

# IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

GIURISPRUDENZA

## INDICE

---

### 2002

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RAGUSA, sez. IV, 31 dicembre 2002, n. 253](#) - ICI - Attribuzione della rendita - Rettifica - Competenza esclusiva dell'Agenzia del territorio.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MILANO, sez. XLVI, 27 dicembre 2002, n. 203](#) - ICI - Immobili non censiti - Rendita catastale.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE TOSCANA, sez. XXXV, 13 dicembre 2002, n. 38](#) - ICI - Soggetti passivi - Proprieta' superficiaria.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. VI, 3 dicembre 2002, n. 711](#) - Rendita catastale - Immobili - Determinazione.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VICENZA, sez. I, 27 novembre 2002, n. 1021](#) - ICI - Fabbricati rurali - Fabbricati adibiti ad allevamento avicolo e a trasformazione di prodotti agricoli.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VENETO, sez. V, 18 novembre 2002, n. 109](#) - ICI - Accertamento - Motivazione.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. VI, 16 novembre 2002, n. 698](#) - ICI - Esenzione - Fabbricati rurali.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE UDINE, sez. IV, 11 novembre 2002, n. 194](#) - ICI - Art. 5 D.Lgs. 504/92 - Avviso di accertamento.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE TOSCANA, sez. XXII, 7 novembre 2002, n. 88](#) - ICI - Liquidazione e accertamento.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 8 novembre 2002, n. 15684](#) - ICI - Annualità 1993 - Successione dei comuni all'amministrazione finanziaria dello Stato nella gestione del tributo - Effetti sui processi in corso - Applicabilità dell'art. 111 c.p.c. - Prosecuzione del processo nei confronti dell'amministrazione Finanziaria.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. VI, 5 novembre 2002, n. 544](#) - ICI - Immobile - Modifica destinazione d'uso.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TREVISO, sez. II, 4 novembre 2002, n. 148](#) - ICI - Atti attributivi o modificativi di rendita catastale.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FERRARA, sez. VI, 28 ottobre 2002, n. 642](#) - ICI - Efficacia delle rendite: art. 74, legge n. 342/2000 - Decorrenza dalla notifica - Potestà del comune di richiedere l'imposta per gli anni pregressi - Sussiste - Carattere ricognitivo e non costitutivo dell'atto di attribuzione di rendita.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIETI, sez. VI, 22 ottobre 2002, n. 147](#) - I.C.I. - Liquidazione e accertamento.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. IV, 18 ottobre 2002, n. 489](#) - I.C.I. - Aree fabbricabili.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FORLÌ, sez. II, 18 ottobre 2002, n. 94](#) - I.C.I. - Attribuzione di rendita catastale.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE TOSCANA, sez. XXII, 3 ottobre 2002, n. 489](#) - I.C.I. - liquidazione ed accertamento.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VENETO, sez. XXIV, 2 ottobre 2002, n. 77](#) - I.C.I. - Fabbricati non iscritti in catasto.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE CASERTA, sez. XVIII, 20 settembre 2002, n. 494](#) - I.C.I. - Soggetto passivo.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TORINO, sez. XXVI, 2 settembre 2002, n. 51](#) - ICI - Avviso di liquidazione - Accertamento - Atti richiamati - Allegazione - Obbligo - Condizioni.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FROSINONE, sez. IV, 31 agosto 2002, n. 491](#) - ICI - Ambito di applicazione - Soggetti passivi.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE SALERNO, sez. XIV, 5 agosto 2002, n. 124](#) - ICI - Violazioni e sanzioni - Attribuzione rendita catastale.

[CORTE COSTITUZIONALE, 12 luglio 2002, n. 343](#) - ICI - Fabbricati - Valore imponibile riferimento alle rendite catastali - Questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, c. 2, d.lgs. n. 504/92.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PARMA, sez. XXXV, 21 giugno 2002, n. 124](#) - ICI - Fabbricati delle cooperative agricole - Iscrizione in catasto con attribuzione di rendita - Irrilevanza Necessità di accertare l'esistenza delle condizioni di ruralità.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VERONA, sez. XXI, 19 aprile 2002, n. 39](#) - ICI - Fabbricati delle cooperative agricole Iscrizione in catasto con attribuzione di rendita - Condizione sufficiente per l'imponibilità - Ruralità del fabbricato - Irrilevanza - Inesistenza di una norma di esonero dei fabbricati rurali.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, sez. V, 19 marzo 2002, n. 3971](#) - ICI - Immobili di proprietà di consorzio tra enti pubblici non territoriali o tra enti pubblici non territoriali o tra enti pubblici territoriali - Esenzione dall'imposta - Esclusione.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TORINO, sez. XXIX, 28 febbraio 2002, n. 12](#) - ICI - Obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento: art. 7, legge n. 212/ 2000 - Motivazione per relationem.

[CASSAZIONE CIVILE, 25 febbraio 2002, n. 2715](#) - ICI - Rendita catastale - Tariffe d'estimo - Revisione - Disciplina transitoria - Eccezione di legittimità costituzionale - Manifestazione infondatezza.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIMINI, 18 febbraio 2002, n. 347](#) - ICI - Base imponibile - Fabbricati a destinazione ordinaria privi di rendita catastale - Valore imponibile determinato in via di assimilazione con fabbricati iscritti in catasto con rendita - Anni d'imposta 1995, 1996, 1997, 1998.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PISA, 23 gennaio 2002, n. 295](#) - ICI - Presupposto - Unità immobiliare urbana assegnata a coniuge in sede di giudizio di omologazione di separazione - Soggettività passiva - Spettanza al coniuge assegnatario per diritto di abitazione.

## 2001

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VICENZA, 22 dicembre 2001, n. 1288](#) - ICI - Ambito di applicazione - Fabbricati rurali di proprietà di cooperative - Esclusione.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FIRENZE, 14 dicembre 2001, n. 154](#) - ICI - Immobile - Assegnazione a coniuge separato.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PARMA, 7 dicembre 2001, n. 87](#) - ICI - Richiesta di rimborso ICI relativa al 1993 a seguito della diminuzione degli estimi catastali - Rifiuto del comune - Legittimo.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MODENA, 6 dicembre 2001, n. 286](#) - ICI - Iscrizione catastale per fabbricati rurali - Non assume rilevanza in quanto non assoggettati all'ICI.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PESARO, 23 ottobre 2001, n. 482](#) - ICI - Rendita catastale.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BRINDISI, 16 ottobre 2001, n. 737](#) - ICI - Rimborso - Istanza - Termine.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VICENZA, 16 ottobre 2001, n. 455](#) - ICI - Fabbricati rurali.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PIEMONTE 1 ottobre 2001, n. 55](#) - ICI - Aliquota - Determinazione.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MATERA, 1 ottobre 2001, n. 339](#) - ICI - Ente non commerciale - Definizione del concetto di attività commerciale ai fini dell'esenzione dell'imposta.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE SIRACUSA, 1 ottobre 2001, n. 219](#) - ICI - Avviso di liquidazione - Determinazione della base imponibile.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE BASILICATA, 28 settembre 2001, n. 160](#) - ICI - Rendite catastali.

[CORTE COSTITUZIONALE, 24 settembre 2001, n. 333](#) - ICI - Art. 7 Legge n. 431/98 - Esecuzione del provvedimento per il rilascio forzato dell'immobile in locazione condizionato dalla presentazione della dichiarazione ICI - Illegittimità costituzionale.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE LATINA, 20 agosto 2001, n. 571](#) - ICI - Termini di notifica degli atti impositivi - Proroga disposta dalla legge - Legittima l'operato del comune.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE CASERTA, 26 luglio 2001, n. 431](#) - ICI - Avviso di liquidazione.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MODENA, 19 luglio 2001, n. 172](#) - ICI - Valore terreni.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MODENA, 12 luglio 2001, n. 329](#) - ICI - Terreni e fabbricati di una cooperativa agricola utilizzati per la conservazione e lavorazione della frutta - Funzione strumentale all'attività agricola - Non soggetti all'applicazione ICI - Irrilevanza dell'iscrizione di in catasto.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BRESCIA, 10 luglio 2001, n. 69](#) - ICI - Terreni agricoli - Qualificazione di area fabbricabile - Condizioni - Approvazione di piano regolatore generale - Inidoneità per la qualificazione di area edificabile.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE SASSARI, 16 giugno 2001, n. 116](#) - ICI - Rendita definitiva.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PERUGIA, 19 maggio 2001, n. 550](#) - ICI - Computo - Criterio.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RAVENNA, 16 maggio 2001, n. 56](#) - ICI - Dichiarazione (o denuncia) contenente errori - Rettificabilità della dichiarazione (o denuncia) - Istanza di rimborso dell'imposta erroneamente versata - Ammissibilità della istanza - Condizioni.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MODENA, 30 aprile 2001, n. 51](#) - ICI - Liquidazione e accertamento - Notifica di plichi cumulativi afferenti a più avvisi - Nullità insanabile.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE ROMA, 3 aprile 2001, n. 79](#) - ICI - Soggetti passivi - Ente locatario - Esenzione - Inapplicabilità.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BIELLA, 26 marzo 2001, n. 577](#) - ICI - Base imponibile - Valore dei fabbricati iscritti in catasto - Determinazione automatica mediante applicazione di moltiplicatori fissi alle rendite catastali.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MILANO, 21 marzo 2001, n. 49](#) - ICI - Violazioni e sanzioni - Estimazioni catastali e classamento.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VERBANIA, 21 marzo 2001, n. 29](#) - ICI - Contenzioso tributario - Costituzione in giudizio del ricorrente - Modalità.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FIRENZE, 13 marzo 2001, n. 17](#) - ICI - Avviso di rettifica - Notifica di nuova rendita catastale.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TORINO, 21 febbraio 2001, n. 55/15/01](#) - ICI - Determinazione dell'aliquota - E' del consiglio - Ad opera della giunta - Illegittimità - Diritto al rimborso - Sussiste.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE GENOVA, 20 febbraio 2001, n. 649](#) - ICI - Riduzione d'imposta.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PARMA, 9 febbraio 2001, n. 356](#) - ICI - Per l'ICI del 1993 sono validi gli estimi stabiliti dal DM 27/09/91 e DM 17/04/92.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE ROMA, 6 febbraio 2001, n. 79/22/01](#) - ICI - IACP - Sono soggetti all'imposta.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE SIRACUSA, 3 febbraio 2001, n. 31](#) - ICI - Atto classamento immobiliare - Indicazione meri elementi identificativi immobile - Difetto motivazione - Sussiste - Integrabilità del giudice - Non sussiste.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MILANO 17 gennaio 2001, n. 358](#) - ICI - Rimborso - Prescrizione - Dies e quo - Individuazione.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VITERBO 12 gennaio 2001, n. 323](#) - ICI - Ambito di applicazione - Soggetti passivi - Università agrarie Esenzioni - Non competono.

[ORDINANZA CORTE COSTITUZIONALE 4 gennaio 2001, n. 5](#) - ICI - Base imponibile - Determinazione automatica del valore dei fabbricati, mediante moltiplicatori applicati alle rendite catastali.

## 2000

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE CHIETI, 29 novembre 2000, n. 508](#) - ICI - Anno 1993 - Avvisi di accertamento - E' competente lo Stato.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TORINO 23 novembre 2000, n. 95](#) - ICI - Rendite catastali - Necessità della notificazione - Non hanno effetto retroattivo.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE LAZIO 21 novembre 2000, n. 22](#) - ICI - Base imponibile - Rendita catastali.

[CASSAZIONE CIVILE, 6 settembre 2000, n. 11776](#) - ICI - Fabbricati costruiti in diritto di superficie - Soggetto passivo - È l'assegnatario dell'area e non il concedente.

[CORTE COSTITUZIONALE, 25 luglio 2000, n. 351](#) - ICI - Art. 16, DLGS 504/92 - Obbligo di confrontare l'ammontare dell'indennità di esproprio con il valore dichiarato ai fini ICI.

[CORTE COSTITUZIONALE, 21 luglio 2000, n. 331](#) - ICI - Soggetto passivo - Immobili concessi in superficie - Individuazione del concedente - Asserito contrasto con la legge delega - Inammissibilità della questione.

[CORTE COSTITUZIONALE, 13 luglio 2000, n. 403](#) - ICI - Contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche - Periodo d'imposta non coincidente con anno solare - Sovrapposizione d'imposta.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BARI, 13 luglio 2000, n. 216](#) - ICI - Rendita catastale - Decorrenza - Determinazione giudiziale dalla data della sentenza.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE COMO, 10 luglio 2000, n. 153](#) - ICI - Violazioni e sanzioni - L.488/1999 - Irretroattività.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE COMO, 10 luglio 2000, n. 150](#) - ICI - Base imponibile - Rendita catastale.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MATERA, 5 luglio 2000, n. 446](#) - ICI - Determinazione tributo - Rendita catastale rettificata con sentenza - Applicazione retroattiva.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VARESE, 3 luglio 2000, n. 789](#) - ICI - Dichiarata inefficacia del contratto di vendita.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE ROMA, 21 giugno 2000, n. 261](#) - ICI - Base imponibile - Valore degli immobili.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIMINI, 10 giugno 2000, n. 74](#) - ICI - Avvisi di accertamento anni dal 93 al 96 - Mancata notifica presso la residenza dei contribuenti.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PISA, 9 giugno 2000, n. 71](#) - ICI - Qualificazione edificatoria dell'area Piano regolatore adottato e non approvato – Insufficienza.

[CASSAZIONE CIVILE, 22 aprile 2000, n. 5283](#) - ICI - Art. 16, D.Lgs. 504/92 - Obbligo di confrontare l'ammontare dell'indennità di esproprio con il valore dichiarato ai fini ICI - Non opera in caso di messa presentazione della dichiarazione.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TORINO 1 marzo 2000, n. 10](#) - ICI - Avviso di liquidazione per maggior imposta - Attribuzione di nuova rendita catastale ad un immobile.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE ALESSANDRIA 2 febbraio 2000, n. 582](#) - ICI - Notifica degli avvisi di liquidazione e di accertamento.

[CASSAZIONE CIVILE, 25 gennaio 2000, n. 797](#) - Esenzioni ed agevolazioni - Mancata fissazione di un termine per il raggiungimento dello scopo giustificativo del beneficio – Conseguenze.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TREVISO, 25 gennaio 2000, n. 370](#) - ICI - Avviso di liquidazione.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIMINI, 17 gennaio 2000, n. 415](#) - ICI - Denuncia di variazione della rendita catastale - Natura sostanziale di provvedimento di autotutela dell'UTE - Efficacia - Ex tunc e non dai primo gennaio successivo.

**ICI - Attribuzione della rendita - Rettifica - Competenza esclusiva dell'Agenzia del territorio.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con atto notificato al Comune di Scicli in data 18.12.2000 e depositato presso la Segreteria di questa Commissione Tributaria in data 20.12.2000 al n. 1550 RGR, il Signor xxxxx nato a Scicli il xxxxx ed ivi residente in Via xxxxx, ricorre avverso l'avviso di accertamento n.1 emesso dal Comune di Scicli in data 14.10.2000 e notificatogli in data 26.10.2000 e contenente una pretesa tributaria per l'importo complessivo di Lire 39.766.000 per presunta omessa dichiarazione e versamenti ICI, anno d'Imposta 1993. Eccepisce in fatto il ricorrente che la pretesa tributaria dell'Ente locale scaturisce dalla presunta mancata presentazione della dichiarazione relativa agli Immobili indicati nel prospetto A richiamato insieme al prospetto B nell'avviso di accertamento, prospetti mai notificati al ricorrente. In diritto eccepisce il ricorrente:

- La nullità dell'atto impugnato per assoluta mancanza di motivazione e conseguente limitazione e violazione del diritto di difesa, costituzionalmente e l'inesatta individuazione del soggetto a cui notificare l'avviso di accertamento, per la mancanza nello stesso del codice fiscale;

- la nullità dell'avviso di accertamento impugnato, perchè emesso in violazione delle norme accertative afferenti l'imposta ICI e quindi mancante di tutti i requisiti essenziali.

Chiede per quanto sopra dichiararsi la nullità dall'avviso di accertamento impugnato, viziato in radice per assoluta mancanza di motivazione, in quanto dal contenuto dello stesso, formato da una pagina, compresa la relata di notifica, non si evince quali siano i cespiti omessi, la loro valutazione, l'eventuale aliquota applicata ed il calcolo dell'eventuale presunta maggiore imposta dovuta, con condanna del Comune di Scicli alle spese ed onorari di causa.

Il Comune di Scicli si costituisce in giudizio e deposita presso la Segreteria di questa Commissione Tributaria, solo in data 3.10.2001, controdeduzioni nelle quali eccepisce:

- L'avviso di accertamento impugnato dal ricorrente contiene una motivazione organica ed esaustiva e contiene altresì un " allegato immobili " vale a dire un elenco degli immobili di proprietà del ricorrente, completa di partita catastale, foglio mappale, percentuale di possesso di rendita;

- In ordine poi a quanto contestato dal ricorrente sulle metodologie utilizzate dall'Ufficio si producono copia della rendita presunta proprietà, xxxxx, calcolata dall'Ufficio Tecnico Comunale e relative planimetrie. Chiede il Comune di Scicli il rigetto del ricorso con la condanna del ricorrente alle spese del giudizio.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Commissione, preliminarmente, dispone che per ragioni di connessione, vengano riuniti al presente ricorso, quelli pendenti ai nn. di RGR 1551 - 1552 - 1553 - 1554. La Commissione, non può non osservare la non costituzione in giudizio del Comune di Scicli, resistente, nei termini di cui all'art.23 del D.Lvo 546/92, che però non è sanzionata con la inammissibilità, come invece per la parte ricorrente, atteso che nessuna altra preclusione è prevista normativamente se non quella della esclusione della chiamata di terzo in causa, come ribadito con Circolare n.98 del 23 Aprile 1996.

In ordine alla eccezione sollevata dalla parte ricorrente, relativa alla nullità dell'atto per la dichiarata mancanza dei prospetti "A" e "B", ritiene la Commissione che non sussiste, perchè la notifica fa fede sino a querela di falso della integrità a completezza dell'atto notificato.

Da ciò discende che il dedotto difetto di motivazione eccepito e legato, nella prospettazione del ricorrente, all'asserito omesso esame degli allegati, si rivela insussistente, posto che con la presentazione del ricorso ha potuto esercitare il diritto di difesa in relazione all'avviso di accertamento impugnato. Nessuna influenza poi è riferibile alla mancanza del codice fiscale, essendo questo certamente un elemento di completezza, ma sicuramente non di esclusiva valenza identificatoria.

Ciò ritenuto, la Commissione, dalla visura della documentazione prodotta in atti dal Comune di Scicli non può non osservare che il contribuente paga l'Imposta ICI secondo le risultanze catastali esistenti e che i poteri di cui dispongono gli Enti locali per la rettifica delle dichiarazioni o per l'accertamento delle omissioni, secondo l'art.11 del D.Lgs 504/92, non possono estendersi in alcun modo alle operazioni di classamento ed attribuzione di valore (reddito) degli immobili, ancora oggi devolute solo all'Agenzia del Territorio, per cui il Comune di Scicli non poteva attribuire alcuna rendita, seppure presunta agli immobili, in questione, come invece ha fatto.

Gli Enti locali, invece, nella ipotesi di dichiarazioni non corrispondenti o di mancanza di operazioni di classamento con attribuzione della relativa rendita catastale, debbono ricorrere all'Agenzia del Territorio ed ottenere da questa l'attribuzione della relativa rendita. D'altronde il Catasto ed il sistema di pubblicità immobiliare stanno evolvendo verso l'interoperabilità tra Uffici Finanziari ed Enti locali, anche se alla data odierna il DPR 138/1998, coinvolgendo i Comuni nel processo per la revisione del sistema tecnico estimativo del Catasto, ha assegnate agli

stessi solo il compito della suddivisione del territorio in microzone omogenee, mantenendo agli Uffici Provinciali del Dipartimento del Territorio le operazioni estimali.

Conclusivamente, con assorbimento di ogni altro motivo dedotto e ritenuto, la Commissione ritiene che l'avviso di accertamento n.1 impugnato, emesso dal Comune di Scicli, non può ritenersi regolare essendo basato su modificazioni ed attribuzioni di rendite presunte da parte del Comune per gli immobili relativi, che ha dato luogo con ciò ad operazioni accertative ed estimative di competenza esclusiva dell'Agenzia del territorio. Ne consegue la illegittimità della procedura di attribuzione della rendita adottata dal Comune di Scicli, estendendosi tale invalidità a tutti gli atti conseguenti. Pertanto i ricorsi riuniti vanno accolti, sussistendo validi motivi per la compensazione delle spese giudiziarie fra le Parti.

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

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti. Compensa le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MILANO, sez. XLVI, 27 dicembre 2002, n. 203*

#### **ICI - Immobili non censiti - Rendita catastale.**

La parte ricorrente impugna l'atto con il quale il Comune di Zibido San Giacomo determina l'ICI per il 1995 - 1996 - 1997, rettificando solo quella dovuta per il 1997 e confermando quella dichiarata per il 1995 e 1996. Il Comune pretende di applicare la rendita catastale attribuita al bene dal 1998, mentre la parte ricorrente sostiene che la stessa vada applicata sin dal 1997.

La contribuente prospetta violazione dell'art.5, comma 3, del D.lvo 504/1992 in cui si stabilisce che per gli immobili non censiti, la rendita catastale si applica all'inizio dell'anno solare, ovvero se successiva alla data di acquisizione. Conclude che essendo stata acquisita la rendita a meta' del 1997, da tale data debba trovare applicazione la rendita. La contribuente prospetta altresì nullità dell'atto di accertamento per difetto di motivazione e violazione della legge sullo statuto del contribuente.

Si è costituito il Comune respingendo le eccezioni proposte della parte ricorrente e affermando che la rendita notificata nel 1997 vada applicata dall'inizio del 1998 e non anche nel corso del 1998, a norma della richiamata disposizione e delle istruzioni ministeriali. Con richiesta di recensione del ricorso.

All'udienza di discussione le parti hanno ribadito le argomentazioni già svolte concludendo con richiesta uguale a quella di cui in atti.

#### **DIRITTO**

Osserva il collegio che la contribuente ha applicato la rendita catastale sia dal momento in cui ha avuto conoscenza della stessa, cioè nel corso del 1997.

A tanto era focalizzata a norma della richiamata disposizione che consente l'utilizzo della stessa sin dall'acquisizione della stessa.

Pertanto tesi svolta dal Comune non può trovare accoglimento. Restano assorbite, con l'accoglimento della richiesta fatta dalla ricorrente, le altre eccezioni.

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

La Commissione accoglie il ricorso e annulla l'atto impugnato. Spese compensate

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE TOSCANA, sez. XXXV, 13 dicembre 2002, n. 38*

#### **ICI - Soggetti passivi - Proprietà superficiale.**

Con separati ricorsi diretti alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze il sig. xxxxx impugnava gli avvisi di accertamento emessi dal Comune di Tavarnelle Val di Pesa (FI), relativamente al tributo I.C.I. per gli anni 1994/1995/1996 e 1997.

Sosteneva la parte che nessun tributo era dovuto dal momento che era divenuto proprietario dell'immobile dal 30/7/1997 con atto di acquisto; tale tributo era dovuto dal Comune in quanto proprietario dell'area e successivamente dalla Cooperativa che ne aveva acquistata la proprietà per l'edificazione.

Il Comune di Tavarnelle Val di Pesa, costituitosi in giudizio, si opponeva alla richiesta della parte e chiedeva la conferma dei propri accertamenti. L'adita Commissione Tributaria, previa riunione dei ricorsi per connessione

soggettiva ed oggettiva, respingeva i ricorsi sposando la tesi avanzata dall'Amm.Comunale e riteneva il ricorrente tenuto al pagamento dell'ICI, in quanto risultava assegnatario dell'immobile costruito sino dall'anno 1994. Presenta appello la parte che chiede la riforma totale della sentenza impugnata, in quanto alla data del 31/12/1996 gli immobili assegnati ai propri soci dalla xxxxx costruttrice dell'alloggio assegnato, erano ancora in corso di costruzione e, pertanto, non produttivi di reddito, come risulta a pagina 43 del rogito notarile Dott. xxxxx del 23/7/1997.

Aggiunge per la quota pari al 50% del medesimo immobile di proprietà del coniuge la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze si è espressa in modo favorevole al ricorso prodotto contro il Comune di Tavarnelle Val di Pesa per gli stessi anni di tributo I.C.I.(sentenza n.121 del 9/3/2000-23/3/2000 allegata all'atto di appello).

Con memoria di costituzione il Comune eccepisce preliminarmente l'inammissibilità dell'appello di parte perché presentato tardivamente e nel merito chiede la conferma della sentenza di primo grado e la legittimità degli accertamenti notificati.

Con successiva memoria illustrativa ex art.32 D.Lgs.546/1992 la parte, rappresentata e difesa dal Dott. xxxxx, commercialista, con studio in

Firenze contesta quanto richiesto dal Comune circa la tardività della presentazione dell'atto di appello che è stato presentato in termini come risulta dall'allegata tabella rilasciata dagli Uffici Finanziari.

Nel merito della controversia produce copia di sentenze emesse dalla Commissione Tributaria Regionale di Firenze che ha accolto i ricorsi presentati da altri assegnatari dell'alloggio trasferito con il medesimo atto notarile.

Il Collegio, visti gli atti di causa, ritiene fondato l'appello di parte, e tempestivo.

Ed invero, condividendo la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione e la sentenza emessa dalla sezione n.26 di questa Commissione Tributaria Regionale, l'immobile, fino a che la costruzione non venga realizzata, deve considerarsi area edificabile, per cui l'ICI deve essere versata dal proprietario dell'area e, quindi, in questo caso, dal Comune.

Da quanto sopra esposto consegue che nella fattispecie il termine da cui decorre l'obbligo per l'appellante di pagare l'ICI è il 23/7/1997 e cioè la data del rogito notarile con cui è stato assegnata la proprietà superficaria del bene.

Pertanto risulta illegittima la pretesa richiesta da parte del Comune. Peraltro soltanto a decorrere dall'entrata in vigore del D.Lgs. 446/97 (art.58) il concessionario del bene è tenuto al pagamento dell'ICI.

Deriva da ciò che nel periodo precedente alla data di entrata in vigore della citata Legge, per il principio della irretroattività della legge, l'ICI era certamente dovuta dal proprietario del suolo.

Ci sono validi motivi per compensare le spese di giudizio.

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

La Commissione Tributaria Regionale di Firenze, accoglie l'appello. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. VI, 3 dicembre 2002, n. 711*

## **Rendita catastale - Immobili – Determinazione**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - FATTI**

I sigg. ----- e -----, inoltravano ricorso avverso la notifica di classamento del 13.02.1999 emessa dall'Ufficio del Territorio di Terni in data 11.01.1999 n.85, con la quale era stata attribuita la rendita catastale alle unità immobiliari siti in Comune di Orvieto e distinte al Foglio 1811-particelle 225/1 e 232/13 graffate e particelle 225/2 e 232/14 graffate., costituite da immobili locati ad uso di Agenzia Bancaria nel centro storico di Orvieto I ricorrenti, in via preliminare eccepiscono la nullità dell'atto impugnato per mancanza di motivazione: Nel merito, chiedevano un classamento cat. D/5 R.C L.13.260.000 per i vani destinati ad Agenzia Bancaria e Cat. C/2 classe 10 RC. L. 270.000 per i locali accessori utilizzati ad archivi e magazzino della stessa Agenzia bancaria. In particolare contestano:

l'entità delle superfici esposte dall'Ufficio (mq 263,58 servizi bancari e mq 143,63 locali accessori) mentre in realtà risultano di gran lunga inferiori (rispettivamente mq.205,81 e mq.98,75);

i valori unitari adottati dall'Ufficio pari a L.3.000.000/mq. senza tenere conto della destinazione d'uso ritenendo più rispondente i, valori pari a L.2.500.000/mq. vani principali e L.1.500.000/mq. i vani accessori.

Applicazione del tasso di fruttuosità pari al 4% anziché del 2% ignorando palesemente le direttive di cui alla Circolare Servizio Tecnico III prot.n.C3/174 del 14.02.1997 emanata dal Ministero delle Finanze Dipartimento del Territorio. Per quanto riguarda invece il classamento dei locali al piano interrato, contestano l'errata classe 14 attribuita 14 sulle 18 classi, in considerazione del fatto che trattasi di vani cantina, deposito e sgombero piccolo ripostiglio e due modestissimi w.c., non avendo gli stessi accesso diretto dalla via pubblica ma da cortile interno comune e quest'ultimo è accessibile dalla Via, la cui esigua larghezza consente solo il transito di mezzi limitati per

un solo senso di marcia in quanto la piccola Via stessa tra l'altro termina con una gradinata. L'Ufficio, Agenzia del Territorio di Terni, costituendosi in giudizio, in data 16.08.2000, respingeva la pretesa, nullita' dell'atto e chiedeva la conferma del proprio operato, in quanto espletato nell'ambito delle disposizioni vigenti.

Precisava che il classamento e' stato effettuato con sopralluogo, basandosi sulle caratteristiche rilevate e procedendo ad una stima diretta con l'applicazione del saggio interesse pari al 4% ed i valori adottati risultano essere quelli ordinari riferiti al biennio 1988-89; per quanto attiene il saggio di fruttuosita' riferiva che e' stato adottato quello proposto per istituto bancario similare. In data 09.01.2001 la parte, attraverso il Geom.-----di Orvieto, con istanza di costituzione in prosecuzione, comunicava che in data 06.09.1999 decedeva il sig.----- e che la costituiva -----risultava unica erede legittima: I Giudici di primo, ritenendo necessario l'accertamento della superficie contestata dalla parte, ordinavano una C.T.U. a riguardo oltre per la determinazione del valore dell'immobile alla data del 1988/1989 e con sentenza dell'8 maggio 2001, sulla base della stessa C.T.U., accoglievano parzialmente il ricorso della parte, compensando fra le parti le spese di giudizio. Con la C.T.U. venivano determinate per i locali principali dell'Agenzia Bancaria, la superficie netta di mq 209 e una stima del valore di L.2.650.000/Mq per complessive L. 553.850.000, mentre per i locali accessori, archivi e magazzino, ubicati al piano interrato una superficie di mq.96 netti ed un valore di L 1.600.000 / mq per complessive L.153.600.000.

Conseguentemente venivano rideterminate le rendite catastali delle due unita' immobiliari, ritenendo che il saggio di capitalizzazione da utilizzare per determinare la corretta rendita catastale fosse il 2%, anziche' il 4% considerato dall'Ufficio, classando la porzione di immobile al piano terra, destinato all'Agenzia bancaria, a Categ.D/5 e per i locali al P. seminterrato la cat.C/2. classe 10, per una rendita complessiva di L.14.089.000 contro L.13.260.000 richieste dalla parte e L.48.865.200 addebitata dall'Agenzia dell'Entrate. Con appello, depositato il 23 ottobre 2001, l'Agenzia del Territorio di Terni, ribadendo correttezza di quanto operato, attraverso il metodo di stima diretta con sopralluogo adottate, ha sollevato contestazioni e osservazioni alla relazione del C.T.U. e su quanto conseguentemente adottate dai giudici di I grado. Rileva infatti che il valore dell'immobile, deve essere fatta sulla base della superficie lorda anziche' netta, cosi' come patto dalla C.T.U. prendendo in considerazione i valori ordinari di mercato relativi agli Istituti Bancari riferiti al biennio 1988/89 simili ed in centro storico, valori compresi tra L.2.000.000 e L. 4.000.000 al mq e applicati come media generale per L. 3.000.000 a favore del contribuente. Ai fini della determinazione della rendita catastale, considerata la destinazione d'uso dell'immobile, nonche' l'ubicazione di prestigio in zona centrale dello stesso, ha ritenuto equo adottare un saggio di interesse netto sul capitale investito (valore dell'immobile) pari al 4%, che e' quello ordinariamente ricavabile da investimenti simili seguendo le indicazioni della lettera- circolare della Direzione Generale del Catasto e dei SS.TT.EE. (prot. n. 3/83 del 09/01/92), la quale rileva che la individuazione del saggio di interesse non deve necessariamente derivare da moltiplicatori gia' fissati per legge ai fini impostivi ma deve unicamente discendere da apprezzamenti di mercato.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE - DIRITTO**

Il Collegio, esaminato la documentazione agli atti, cosi' come la C.T.U. espletata in primo nel primo grado di giudizio, osserva che con riferimento alla categoria di classamento delle due porzioni di immobile, si ritiene equo e giusto per quanto riguarda la porzione di immobile al piano terra utilizzata come uffici dell'Agenzia Bancaria, attribuire la categoria D/5, sia perche' trattasi di locali destinati a specifiche e speciali esigenze, connesse ad un Istituto bancario, sia perche' trasformati, come tali, cosi' come risulta dalla Denuncia di variazione presentata il 03/12/1993 al catasto edilizio, prot. n. 3788, dal contribuente per frazionamento, ristrutturazione e cambio di destinazione d'uso, (variazione da ristorante a sede bancaria/magazzini/negozio).

Per i locali accessori, al piano seminterrato, utilizzati a supporto dell'agenzia bancaria, come archivi, deposito di cancelleria, locali per servizi tecnici, ripostigli e W.C., considerata la impossibilita' di accesso agli stessi con automezzi dalla via pubblica per via della intrinseca ubicazione e conformazione che consente un limitato accesso da cortile interne attraverso una gradinata, considerata la reale consistenza e stato di conservazione, si ritiene congruo l'attribuzione della Categoria C/2, Classe 10.

Con riferimento invece al criterio di stima adottato ai fini dell'attribuzione di valore alle due porzioni dell'immobile fermo restando i valori unitari di stima ai mq utilizzati nella espletata C.T.U., si ritiene piu' consono, sulla base anche della consuetudine prevalente adottata, considerare ai fini della determinazione complessiva del valore, la superficie lorda anziche' quella netta rilevata in fase di sopralluogo della C.T.U., superficie non contestata dall'Ufficio.

La superficie lorda, presa a base del calcolo del valore dell'intero immobile, consente di esprimere meglio il suddetto valore di stima, in quanto tiene conto meglio della reale consistenza dell'immobile, comprendendovi anche il vano scale e l'intera superficie del terreno occupato dallo stesso, in considerazione anche del fatto che trattasi di immobili, inseriti nel centro storico di una citta' collinare come Orvieto, citta' di alto pregio artistico e turistico in campo internazionale.

Del resto. su quest'ultimo aspetto, la stessa C.T.U. si e' contraddetta, perche' mentre da un lato "definisce parametro adeguato la superficie "netta" poi invece si rifa' come scelta del valore unitario di stima da attribuire all'immobile nel periodo 1988/1999, "ad indagini artistica" di valori unitari utilizzati dal Catasto e dal relativo Ufficio

Tecnico erariale nel classamento di immobili con la stessa destinazione d'uso e di consistenza e caratteristica simile (vedi Agenzia Cassa di Risparmio di Orvieto, Agenzia del Monte di Paschi di Siena ecc.), dove però veniva considerata ai fini della determinazione del valore, la superficie lorda, rideterminando poi in fase conclusiva per l'attribuzione del valore unitario di L. 2.625.000 /mq per gli Uffici al P.terra destinati all'Agenzia Bancaria "ad una scala di merito... " ottenuta attribuendo un coefficiente di abbattimento del 10-15% sui valori attribuiti dall'Ufficio tecnico catastale, senza un plausibile criterio logico e giustificativo.

Per quanto invece riguarda l'attribuzione della rendita catastale all'intero immobile, fermo restando il criterio che la individuazione della rendita non deve necessariamente derivare da moltiplicatori già fissati per legge ai fini impositivi così come anche lo stesso Ufficio afferma, stessa si deve far discendere unicamente da apprezzamenti di mercato. A riguardo, un criterio valido ai fini dell'attribuzione della stessa è quello di adottare un saggio di interesse netto sul capitale investito rappresentato dal valore dell'immobile, così come anche considerato sia dall'ufficio che dai primi giudici.

Per cui, per le due porzioni dell'immobile (Piano terra e piano seminterrato), fatte salve valori unitari attribuiti al mq. dalla CTU e utilizzati dai primi giudici e considerata la debita correzione da apportare al valore complessivo dello stesso immobile in funzione della superficie lorda, anziché quella netta, ai fini della determinazione della rendita catastale, si reputa più veritiero e rispondente prendere un coefficiente di capitalizzazione del valore, pari al saggio di interesse del 2,5 %, anziché quello del 2% utilizzato dai primi, giudici sulla base della relazione della C.T.U. in quanto più attinente ad investimenti simili da considerare nel biennio 1988/89, come quello in questione. Considerata la natura e la peculiarità della controversia, si reputa giusto compensare le spese di giudizio.

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

In parziale riforma della sentenza impugnata dichiara che la superficie da prendere considerazione ai fini della attribuzione del valore è quella lorda accertata dal C.T.U.; che ai fini della rendita catastale si è preso in considerazione il tasso del 2,5%; conferma nel resto la sentenza impugnata; spese di grado totalmente compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VICENZA, sez.I, 27 novembre 2002, n. 1021*

### **ICI - Fabbricati rurali - Fabbricati adibiti ad allevamento avicolo e a trasformazione di prodotti agricoli.**

#### **LA COMMISSIONE OSSERVA**

- che non si ravvisano nella fattispecie in esame validi motivi per discostarsi dalla costante giurisprudenza di questa C.T.P.,

- che in casi analoghi (vedansi per tutte le sentenze 453/03/01 e 454/03/01 del 9/10/2001 depositate il 16/10/2001) ha ritenuto sussistere il requisito della ruralità a fabbricati aventi caratteristiche analoghe a quelle dei fabbricati in questione. E ciò in considerazione del fatto che a detti fabbricati è stata riconosciuta la caratteristica di beni strumentali all'attività agricola;

- che dalla documentazione presentata si evince come in effetti ai fabbricati "de quibus" deve essere riconosciuta questa prerogativa perché:

- il fabbricato di cui al mappale ==2/ è adibito ad allevamento avicolo e pertanto ha i requisiti di ruralità come evidenziato dall'art. 2 D.P.R.139/98, dall'art. 39 D.P.R. 917/86 e dalla circolare del Ministero delle Finanze n. 50 del 20/03/2000;

- il fabbricato di cui al mappale ==1 è adibito a trasformazione di prodotti agricoli con produzione di mangimi che esso è utilizzato da una cooperativa (denominata \_\_\_\_\_) la quale ha proprio lo scopo di integrare e sviluppare l'attività dei soci al cui allevamento è connesso, che come tale esso soddisfa alla strumentalità dell'attività agricola stessa;

- che pertanto i fabbricati in oggetto ai fini ICI devono essere ritenuti di natura rurale e che il ricorso presentato è legittimo e deve essere accolto;

- che appare equo compensare le spese.

La Commissione quindi

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

Accoglie il ricorso e compensa le spese, sussistendone validi motivi.

**ICI - Accertamento - Motivazione.**

**IN FATTO E DIRITTO**

Con atto del 9 marzo 2002 \_\_\_\_\_ proponeva appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria di Vicenza n. 49/05/01 del 24 gennaio 2001 con la quale era stato respinto il suo ricorso. In particolare la decisione veniva impugnata per essere solo apparentemente motivata in quanto il provvedimento della Giunta Municipale non consentiva di comprendere le ragioni della pretesa tributaria.

Si costituiva in giudizio il Comune di Castegnero che osservava che l'atto impositivo era sufficientemente motivato con riferimento alle deliberazioni della giunta municipale che, tenuto conto della collocazione delle aree edificabili del contribuente, aveva rideterminato il valore delle stesse elevandolo dalle dichiarate lire 45.000 al mq. alle accertate 150.000 al mq. Il contribuente chiedeva la riunificazione del giudizio con altri pendenti innanzi la stessa commissione ma presso altre sezioni.

La vertenza, assente il contribuente, veniva discussa in pubblica udienza. Va innanzitutto osservato che non sussistono ragioni che imponessero la riunificazione del presente giudizio con altri, riguardanti altri contribuenti. Le altre vertenze inoltre venivano discusse da altra sezione che ha ritenuto di rigettare l'istanza di trasmissione degli atti al Presidente della Commissione per l'eventuale riunione.

Cio' posto, considerato che lo stesso contribuente non contesta la possibilita' di motivare per relationem l'atto impositivo, i punti da valutare riguardano la congruita' delle motivazioni addotte nella delibera municipale e la congruita' complessiva della rideterminazione di valore. Quanto al primo aspetto v'e' da osservare che la delibera (il cui contenuto, sebbene non prodotto in questo giudizio da alcuna delle parti, e' noto alla commissione per essere stato sinteticamente riportato dal contribuente) appare sufficientemente motivata, essendosi basata su stime operate dagli uffici tecnici del comune e su informazioni acquisite da tecnici del settore. Nella stima di immobili il problema della sufficienza della motivazione della valutazione e' problema assolutamente tradizionale essendo frequente la contestazione della motivazione.

Ritiene questa commissione che la valutazione degli uffici non puo' non ricalcare il sistema che usualmente viene utilizzato dai privati nella determinazione del prezzo degli immobili e quindi il valore per metro quadrato. Chiedere qualche cosa di diverso ed ulteriore appare imporre all'amministrazione un onere che non e' sostenibile in termini effettivi tanto piu' che lo stesso contribuente ha utilizzato il medesimo criterio nella individuazione del valore riportato nella denuncia. Quindi il contenuto minimo di motivazione (nella specie rispettato) e' rappresentato dalla individuazione della categoria del bene oggetto di verifica, della indicazione della superficie e del valore a metro quadrato.

Naturalmente la determinazione a metro quadrato puo' essere certamente contestata rimanendo a carico dell'amministrazione l'onere di provare la fondatezza del suo assunto.

Ma nella specie la determinazione del valore a metro quadrato per l'anno 1997 appare certamente congrua ove si consideri che normalmente il valore del fondo edificabile si aggira sul 15% del valore a metro quadrato del costo di edificazione (largamente superiore a lire 1.000.000 al metro quadrato). Ma l'aspetto piu' significativo e' che lo stesso contribuente, nei suoi scritti difensivi non contesta mai il valore di lire 150.000 a metro quadrato limitandosi a contestare l'atto sotto il mero profilo della insufficienza motivazionale.

Non e' un caso che le altre decisioni richiamate dal contribuente a sostegno del suo appello fanno riferimento a vicende nelle quali la carenza motivazionale e' rapportata alla mancata indicazione della tipologia dell'immobile oggetto di accertamento, questione questa che non e' stata sollevata dal contribuente in questa sede.

Alla luce delle considerazioni che precedono l'appello va respinto anche se appare corretto procedere alla compensazione delle spese di questo primo grado in relazione anche alla sussistenza di incertezze della giurisprudenza in relazione a vicende analoghe.

**P.Q.M.**

Conferma l'impugnata decisione, compensando le spese di lite.

**ICI - Esenzione - Fabbricati rurali.**

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con tre distinti avvisi di liquidazione il Comune di Corciano provvedeva a rettificare le dichiarazioni presentate per gli anni 1994, 1995 e 1996 da \_\_\_\_\_ a fini ICI relativamente alla rendita di un immobile, cat. D 08, sito in Corciano Via \_\_\_\_\_, foglio n. \_\_\_\_ n. \_\_\_\_.

Contestualmente il Comune irrogava le sanzioni del caso.

Il \_\_\_\_\_ impugnava gli avvisi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia con tre distinti ricorsi, successivamente riuniti, con i quali contestava la pretesa del Comune deducendo che il fabbricato suddetto non poteva essere sottoposto ad ICI, trattandosi di fabbricato rurale, come provato dalle seguenti circostanze:

- il \_\_\_\_\_ esercitava l'attività di coltivatore diretto e di allevatore di animali;
- l'azienda agraria \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, della quale egli era socio, utilizzava tale fabbricato per l'allevamento di 10.380= galline ovaiole;
- il permesso di agibilità del capannone era stato rilasciato esclusivamente per l'allevamento di galline ovaiole;
- nè lui nè la società \_\_\_\_\_ erano proprietari all'epoca di altro fabbricato idoneo all'allevamento di animali. Sotto il profilo giuridico il \_\_\_\_\_ argomentava che l'iscrizione del fabbricato al catasto urbano non assumeva rilevanza in quanto l'esonero dall'ICI derivava dalla qualità effettiva del fabbricato, da ritenere appunto rurale per la sua destinazione esclusiva ad allevamento, e che egli nella dichiarazione presentata nell'anno 1993 aveva, pertanto, correttamente dichiarato che il fabbricato era strumentale all'attività agricola, omettendo, conseguentemente, di riportare la rendita a fini ICI, trattandosi di imposta non dovuta.

Il Comune di Corciano con memoria scritta ribadiva la legittimità del proprio operato.

Spiegava di avere proceduto alla liquidazione della dichiarazione ICI presentata dal \_\_\_\_\_, sia pure in modo incompleto, e di avere correttamente preteso il pagamento dell'imposta, trattandosi di fabbricato iscritto al catasto urbano da epoca anteriore alla introduzione dell'ICI e difettando la prova della strumentalità all'attività agricola.

Con sentenza del 13.4.2001 la Commissione Provinciale respingeva, compensando le spese processuali.

Fondava la propria decisione sulla considerazione che l'attività di allevamento esercitata nel fabbricato in questione non poteva essere definita agricola, prescindendo pressochè totalmente dalle potenzialità produttive del fondo.

Avverso tale sentenza ha proposto appello, tempestivo e regolarmente notificato, il \_\_\_\_\_ chiedendo che, in riforma della stessa vengano annullati gli avvisi di liquidazione impugnati.

Nel ribadire gli argomenti già esposti in primo grado, ha censurato la sentenza appellata per non aver considerato che le strutture destinate all'allevamento di animali mantengono la qualità della ruralità anche in presenza di un allevamento eccedentario rispetto alle potenzialità del fondo, "stante la ratio della norma tesa a qualificare la natura giuridica dell'attività e non anche il rispetto dei parametri".

Il Comune di Corciano, costituendosi in giudizio, ha chiesto la reiezione dell'appello ribadendo che ai fini dell'esonero il legislatore ha preteso il rispetto di detti parametri non sussistenti nel caso in esame.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La sentenza appellata deve essere confermata.

È noto che secondo consolidata giurisprudenza l'attività di allevamento può essere ritenuta attività agricola soltanto se rappresenta in modo normale di utilizzazione del fondo e, dunque, soltanto se gli animali allevati non eccedono le potenzialità del fondo, potendo trovare in caso, e dovendo trovare in esso, quanto necessita per il ciclo produttivo (acqua, foraggio ecc.).

Pacifico in fatto che nel fabbricato in questione vengono allevate oltre 10.000= galline ovaiole e che tale allevamento eccede di gran lunga le potenzialità produttive del fondo (circostanze ammesse direttamente dallo stesso contribuente) viene chiaramente meno la possibilità di qualificare agricola l'attività svolta dal \_\_\_\_\_ (o dalla società della quale egli è socio) in tale fabbricato, tanto più che trattasi di fabbricato iscritto al catasto urbano da epoca antecedente alla introduzione dell'ICI.

L'interpretazione della normativa in materia prospettata dall'appellante non può, peraltro essere condivisa, in quanto il rispetto di determinati parametri, ma prima ancora di quello della non eccedentarietà rispetto alle potenzialità del fondo assumono rilevanza proprio al fine di qualificare o meno come agricola una determinata attività, assumono cioè una rilevanza ontologica e non semplicemente teleologica; cosicchè viene meno la possibilità di ricondurre l'attività in questione ad una delle ipotesi di esonero previste dalla legge. L'appello va pertanto respinto.

Equa la totale compensazione delle spese processuali.

**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale, Se. VI

Conferma la sentenza appellata; spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE UDINE*, sez. IV, 11 novembre 2002, n. 194  
**ICI - Art. 5 D.Lgs. 504/92 - Avviso di accertamento.**

**FATTO**

Il Comune di Udine ha emesso in data 6 novembre 2001, a carico di xxx, in epigrafe meglio generalizzato, gli avvisi di accertamento in rettifica e di irrogazione sanzione n.1/30575/95 e n.1/30575/96, ai fini I.C.I., rispettivamente per l'anno 1995 e 1996 e relativamente alle aree edificabili, di sua proprietà, catastalmente identificate nel modo seguente:

Partita 30575, Fg.6, Mapp.75, Destinazione urbanistica C, Superficie edificabile mq.4055;

Partita 30575, Fg.6, Mapp.75, Destinazione urbanistica H2.1, Superficie edificabile mq. 4490. Il valore attribuito alla prima e' di lire 206.926.650, mentre quello attribuito alla seconda e' di lire 575.482.500, per un imponibile complessivo accertato di lire 782.769.150 rispetto ad un imponibile complessivo dichiarato di lire 312.300.000.

Avverso i succitati provvedimenti l'interessato, rappresentato e difeso dal dottor commercialista xxx, ha presentato i ricorsi n. 69/02 e n. 70/02 di RGR. depositati in data 16 gennaio 2002, eccependo quanto segue:

1. la maggiore imposta, calcolata sul nuovo imponibile, non ha tenuto conto dei versamenti regolarmente effettuati, come risulta dalle fotocopie allegate dei bollettini postali;

2. in forza dell'art. 11, comma 2, del D.Lgs. n.504/92 gli avvisi di liquidazione vanno notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o denuncia, ovvero a quello in cui e' stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta. Alla fattispecie non si applica la proroga di cui all'art. 18, comma 4, della legge 23.12.2000, n.388, in quanto tale norma circoscrive la proroga al 31.12.2001 ai termini scadenti il 31 dicembre 2000 e non anche agli accertamenti i cui termini siano scaduti prima del 31.12.2000, come nel caso in questione in cui il termine triennale e' scaduto il 31.12.1998;

3. i provvedimenti difettano di adeguata motivazione, e fanno riferimento ad una delibera consiliare non allegata; essi non tengono conto delle caratteristiche delle aree in discussione, quali, ad esempio, l'inaccessibilita' di fatto dell'area commerciale che ha comportato la realizzazione di consistenti opere, avvenuta soltanto nel 2001 per le difficoltà fraposte dai proprietari dei terreni circostanti e che ne ha gravemente limitato il valore, sino all'anno 1999, al 20% di quello di mercato. Inoltre, e' stato elevato, in maniera ingiustificata, il valore dell'area con destinazione residenziale, per la cui effettiva edificazione occorre la previa approvazione di un P.R.P.C di iniziativa privata. A supporto di quanto sopra argomentato la ricorrente ha prodotto copia della perizia in data 7 gennaio 2002 dell'Ing. xxx, da cui risulta una stima del valore dell'area con destinazione residenziale "C" pari a lire 151.227.000 e di quella con destinazione commerciale "H2" pari a lire 172.268.400.

Ha concluso chiedendo:

in via principale, l'annullamento dei provvedimenti impugnati in quanto illegittimi;

in via subordinata, in caso di mancato accoglimento della richiesta principale, la conferma del valore dichiarato di lire 312.300.000, con vittoria delle spese di giudizio.

Il Comune di Udine ha controdedotto nei seguenti termini;

intanto, ha riconosciuto, in ordine ai versamenti regolarmente eseguiti per l'anno d'imposta 1995, che effettivamente nell'avviso di accertamento n. 1/305575/1995, a causa di un disguido di carattere informatico, non si e' tenuto conto delle somme versate, per cui la pretesa tributaria, in termini di imposta, sanzioni e interessi, sara' rideterminata in considerazione delle somme versate;

l'art.18, comma 4, della legge 23.12.2000, n.388, ha differito i termini per la liquidazione e l'accertamento dell'I.C.I al 31.12.2001 per le annualita' d'imposta 1995 e successive; tale differimento riguarda, contrariamente a quanto sostenuto dalla controparte, sia le violazioni connesse all'infedelta' della denuncia sia le violazioni conseguenti all'omissione della denuncia stessa;

il comma 2 bis dell'art. 11 del D. Lgs. n.504/92, introdotto dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n.32 in ossequio alle disposizioni dell'art.6 della legge n.212/2000 (Statuto del Contribuente) recita testualmente" se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale".Nella fattispecie, l'avviso di accertamento in rettifica, a pagina 2, contiene i criteri e gli elementi di determinazione del valore imponibile del cespite oggetto di accertamento che costituiscono, a tutti gli effetti, una riproduzione del contenuto della deliberazione del Consiglio Comunale n.16 del 12.02.1999;

nel merito, ha osservato che l'assenza del piano particolareggiato non muta la qualificazione di area edificabile; la presenza di vincoli potra' influenzarne eventualmente il valore, il quale deve essere comunque quello in comune commercio, fermo restando che al valore base di riferimento dovranno essere applicati, come e' avvenuto per la fattispecie in esame, i coefficienti correttivi in relazione alle caratteristiche specifiche del lotto oggetto di analisi e

valutazione, come precisato nei criteri di determinazione del valore imponibile riportati a pagina 2 degli avvisi di accertamento.

Ha concluso chiedendo il rigetto dei ricorsi e la conferma del debito per imposta ed accessori nella misura indicata nei provvedimenti impugnati, con vittoria delle spese di giudizio.

Alla discussione nella pubblica udienza del 4 novembre 2002 il rappresentante del Comune di Udine non ha potuto partecipare, in quanto dagli atti di causa e' emerso la mancanza della deliberazione di autorizzazione a resistere in giudizio; mentre il difensore del ricorrente ha ribadito quanto contenuto nell'atto introduttivo del presente procedimento.

## **DIRITTO**

Preliminarmente si dispone la riunione, ai sensi dell'art.29 del D.Lgs. n.546/92, dei ricorsi n.69/02 e n. 70/02 di RGR, depositati in data 16 gennaio 2002, sussistendone i presupposti di legge.

Indi, il Collegio deve rilevare che nelle carte processuali non e' dato rinvenire la deliberazione di autorizzazione a resistere in giudizio, con ovvi riflessi negativi sulla capacita' processuale del Comune di Udine, ponendosi tale provvedimento come condizione di efficacia della regolare costituzione in giudizio, la cui mancanza va rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, non essendo materia disponibile la regolare costituzione in giudizio delle parti in causa.

Ed invero, in forza dell'art.11, comma 3, del D.Lgs.n.546/92, l'Ente locale sta in giudizio mediante l'organo di rappresentanza, previsto dal proprio ordinamento, ma questi per potere esercitare il potere di rappresentanza in una determinata lite necessita della deliberazione autorizzativa del competente organo collegiale, nella fattispecie della Giunta Comunale, ai sensi della legge n.142/90 ed ora del D.Lgs n.267 del 18 agosto 2000. Cio' posto, vanno ora esaminate le eccezioni di illegittimita' dei provvedimenti impugnati, sollevate dal ricorrente in via pregiudiziale. La prima, relativa alla presunta decadenza del Comune di Udine dal potere impositivo, e' infondata.

Essa e' contraddetta dal disposto dell'art.18, comma 4, della legge 23.12.2000, n.388, che ha differito i termini per la liquidazione e l'accertamento dell'imposta comunale sugli immobili per le annualita' d'imposta 1995 e successive. Il differimento concerne sia le violazioni connesse all'infedelta' della denuncia che quelle conseguenti alla omissione della denuncia stessa.

La seconda, incentrata sul difetto di motivazione, invece, fondata.

Dalla lettura dei provvedimenti impugnati emerge, infatti, che gli stessi non riportano il valore "base" di riferimento, cui applicare i criteri di determinazione del valore, ai fini I.C.I, stabiliti con la deliberazione consiliare n.16 del 12 febbraio 1999, peraltro non allegata; ne risultano indicati valori di accertamento o di adesione di altri terreni ricadenti all'interno delle stesse zone urbanistiche, "C" ed "H2.1", ne i valori desumibili dal Bollettino degli Agenti Immobiliari, privando i provvedimenti di quei criteri giuridici e di quegli elementi tecnico- estimativi di cui all'art.5, commi 2-bis e 5, del D.Lgs. n.504/92, e cio' in violazione anche dell'art.3 della legge n.241/90 e dello Statuto del Contribuente.

La carenza di istruttoria non e' stata integrata neppure in sede di controdeduzioni, e cio' a prescindere dalla circostanza rilevata della irregolare costituzione in giudizio del Comune. Ad ogni buon conto si prende atto che il succitato Ente non ha, effettivamente, tenuto conto delle somme gia' versate, per cui la pretesa fiscale dovra' tener conto dell'imposta versata, come risulta dalle fotocopie allegate dei bollettini di versamento. In definitiva, l'eccezione sollevata dal ricorrente circa il difetto di motivazione va accolta e, per l'effetto, i provvedimenti impugnati vanno annullati, senza potere entrare nel merito dei ricorsi.

Alla soccombenza segue la condanna del Comune di Udine al pagamento delle spese di giudizio, che vengono liquidate complessivamente in Euro 500,00.

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

LA COMMISSIONE accoglie i ricorsi riuniti n.69/02 e n.70/02 e, per l'effetto, annulla i provvedimenti impugnati.

Condanna il Comune di Udine al pagamento delle spese di giudizio, che vengono liquidate in Euro 500,00.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE TOSCANA, sez. XXII, 7 novembre 2002, n. 88*  
**ICI - Liquidazione e accertamento**

Ricorreva xxxxx avverso cinque avvisi di accertamento ICI per gli anni 1993, 94, -95, -96 e -97, emessi dal Comune di Bagno a Ripoli, che elevavano la rendita di un di lui immobile dalle dichiarate L.900.000 a L.1.050.000, in base alla introduzione negli atti di quel Comune, in data 8.7.99, di una variazione catastale che risaliva al 13.4.87. Il ricorrente lamentava - oltre alla mancata applicazione dei benefici previsti dal D.Lgs. 504/92 e delle aliquote piu'

vantaggiose previste dalla L.431/98 - la mancata notifica da parte dell'U.T.E. della maggiore rendita, peraltro già da lui impugnata in sede amministrativa il 27.10.99.

Costituitosi il Comune, la Comm. Trib. Prov. di Firenze, con sentenza 11.11.2000, accoglieva il terzo e principale motivo di ricorso, avendo ritenuto che, in mancanza di notifica, la maggiore rendita non potesse essere posta a base della tassazione per gli anni antecedenti.

Propone appello il Comune sostenendo la inapplicabilità dei benefici invocati dal ricorrente - questione peraltro non trattata dalla sentenza impugnata - e, per quanto riguarda la mancata notifica della maggiore rendita, rilevando la sua inconferenza, in quanto essa attiene solo alla decorrenza del termine per la impugnazione dell'accertamento della rendita da parte dell'U.T.E. e non anche all'accertamento dell'imposta da parte dei Comuni.

Questa Commissione, avendo rilevato negli atti di causa discordanze relative alla rendita risultante da diverse visure catastali, ha chiesto chiarimenti all'Ufficio del Territorio: ne è risultato che la rendita catastale, per gli anni in discussione, è di L.910.000, con una maggiorazione del 5% per il solo 1997. In realtà è accaduto che, a seguito della variazione del 13.4.87, la consistenza dell'immobile era stata elevata a vani 7,5, ma, a seguito del ricorso dell'interessato, era stata ripristinata in vani 6.5.

Ne discende che, sebbene per motivi diversi da quelli ritenuti dalla Commissione Provinciale, deve essere confermata la decisione di accoglimento del ricorso pur dovendosi, infatti, accogliere la tesi dell'appellante che la questione della mancata notifica della rendita non attiene all'esercizio della potestà impositiva del Comune, sta di fatto che la rendita in base alla quale deve essere applicata l'imposta comunale non è di L.1.050.000, come supposto negli avvisi di accertamento impugnati, bensì di L.955.500 per il 1997 e di L.910.000 per gli anni anteriori. In tal senso vanno rettificati gli avvisi di accertamento impugnati.

L'Ufficio del Territorio ha altresì comunicato che l'ultima e definitiva determinazione della rendita è stata introdotta in atti (ed era quindi conoscibile dalle parti) il 28.9.2000, cioè in data posteriore a quella della introduzione della presente controversia (10.12.98) e anteriore alla proposizione dell'appello (16.2.2001). Equa peraltro appare la compensazione delle spese del primo grado di giudizio, non essendo imputabile al Comune l'errore contenuto negli avvisi di accertamento, mentre quelle del presente grado seguono la soccombenza.

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

la Commissione conferma la sentenza impugnata e condanna l'appellante a rifondere alla controparte le spese del presente grado di giudizio, che liquida in Euro 500,00

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 8 novembre 2002, n. 15684*

**ICI - Annualità 1993 - Successione dei comuni all'amministrazione finanziaria dello Stato nella gestione del tributo - Effetti sui processi in corso - Applicabilità dell'art. 111 c.p.c. - Prosecuzione del processo nei confronti dell'amministrazione Finanziaria.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1.1. In data 18 agosto 1989, l'Ufficio Iva di Treviso invitò la M. B. Cornici di M. B. e S. M. s.n.c. a fornire chiarimenti in merito all'acquisto di beni, effettuato nel 1986 in sospensione d'imposta, ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett. c) del d.P.R. n. 633 del 1972, in misura eccedente rispetto al plafond consentito dalla legge.

Nonostante i chiarimenti forniti dalla società, lo stesso ufficio notificò a quest'ultima, in data 16 dicembre 1989, processo verbale di constatazione n. 1019/89 del 13 novembre 1989, con cui veniva accertato che la società medesima, nel 1986, si era avvalsa della facoltà di acquistare beni e servizi in sospensione d'imposta per L. 145.062.000; che l'ammontare delle cessioni all'esportazione, effettuate nel 1985, risultava pari a L. 98.624.000; e che, quindi, gli acquisti del 1986 erano eccedenti dal plafond per L. 46.438.000, sulle quali era dovuta l'Iva al 18% di L. 8.359.000. Nel processo verbale venivano, pertanto, accertate le violazioni agli artt. 8 e 28 del d.P.R. n. 633 del 1972 ed indicate le sanzioni pecuniarie irrogabili ai sensi degli artt. 43 comma 2 e 46 comma 1 dello stesso decreto.

Su tale atto era impresso un timbro, recante la dicitura: "Sanatoria art. 21 d.l. 69/89".

La società, in data 29 novembre 1989 versò la somma di L. 1.000.000 per ciascuno degli anni 1986 e 1987 ai sensi dell'art. 21 del d.l. n. 69 del 1989, conv., con mod., nella legge n. 154 del 1989, consegnando, altresì, il giorno successivo, all'Ufficio Iva di Treviso la relativa istanza di definizione.

Con "provvedimento di archiviazione totale di processo verbale", emesso il 16 marzo 1990, il direttore dell'Ufficio Iva di Treviso - tenuto conto delle deduzioni presentate dalla società e della sanatoria dalla stessa effettuata - ordinò l'archiviazione totale del processo verbale n. 1019/89 del 13 novembre 1989 per cessata materia del contendere.

1.2. Successivamente, con avviso n. 812284/93 del 15 novembre 1993, notificato alla società il 29 novembre 1993, l'Ufficio Iva di Treviso - richiamati esplicitamente il processo verbale di constatazione n. 1019/89 ed i rilievi in esso contenuti - rettifica la dichiarazione Iva della società relativa all'anno 1986, contestando alla stessa i medesimi rilievi, accertando un debito d'imposta di L. 8.359.000, oltre interessi per L. 5.050.000, ed irrogando pene pecuniarie per L. 22.502.000.

Con ricorso del 28 gennaio 1994 alla Commissione tributaria di I grado di Treviso, la società impugnò detto avviso, chiedendone l'annullamento e deducendo, in particolare, che il rapporto tributario in questione doveva ritenersi definito sia perché ritenuto tale dall'ufficio nel provvedimento di archiviazione del 1990, sia perché, comunque, "coperto" dall'intervenuto condono ai sensi dell'art. 21 del d.l. n. 69 del 1989.

In contraddittorio con l'ufficio - il quale instò per la reiezione del ricorso - la commissione adita, acquisito il predetto provvedimento di archiviazione, con decisione n. 342/8/94 del 1° giugno 1995, accolse il ricorso.

1.3. A seguito di appello dell'ufficio, ed in contumacia della società contribuente, la Commissione tributaria regionale di Venezia, con sentenza n. 32/12/97 del 24 luglio 1997, respinge il gravame, confermando la decisione di primo grado.

In particolare, la commissione - ripercorsa la vicenda procedimentale, dianzi riassunta (cfr., supra, n. 1.1.) - ha così, tra l'altro, testualmente motivato "... 6. Non vi è dubbio che: il detto provvedimento (di archiviazione) riguarda il processo verbale del 13.11.1989; l'atto di rettifica 30.11.1993, n. 812284 attiene alla stessa materia che già fu oggetto del processo verbale 13.11.1989 e del successivo provvedimento di archiviazione del 16.3.1990. 7. L'ufficio appellante "rammenta" l'emissione, in data 28.11.1989 di un processo verbale di constatazione che, per una prima erronea interpretazione dell'art. 21 d.l. n. 69/89, fu archiviato con provvedimento privo di alcuna rilevanza esterna, in quanto mai portato a conoscenza della parte interessata. La circostanza non è controllabile. Vero è, invece, che nell'atto di rettifica di riferimento è ad un unico "processo verbale di constatazione notificato in data 15.11.1989 da secondo reparto (numero del registro interno dell'ufficio 1019/89) a norma dell'art. 51 d.P.R. 633/72 di cui una copia è in possesso della parte ...". Ora l'atto notificato il 15.11.1989 non può che essere, sul piano logico, il processo verbale di constatazione del 13.11.1989, la cui rilevanza esterna è data dal versamento effettuato dalla contribuente a C. il 24.11.1989 la cui prova è stata allegata all'istanza di sanatoria che l'ufficio ha protocollato il 30.11.1989 al numero 17.4810.83 cui ha fatto seguito il provvedimento di archiviazione del 16.3.1990 nel quale il processo verbale è richiamato, non con la data di erezione, ma con quella di notifica. 8. L'ufficio chiede la riforma dell'impugnata decisione e la conferma del proprio "operato". L'appello non è fondato e deve essere rigettato. La decisione [di primo grado] 27.10. 1994, n. 342 è sostanzialmente esatta: si riferisce, pur attraverso una inadeguata ricostruzione del procedimento, alla materia definita con l'archiviazione del 16.3.1990 che, a sua volta, chiudeva l'iter amministrativo di controllo iniziato con l'invito alla contribuente del 18.8.1989, proseguito col processo verbale di constatazione del 13.11.1989, poi con i versamenti del 24.11.1989 per concludersi con la presentazione dell'istanza di sanatoria del 30.11.1989 e, sul piano formale, con l'archiviazione del 16.3.1990. L'"operato" dell'ufficio non può essere confermato. Deve essere evidenziata l'inutilità dell'attività, amministrativa e giurisdizionale, successiva all'archiviazione, che poteva ben essere evitata, ed invece ha provocato dispendio di energie; di mezzi, di costi ecc. con erronea promozione di giudizi tributari ...".

1.4. Avverso tale sentenza il Ministro delle finanze ha proposto ricorso per cassazione, deducendo un unico motivo di censura.

Resiste, con controricorso, la M. B. Cornici di S. (...) & C. S.a.s. (succeduta alla M. B. Cornici di M. B. e S. M. S.n.c.).

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

2.1. Con l'unico motivo (con cui deduce: "Violazione o falsa applicazione dell'art. 21 del d.l. 2.3.1989, n. 69, convertito nella legge 27.4.1989, n. 154; degli artt. 8, 28, 54 e 57 del d.P.R. n. 633/72. Insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360 n. 3 e n. 5 c.p.c."), il ricorrente critica la sentenza impugnata, anche relativamente alla sua motivazione, sostenendo che: a) l'avviso di rettifica sarebbe stato tempestivamente adottato nell'esercizio legittimo del potere di autocontrollo da parte dell'Ufficio Iva di Treviso;

b) all'esercizio di tale potere non osterebbe il provvedimento di archiviazione del 16 marzo 1990, in quanto questo costituirebbe atto meramente interno dell'ufficio e non ufficialmente comunicato alla contribuente;

c) nel merito, al rapporto tributario de quo non sarebbe applicabile il condono previsto dall'art. 21 del d.l. n. 69 del 1989.

Nel resistere al ricorso, la società M. invoca più volte, tra gli altri argomenti difensivi, lo stato di legittimo affidamento in cui essa versava a seguito della indicazione, da parte dell'ufficio impositore, della sanabilità della violazione contestata ai sensi dell'art. 21 del d.l. n. 69 del 1989 e del provvedimento di archiviazione del processo verbale di constatazione per cessata materia del contendere, adottato dallo stesso ufficio: in particolare, e tra l'altro, laddove deduce che, "confidando nell'archiviazione del processo verbale ... la contribuente si lasciò sfuggire ulteriori possibilità offerte dall'ordinamento per definire le violazioni contestate, ed in particolare il condono di cui agli artt. 44 ss. legge 30.12.1991, n. 413" (cfr. Controricorso, pag. 3); e, laddove chiede, sia pure in via ulteriormente

subordinata, la non applicabilità delle sanzioni irrogate dall'ufficio "per l'obiettivo incertezza dei dati normativi (dimostrati dallo stesso comportamento ondivago della p.a.), per l'incolpevole affidamento ingenerato nella contribuente dal comportamento iniziale dell'ufficio circa la possibilità di accedere alla sanatoria di cui all'art. 21 d.l. 69/89, per la buona fede del contribuente mantenuta costantemente nel rapporto con la p.a. ..." (cfr., controricorso, pag. 12).

2.2. Il ricorso deve essere respinto, previa correzione della motivazione della sentenza impugnata - ai sensi del combinato disposto degli artt. 62 comma 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 384 comma 2 c.p.c. - essendo il suo dispositivo conforme al diritto.

La presente fattispecie - come emerge chiaramente dalla vicenda procedimentale dianzi riassunta, precedente alla notificazione dell'avviso di rettifica, impugnato con il ricorso introduttivo del presente giudizio, quale risulta compiutamente sia dalla motivazione della sentenza impugnata, sia dal contenuto del controricorso, non smentito, quanto alla ricostruzione della vicenda stessa, dalla controparte ricorrente (cfr. supra, nn. 1.1. e 1.3.) - è connotata dalle specifiche ed incontestate circostanze, secondo cui: a) a seguito di richiesta di chiarimenti dell'Ufficio Iva di Treviso alla società M., in merito al ritenuto "sfondamento", per l'anno 1986, del plafond di acquisto di beni in sospensione d'imposta di cui all'art. 8 comma 1 lett. c) del d.P.R. n. 633 del 1972 e delle giustificazioni addotte in risposta dalla società, l'ufficio stesso notificò a quest'ultima, in data 16 dicembre 1989, processo verbale di constatazione n. 1019/89 del 13 novembre 1989, nel quale venivano accertate le violazioni di cui agli artt. 8 e 28 del decreto Iva; b) sul processo verbale di constatazione era impresso il timbro, recante la dicitura: "Sanatoria art. 21 d.l. n. 69/89"; c) la società provvide tempestivamente, per gli anni 1986 (in contestazione) e 1987, agli adempimenti prescritti dall'art. 21 comma 5 del d.l. n. 69 del 1989, conv., con mod., nella legge n. 154 del 1989: e cioè, al versamento delle somme previste dalla predetta disposizione di condono ed alla presentazione della relativa, apposita istanza; d) l'Ufficio Iva di Treviso, con provvedimento del 16 marzo 1990, preso atto dell'intervenuto condono, archivì il succitato processo verbale di constatazione "per cessazione della materia del contendere"; e) con avviso notificato alla società il 29 novembre 1993, il medesimo Ufficio Iva di Treviso, richiamando il predetto processo verbale di constatazione, rettificò la dichiarazione Iva della contribuente relativa all'anno 1986.

Orbene, ciò premesso, la specifica questione, che, per la prima volta, viene sottoposta all'esame di questa Corte, consiste nello stabilire se, in una fattispecie siffatta - caratterizzata, cioè, dall'emanazione di un atto impositivo fondato su determinati presupposti di fatto e di diritto (nella specie, processo verbale di constatazione di violazioni alla disciplina dell'Iva); dall'indicazione al contribuente, contenuta nello stesso atto, da parte dell'ufficio impositore, della facoltà di tenere un determinato comportamento (nella specie indicazione della facoltà di avvalersi di una disposizione di condono: art. 21 del d.l. n. 69 del 1989); da un susseguente comportamento del contribuente conforme alla indicazione ricevuta (nella specie, esercizio della predetta facoltà di avvalimento della disposizione di condono); e dalla adozione, da parte dello stesso ufficio, di un formale provvedimento di chiusura del procedimento impositivo (nella specie, provvedimento di archiviazione del processo verbale di constatazione per cessazione della materia del contendere) - il medesimo ufficio impositore, nell'esercizio della potestà di "autotutela" (nella specie, in malam partem nei confronti del contribuente, per ritenuta inapplicabilità della predetta disposizione di condono), possa, o non, legittimamente emettere, nei confronti dello stesso contribuente, un provvedimento impositivo (nella specie, avviso di rettifica, impugnato con il ricorso introduttivo del presente giudizio) fondato sugli identici presupposti di fatto e di diritto del precedente atto di imposizione (nella specie, processo verbale di constatazione), che ha dato inizio al relativo procedimento e che ha cessato di avere efficacia in forza del provvedimento di chiusura del procedimento stesso.

La risposta negativa al quesito si impone per le considerazioni che seguono.

A) L'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) - che reca la rubrica: "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente" - dispone, al comma 1, che "i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

Il suo secondo comma stabilisce, poi, che "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".

Tali disposizioni debbono essere interpretate ed applicate alla luce di quanto affermato nell'art. 1 della stessa legge:

- "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali" (comma 1);

- "Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute" (comma 3 primo periodo);

- "Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono ... ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge" (comma 3 secondo periodo);

• “Gli enti locali provvedono ... ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge” (comma 4).

In particolare - come risulterà chiaramente dalle successive osservazioni - l'autoqualificazione delle disposizioni della legge come “principi generali dell'ordinamento tributario” trova puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell'ordinamento tributari, nonché dei relativi rapporti.

Questa Corte, nella sentenza n. 4760 del 2001 - nell'affermare il principio, secondo cui l'art. 44 del d.P.R. n. 602 del 1973 deve essere interpretato nel senso che gli interessi sui crediti d'imposta decorrono fino alla data di emissione dell'ordinativo di pagamento, in quanto ritualmente e tempestivamente notificato - ha precisato che il significato della citata norma va desunto alla luce dell'art. 6 comma 1 della legge n. 212 del 2000, che sancisce il principio della “conoscenza degli atti”; ed ha aggiunto, sul piano più generale, che “l'art. 6 ..., inquadrato nella enunciazione di cui all'art. 1 della medesima legge ..., assume un inequivocabile valore interpretativo. Si tratta, cioè, di un principio che deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali citati”.

Siffatto orientamento deve essere confermato con gli svolgimenti e con gli approfondimenti qui di seguito argomentati.

Quale che possa essere l'incidenza dei quattro enunciati normativi contenuti nel primo comma dell'art. 1 della legge n. 212 del 2000 (e cioè: autoqualificazione delle disposizioni dello Stato come attuative delle norme costituzionali richiamate e come “principi generali dell'ordinamento tributario”: divieto di deroga o modifica delle disposizioni stesse in modo “tacito”, ovvero mediante leggi speciali), complessivamente considerati, sull'efficacia delle disposizioni statutarie dal punto di vista del sistema costituzionale delle fonti (vale a dire, ad esempio, sul piano della loro “forza” “attiva” e “passiva”, ovvero della loro attitudine ad essere qualificate quali possibili parametri, “integrativi” delle norme costituzionali “attuate”, nel giudizio di costituzionalità delle leggi) - delicato e complesso problema, questo (relativo, in altri termini, alla possibilità ed alla efficacia di “norme sulla normazione” contenute in fonti pariordinate a quelle che si intendono disciplinare), che, in questa sede e con riferimento alla fattispecie, non rileva immediatamente - è certo, però, che alle specifiche “clausole rafforzative” di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come “principi generali dell'ordinamento tributario” deve essere attribuito un preciso valore normativo.

Infatti, quest'ultima espressione, in particolare, deve essere intesa come formulazione sintetica di quattro diversi e specifici significati: in primo luogo, quello di “principi generali del diritto dell'azione amministrativa e dell'ordinamento particolare tributari” (artt. 3 e 5-19, che dettano disposizioni volte sia a disciplinare l'efficacia temporale delle norme tributarie, sia ad assicurare la “trasparenza” dell'attività stessa, sia, come è stato rilevato esattamente in dottrina, ad “orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario”); in secondo luogo, quello di “principi fondamentali della legislazione tributaria”, tesi a vincolare in vario modo l'attività del futuro legislatore tributario, statale e regionale, sia nella scelta della fonte di produzione (artt. 1 commi 2 e 4) e del relativo oggetto (art. 2 comma 2), sia nella tecnica di redazione delle leggi (art. 2 commi 1, 3 e 9); in terzo luogo, quello di “principi fondamentali della materia tributaria”, in relazione all'esercizio della relativa potestà legislativa “concorrente” da parte delle regioni (cfr. combinato disposto degli artt. 1 comma 3 primo periodo della legge, 117, commi 2 lett. e) quarto periodo e 3, e 119 commi 1 e 2 Cost., nei testi sostituiti, rispettivamente, dagli artt. 3 e 5 della legge costituzionale n. 3 del 2001); ed infine, quello di “norme fondamentali di grande riforma economico-sociale”, in relazione all'esercizio della potestà legislativa “esclusiva” da parte delle regioni ad autonomia speciale e delle Province autonome di Trento e Bolzano (cfr. artt. 1 comma 3 secondo periodo della legge e 116 comma 1 Cost., nel testo sostituito dall'art. 2 della legge costituzionale n. 3 del 2001, nonché art. 10 di quest'ultima legge), naturalmente laddove, in tutte o in alcune delle disposizioni statutarie, sia possibile individuare, secondo i criteri elaborati dalla Corte costituzionale, siffatta caratteristica.

Tanto premesso - e tenuto conto, da un lato, che, alla base delle predette quattro “clausole rafforzative” dell'efficacia delle disposizioni statutarie sta, comunque, l'esplicita intenzione del legislatore, affinché le disposizioni stesse (al di là di ogni eventuale ostacolo “formale” o sistematico) magis valeant nella legislazione tributaria; e, dall'altro, che è insita nella categoria dei “principi giuridici” la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto (cfr., ad es., art. 12 comma 2 secondo periodo delle disposizioni sulla legge in generale) - il tratto comune ai quattro, distinti significati della locuzione “principi generali dell'ordinamento tributario” è costituito, quantomeno, dalla “superiorità assiologica” dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete: in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari.

Siffatta prospettiva appare ulteriormente confermata da quanto stabilito nell'art. 16 comma 1 dello Statuto, laddove il Governo viene delegato “ad emanare ... uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle

leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge”.

È noto che tale delega è stata esercitata dal Governo con l'adozione del (solo) d.lgs. 26 gennaio 2001 n. 32.

Ma, al di là del concreto esercizio della delega, conta sottolineare la volontà esplicita del legislatore delegante - ovviamente consapevole della mole enorme “delle leggi tributarie vigenti” e, quindi, della inevitabilità di limitare la delega alla emanazione delle “disposizioni correttive strettamente necessarie a garantire la coerenza delle leggi tributarie vigenti con i principi statutari” (e cioè, alla emanazione di quelle disposizioni relative alle “leggi tributarie vigenti” di più frequente applicazione: come è dimostrato dal contenuto, quantitativamente modesto, delle modificazioni apportate dal d.lgs. n. 32 del 2001) - di riaffermare, in consonanza con l'art. 1 comma 1, la necessità di “garantire la coerenza delle leggi tributarie vigenti [id est: di tutte le leggi tributarie vigenti] con i principi desumibili dalle disposizioni” dello statuto.

In altre parole - se le “disposizioni correttive” del d.lgs. n. 32 del 2001 per definizione, “garantiscono la coerenza” delle (sole) leggi ivi considerate con i principi statutari - identica coerenza deve essere assicurata non soltanto nell'esercizio dell'attività del futuro legislatore tributario, ma anche nell'esercizio dell'attività dell'interprete, che tali principi è chiamato ad applicare anche con riferimento a leggi tributarie “non corrette” dal legislatore delegato, e cioè a “tutte le altre” leggi tributarie vigenti.

Il predetto valore ermeneutico dei principi statutari si fonda su un duplice rilievo. In primo luogo, su quello secondo cui l'interpretazione conforme a statuto si risolve, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate, che lo statuto dichiara esplicitamente di attuare nell'ordinamento tributario. In secondo luogo e conseguentemente, su quello, secondo cui (alcuni de)i principi posti dalla legge n. 212 del 2000 - proprio in quanto esplicitazioni generali, nella materia tributaria, delle richiamate norme costituzionali - debbono ritenersi “immanenti” nell'ordinamento stesso già prima dell'entrata in vigore dello Statuto e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della “interpretazione adeguatrice” a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione.

Siffatto valore opera, tuttavia, nei limiti del più generale principio di irretroattività della legge.

Deve distinguersi, infatti, nell'ambito delle disposizioni statutarie, tra quelle espressive di principi già “immanenti” nel diritto o nell'ordinamento tributari e quelle che - pur dettate in attuazione delle richiamate norme costituzionali - presentano invece un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto allo stato della legislazione tributaria preesistente: quali esempi delle prime, possono indicarsi, alla luce della giurisprudenza (anche) di questa Corte, il primo periodo del primo comma dell'art. 6 (“conoscenza degli atti”: cfr. Cass. n. 4760 del 2001 cit.), alcune delle norme poste dai primi tre commi dell'art. 7, in materia di “chiarezza e motivazione degli atti”, ed i primi due commi del citato art. 10; come criteri identificativi delle seconde - avuto riguardo al contenuto ed all'orientamento prevalentemente “garantistici” dello statuto - possono indicarsi quelli della istituzione ex novo, in favore del contribuente, di garanzie o dell'adempimento significativo di garanzie già esistenti (esempi emblematici ne sono le disposizioni in materia di interpello del contribuente, dettate dall'art. 11, e, almeno in parte, quelle in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali dettate dall'art. 12).

B) Tenuto conto delle argomentazioni finora svolte, non può esservi dubbio che anche i principi della “collaborazione”, della “buona fede” e dell’“affidamento” nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria, sanciti dai primi due commi dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000, dianzi riprodotti (cfr., supra lett. A) - anche perché immediatamente deducibili, rispettivamente, dai principi di “buon andamento” e di “imparzialità” dell'amministrazione, di “capacità contributiva” e di eguaglianza (sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza), garantiti dagli artt. 97 comma 1, 53 comma 1 e 3 comma 1 Cost. - debbono essere annoverati tra quelli “immanenti” nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (prima, cioè, del 1° agosto 2000: cfr. art. 21 della legge n. 212 del 2000).

Siffatto carattere “immanente” di detti principi si desume chiaramente, oltreché dalle prime pronunce di questa Corte in tema di statuto del contribuente, anche dagli orientamenti giurisprudenziali elaborati dal giudice delle leggi, dal giudice comunitario e dal giudice amministrativo.

Così, nell'affrontare il problema dei limiti alla efficacia retroattiva delle leggi interpretative, la Corte costituzionale, in alcune recenti pronunce (cfr. sentt. nn. 211 del 1997, 416 del 1999 e 525 del 2000, peraltro già anticipate, tra altre, dalle sentt. nn. 349 del 1985, 822 del 1988 e 390 del 1995), li ha individuati - oltreché in quello previsto esplicitamente per la materia penale (art. 25 comma 2 Cost.) - in quelli “che attengono alla salvaguardia di norme costituzionali, tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, quello della tutela dell'affidamento legittimamente posto nella certezza dell'ordinamento giuridico, e quello delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario”; ed ha precisato, in particolare, che quello “sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica [è] principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetto retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti” (tali espressioni sono tratte dalla sentenza n. 525 del 2000, n. 2 del considerato in diritto, con cui la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 3 comma 1 Cost., dell'art. 21 comma 1 della legge 13 maggio 1999, n. 133, nella parte in cui estende anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l'efficacia della

interpretazione autentica, da essa dettata, dell'art. 38, comma 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, "poiché in questo modo è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali": cfr. n. 3 del considerato in diritto).

Anche la Corte di giustizia delle Comunità europee ha da tempo e costantemente affermato che quelli della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto costituiscono principi generali del diritto e dell'ordinamento comunitari (cfr. e pluribus, sentt. 3 maggio 1973, in causa 112/77, e 21 settembre 1983 in cause riunite 205-215/82).

In particolare attuazione di tali principi, e con specifico riferimento alla fattispecie, la Corte comunitaria - sulla base della premessa, secondo cui il diritto di esigere la tutela del legittimo affidamento si estende a chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che l'amministrazione comunitaria gli ha dato aspettative fondate (cfr. sent. 19 maggio 1983, in causa 289/81; nonché Tribunale di primo grado, sent. 17 dicembre 1998, in causa T-203/96) - ha stabilito, tra l'altro, che la revoca di un atto amministrativo favorevole è generalmente soggetto a condizioni molto rigorose; sicché - pur se è innegabile che ogni istituzione comunitaria, la quale accerta che un atto da essa emanato è viziato da illegittimità, ha il diritto di revocarlo entro un termine ragionevole con effetto retroattivo - tale diritto può essere limitato dalla necessità di rispettare il legittimo affidamento del destinatario dell'atto, che può aver fatto affidamento sulla legittimità dello stesso, allorché nessun interesse di ordine pubblico prevale sull'interesse del destinatario a conservare una situazione che egli poteva considerare stabile e nulla attesta che il destinatario abbia provocato l'atto mediante indicazioni false o incomplete; in proposito, la Corte ha precisato che il momento determinante per stabilire quando nasce il legittimo affidamento del destinatario di un atto amministrativo è la notifica dell'atto stesso e non la data della sua adozione o della sua revoca, e che, una volta acquisito, il legittimo affidamento nella legittimità di un atto amministrativo favorevole non può poi venire scalfato (cfr. sent. 17 aprile 1997, in causa C-90/95; cfr. anche sentt. 26 febbraio 1987, in causa 15/85, e 20 giugno 1991, in causa C-248/89).

Del pari, il supremo giudice amministrativo ha sempre considerato i principi della buona fede e del legittimo affidamento tra i canoni regolatori ultimi dei rapporti tra pubblica amministrazione ed amministrati nelle più diverse fattispecie (cfr. Cons. St., sez. V, sent. n. 206 del 1981, sez. IV, sent. n. 651 del 1986 e ad. plen., sent. n. 11 del 1993).

E così, il Consiglio di Stato (sez. IV, sent. n. 1815 del 1998) ha stabilito che, nei procedimenti amministrativi, l'istruttoria è informata al principio dell'iniziativa d'ufficio e del potere-dovere del responsabile del procedimento di acquisire d'ufficio (nell'ottica della tutela della buona fede e dell'affidamento del cittadino, nonché del rispetto del canone costituzionale dell'imparzialità della p.a.) ogni elemento utile e di invitare gli interessati a regolarizzare istanze e dichiarazioni incomplete, oppure esibire documenti mancanti, come prevede l'art. 6 lett. b) della legge n. 241 del 1990, il quale stabilisce, tra l'altro, che il responsabile del procedimento "adotta ogni misura per l'adeguato e sollecito svolgimento dell'istruttoria", "può chiedere il rilascio di dichiarazioni e la rettifica di dichiarazioni o istanze erronee o incomplete" e "può ordinare esibizioni documentali". Ancora, ad es., in numerose decisioni, è stato affermato il principio, secondo cui la determinazione di recupero di somme indebitamente pagate è un tipico provvedimento di annullamento d'ufficio, destinato ad eliminare gli atti in base ai quali l'indebito pagamento è stato effettuato, talché, alla stregua dei principi generali, essa può essere legittimamente adottata solo se il pubblico interesse perseguito non collide con situazioni giuridiche contrarie, quale quella conseguente, in base al principio dell'affidamento, alla percezione in buona fede, da parte dell'interessato, delle somme non dovute (cfr., e pluribus, Cons. St., sez. IV, decc. nn. 320, 414 e 2090 del 1977; sez. VI, decc. nn. 160 del 1980, 77 e 559, del 1985).

Più in generale, il Consiglio di Stato ha più volte ribadito che è conforme ai principi di giustizia e di buona amministrazione che il potere di autotutela sia esercitato nella ponderazione dell'interesse privato, che viene sacrificato, in comparazione con quello pubblico - ulteriore rispetto a quello generico al mero ripristino della legalità - avuto riguardo all'affidamento riposto nella legittimità dell'azione amministrativa (cfr., e pluribus, sez. IV, sentt. nn. 9 del 1984, 704 del 1992, 399 del 1996); ed ha precisato, per un verso, che tale ponderazione - necessaria quando dall'annullamento d'ufficio derivi un danno per il privato - non lo è quando si tratti di rimuovere un ingiusto vantaggio dallo stesso conseguito, e, per l'altro, che il potere di annullamento d'ufficio può essere limitato, proprio sulla base del principio generale della tutela dell'affidamento del privato, dallo stesso trascorrere del tempo, che abbia consolidato la situazione giuridica di vantaggio acquisita dal privato medesimo (cfr., ad es., sez. VI, sent. n. 520 del 1996, sez. V, sentt. nn. 1253 del 1996 e 161 del 1998). Senza contare, poi, le più diverse fattispecie, nei vari settori del diritto amministrativo, nelle quali è stata data prevalenza al principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino di fronte all'azione della p.a. (ad es., nell'interpretazione ed applicazione dei bandi di concorso: cfr. Cons. St., sez. V, sent. n. 582 del 1997; ovvero quale limite al potere discrezionale dell'autorità amministrativa, competente alla pianificazione urbanistica, di modificare, senza congrua motivazione, precedenti piani di lottizzazione, proprio in ragione dell'esigenza di tutelare l'affidamento che il cittadino fonda su tali piani: cfr. Cons. St., sez. IV, sent. n. 1785 del 1999).

Nella prospettiva finora indicata si collocano anche le prime pronunce di questa Corte, che hanno fatto applicazione delle disposizioni statutarie. E così, oltre alla sentenza n. 4760 del 2001, già menzionata (cfr., supra, lett. A), è stato escluso, in forza del principio *tempus regit actum*, che le norme di natura procedimentale dello Statuto possano essere applicate retroattivamente (nella specie decisa da Cass. n. 12462 del 2001, l'art. 6 comma 2, che statuisce, a carico dell'amministrazione il dovere di previa informazione di un credito o di irrogazione di una

sanzione; e l'art. 6 comma 5, che stabilisce il dovere di previo interpellato del contribuente nelle ipotesi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, ovvero di emersione della spettanza di un minore rimborso di imposta rispetto a quello richiesto, "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"; cfr. anche sent. n. 16097 del 2000), proprio perché, tenuto conto dello stato della legislazione preesistente, le disposizioni di tale natura, in linea di massima, istituiscono nuove garanzie in favore del contribuente, o ampliano significativamente garanzie già previste in misura minore. Ancora, la disposizione di cui al primo periodo del comma 4 dell'art. 6 - secondo cui "al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente" - è stata ritenuta espressiva del "principio di collaborazione" nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria (art. 10 comma 1) ed operante non soltanto nel procedimento impositivo, ma anche nel processo, con conseguente sua incidenza sul regime della distribuzione dell'onere probatorio (cfr. sentt. nn. 12284 e 14141 del 2001). Infine, con specifico riferimento al principio della tutela del legittimo affidamento, esso è stato applicato in fattispecie relative alle ipotesi prefigurate dall'art. 10 comma 2 dello Statuto (cfr. sentt. nn. 14782 del 2001 e 2133 del 2002): nella seconda sentenza, in particolare, è stato affermato il principio, secondo cui le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti e di obblighi, per cui, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea data dall'amministrazione finanziaria in una circolare, successivamente modificata, è esclusa (soltanto) l'irrogazione delle relative sanzioni proprio in base al principio della tutela dell'affidamento espressamente sancito dall'art. 10 comma 2 della legge n. 212 del 2000.

Si può, pertanto, concludere, con specifico riferimento al principio della "tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica" - quale "elemento essenziale dello Stato di diritto", ancorato dalla Corte costituzionale al principio di eguaglianza dinanzi alla legge, sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza, di cui all'art. 3 comma 1 Cost. - che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico - e, quindi, anche in quelli tributari - e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché, come già sottolineato, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie in forza di quanto stabilito dall'art. 10 comma 1 dello statuto.

Da ciò consegue, in particolare, relativamente alla materia tributaria, che il principio della tutela del legittimo affidamento - il quale, proprio perché esistente ed operante anche nel diritto e nell'ordinamento tributari già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, è stato soltanto reso esplicito dalla disposizione da ultimo citata - deve essere applicato, ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto, in tutti i rapporti tributari, anche se sorti, quale quello di specie, in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000.

C) L'art. 10 comma 1 della legge 212 del 2000 (cfr., supra, lett. A) stabilisce le regole generali di comportamento ("collaborazione" e "buona fede" in senso oggettivo, appunto), che debbono sempre informare lo svolgimento delle attività di amministrazione finanziaria e contribuente nei loro reciproci rapporti. Se si tiene conto che tali attività sono, in linea di massima, disciplinate dalla legge (in senso materiale) e svolte mediante atti formali, risulta evidente la funzione di "integrazione" della disciplina legislativa - relativamente a diritti ed obblighi reciproci da questa non espressamente considerati e fondati proprio sull'osservanza o sulla violazione dei detti canoni di comportamento - assegnata dal legislatore dello Stato alle predette regole: le quali, perciò, debbono "improntare" tutti i rapporti giuridici tributari, e cioè tutte le attività mediante le quali essi si costituiscono, si svolgono e si esauriscono.

Sono note sia la difficoltà di dare una precisa definizione contenutistica a categorie giuridiche tanto generali, sia l'opportunità, comunemente avvertita, di affidarne la progressiva elaborazione, con l'ausilio delle "griglie" teoriche proprie della riflessione dottrinale, alla giurisprudenza di merito e di legittimità nel quotidiano confronto con le fattispecie concrete alle stesse sottoposte.

Tuttavia - anche sulla base del rilievo che l'art. 10 comma 1 si riferisce ad un unico principio "della collaborazione e della buona fede", trattando i due diversi termini quasi come espressione di un'endiadi - può osservarsi, innanzitutto, che il termine "collaborazione", allude, per un verso, ai principi di "buon andamento", "efficienza" ed "imparzialità" dell'azione amministrativa tributaria di cui all'art. 97 comma 1 Cost. (richiamato dall'art. 1 comma 1 dello Statuto), e, per altro, a comportamenti non collidenti con il dovere sancito dall'art. 53 comma 1 Cost. (anch'esso richiamato dalla predetta disposizione statutaria) ed imposto a "tutti" i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"; in secondo luogo, che il termine "buona fede", se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine "collaborazione", posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione stessa "coerenti", vale a dire "non contraddittori" o "discontinui" (mutevoli nel tempo); ed infine, che il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analoga, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e/o tesi ad "eludere" una "giusta" pretesa tributaria.

L'art. 10 comma 2 a sua volta, esclude l'irrogazione di sanzioni e/o la richiesta di interessi moratori nei confronti del contribuente in due sole ipotesi: "qualora [il contribuente] si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificati dall'amministrazione stessa"; ovvero,

“qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”.

È evidente che, alla base di siffatte ipotesi, sta la tutela - espressamente limitata alla esclusione della irrogazione di sanzioni e/o della richiesta di interessi moratori - dell'affidamento del contribuente, ingenerato in quest'ultimo o dalla conformazione del proprio comportamento ad indicazioni ricevute dalla stessa amministrazione finanziaria, ovvero da un comportamento immediatamente determinato da ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione medesima.

A ben vedere - ed alla luce delle considerazioni dianzi svolte per delineare i contenuti dei principi di collaborazione e di buona fede - può osservarsi che il principio della tutela dell'affidamento del contribuente ne costituisce un mero svolgimento: infatti se, in base ai principi della collaborazione e della buona fede, l'amministrazione finanziaria ha il dovere di esercitare la propria attività e di adottare le proprie decisioni, oltretutto in modo legittimo (in base al generale principio di legalità dell'azione amministrativa), anche in maniera “coerente”, nel senso prima indicato - qualsiasi comportamento dell'amministrazione stessa non conforme a tali canoni può essere idoneo a costituire, secondo le circostanze del caso concreto, in capo al contribuente in buona fede (in senso oggettivo), cui non sia addebitabile alcun comportamento “scorretto” nel senso dianzi precisato, una situazione giuridica soggettiva di vantaggio, fondata proprio sul convincimento (buona fede in senso soggettivo) delle apparenti legittimità e coerenza dell'attività amministrativa tributaria: situazione, che, secondo le circostanze del caso concreto appunto, in forza del principio dell'affidamento, è considerata dal legislatore dello statuto meritevole di tutela.

In sintesi, i presupposti, che integrano una situazione di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'amministrazione finanziaria e che consentono al primo di invocare la relativa tutela, possono così individuarsi: 1) un'attività dell'amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di “apparenti” legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente; 2) la conformazione “in buona fede” (in senso soggettivo) - l’“affidamento”, appunto - da parte di quest'ultimo alla situazione giuridica “apparente”, purché nel contesto di una condotta dello stesso (“buona fede” in senso oggettivo) - anteriore, contemporanea e successiva all'attività dell'amministrazione - connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza gravante sul medesimo (affidamento “legittimo”); 3) l'eventuale presenza di circostanze specifiche del caso concreto e “rilevanti”, idonee, cioè, a costituire altrettanti “indici” della sussistenza o dell'insussistenza dei predetti presupposti: fra tali “circostanze” vanno annoverate, ad esempio, la situazione normativa astrattamente idonea a disciplinare la concreta fattispecie, nella quale si inseriscono le “condotte” dell'amministrazione finanziaria e del contribuente e sulla (interpretazione ed applicazione della) quale potrebbe incidere il principio del legittimo affidamento; ovvero, lo stesso fluire del tempo, quale indice della “coerenza” dell'azione amministrativa tributaria e/o dell'affidamento del contribuente e/o del “consolidamento” della situazione giuridica soggettiva favorevole a quest'ultimo.

A tal ultimo riguardo, è indispensabile soggiungere che - se è certo che la violazione o la falsa applicazione del principio del legittimo affidamento, quale principio generale dell'ordinamento tributario nei sensi dianzi precisati (cfr., sopra, lett. A), è sindacabile da questa Corte ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., ove esista, come nella specie (cfr., infra, lett. E), un compiuto, esauriente e corretto accertamento dei predetti presupposti (accertamento compreso, a sua volta, quale tipico giudizio di fatto, nelle attribuzioni proprie del giudice tributario di merito e sindacabile, come tale, in sede di giudizio di legittimità, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c.) - nell'ipotesi in cui, quale quella di specie, un accertamento siffatto non possa prescindere dalla considerazione della situazione normativa rilevante nel caso sub iudice e sulla quale può influire, sul piano ermeneutico, l'applicazione del principio di affidamento, è evidente che il relativo controllo di legittimità di questa Corte si estende nuovamente, in parte qua, secondo i parametri indicati nell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c..

Nella prospettiva finora seguita, deve essere, infine, sottolineato, in primo luogo, che nel principio di affidamento legittimo del contribuente - quale “naturale” svolgimento dei principi di collaborazione e di buona fede in senso oggettivo, espressamente sanciti dal comma 1, dell'art. 10 (come, del resto, attestano riflessioni dottrinali ed orientamenti giurisprudenziali anche anteriori allo statuto); e certamente posto a fondamento delle ipotesi prefigurate dal comma 2 dello stesso articolo - è insita, in ragione sia della sua natura di “principio” appunto, sia del suo contenuto, una “capacità espansiva” non limitata alle fattispecie specificamente considerate dal comma 2 e, quindi, un'attitudine ad integrare la regola iuris ultima di una serie indeterminata di casi concreti, nei quali sia possibile individuare, secondo le circostanze, i suoi tratti essenziali, quali prima delineati: sicché, le predette, esplicite ipotesi di cui all'art. 10 comma 2 non possono che considerarsi meramente esemplificative, ovvero specifiche espressioni del principio stesso, relative a casi ritenuti dal legislatore maggiormente frequenti.

In secondo luogo, e conseguentemente, deve osservarsi che possono darsi appunto dei casi, quale quello di specie (cfr., infra, lett. E), in cui - accertata la sussistenza dei presupposti dell'affidamento del contribuente - ne consegua necessariamente, come rilevato esattamente da una parte della dottrina, non soltanto l'inapplicabilità di sanzioni e/o di interessi moratori, bensì l'inesigibilità tout court della prestazione tributaria.

D) Come emerge chiaramente dalle circostanze di causa, incontestate tra le parti (cfr., supra, n. 2.2), l'Ufficio Iva di Treviso, nell'emettere l'avviso di rettifica impugnato - che richiama esplicitamente il processo verbale di

constatazione ed i rilievi in esso contenuti (cfr., supra, n. 1.2) - ha (implicitamente) annullato d'ufficio, o revocato, il proprio precedente provvedimento di archiviazione del processo verbale stesso per cessazione della materia del contendere (in forza dell'intervenuto condono) e, quindi, anche il medesimo processo verbale, nella parte in cui indicava alla società contribuente la "sanabilità" della violazione contestata ai sensi dell'art. 21 del d.l. n. 69 del 1989 (cfr., supra, n. 1.1).

È, dunque, evidente che l'ufficio, operando in tal modo, ha esercitato la propria potestà di autotutela, ritenendo - a torto o a ragione, in questa sede non rileva - che la violazione addebitata alla società nel predetto processo verbale non fosse compresa tra le ipotesi di violazioni "definibili", di cui all'art. 21 comma 1 dello stesso decreto.

Parimenti irrilevante è la questione se l'atto espressivo di tale potestà - l'avviso di rettifica, appunto - sia, o non, legittimo con riferimento alla disciplina dei presupposti e delle condizioni, anche di natura procedimentale, dettata, per l'esercizio dell'autotutela, in materia tributaria, dall'art. 2-quater del d.l. n. 564 del 1994, conv. con mod., nella legge n. 656 del 1994 (il quale dispone, nel suo primo periodo, che "con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza del giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati"), e dal relativo "regolamento ministeriale" adottato con decreto del Ministro delle finanze l'11 febbraio 1997, n. 37.

La questione che, invece, rileva - come già accennato (cfr., supra, n. 2.2) - è quella relativa alla legittimità, o non, dell'esercizio della potestà di autotutela, in malam partem nei confronti del contribuente, in presenza di una situazione giuridica soggettiva di vantaggio di quest'ultimo, acquisita in base all'applicazione del principio della tutela dell'affidamento legittimo del contribuente stesso con la natura e le caratteristiche dianzi delineate.

La risposta negativa è agevole proprio sulla base delle considerazioni finora argomentate.

Deve premettersi, in proposito, che non costituisce ostacolo all'orientamento fin qui seguito la sentenza della Corte costituzionale n. 75 del 2000, con la quale - nel dichiarare non fondata, con riferimento agli artt. 3, 5, 24, 97 e 128 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 17 della legge 15 maggio 1997, n. 127 (Misure urgenti per lo snellimento dell'attività amministrativa e dei procedimenti di decisione e di controllo), nella parte in cui prevede che gli enti locali "sono tenuti ad annullare i provvedimenti di inquadramento del personale adottati in modo difforme dalle disposizioni del d.P.R. 25 giugno 1983, n. 347 e successive modificazioni ed integrazioni, e a bandire contestualmente i concorsi per la copertura dei posti resisi disponibili per effetto dell'annullamento" - il giudice delle leggi ha affermato che "occorre considerare che, in via di principio, il momento discrezionale del potere della pubblica amministrazione di annullare i propri provvedimenti non gode in sé di una copertura costituzionale"; e che "lo strumento di autotutela deve sempre essere valutato nel quadro dei principi di imparzialità, di efficienza e, soprattutto, di legalità dell'azione amministrativa espressi dall'art. 97 Cost."; sicché, [nella specie] "la previsione di un potere-dovere di annullamento dei provvedimenti che avevano disposto gli inquadramenti illegittimi ... si configura ... quale elemento fondante dell'azione amministrativa (in quanto corollario del principio di legalità), tra i cui fini deve intendersi compreso quello di evitare il consolidarsi di situazioni costituite contra legem" (nn. 2.2 e 2.3. del considerato in diritto).

È stato, infatti, giustamente osservato da autorevole dottrina che tale pronuncia, strettamente vincolata al caso di specie, non può essere intesa come una ricostruzione, avente portata generale, degli istituti dell'autotutela e dell'annullamento d'ufficio e non elimina la tradizionale concezione dell'una e dell'altro - costantemente seguita anche dalla giurisprudenza amministrativa - secondo cui entrambi gli istituti sono permeati di discrezionalità e finalizzati non tanto al ripristino della legalità violata, quanto piuttosto alla cura di interessi pubblici concreti ed attuali al tempo della loro applicazione; che proprio l'affermazione della mancanza di copertura costituzionale del "momento discrezionale" dell'annullamento d'ufficio dimostra che non si è inteso distruggere la predetta concezione tradizionale, ma, semmai, affermare la coesistenza nell'ordinamento positivo - accanto all'annullamento d'ufficio "discrezionale", finalizzato alla cura di interessi pubblici - di un annullamento d'ufficio "doveroso", imposto dalla legge al solo scopo del ripristino della legalità; e che un annullamento siffatto, proprio perché imposto ab externo dalla legge, sia pure in conformità all'art. 97 Cost., non è qualificabile come espressivo del generale istituto dell'autotutela amministrativa.

Pertanto, la presenza, nell'ordinamento tributario, dei principi della collaborazione, della buona fede e dell'affidamento (considerati dal lato del contribuente) - affermati dall'art. 10 commi 1 e 2 (letto alla luce dell'art. 1 comma 1) della legge n. 212 del 2000 ed esplicitamente attuativi delle norme costituzionali richiamate, ivi compreso l'art. 97 Cost. - conferma, in particolare, i principi di diritto elaborati in tema di affidamento legittimo anche dalla giurisprudenza della Corte costituzionale (cfr., supra, lett. B).

In particolare, la giurisprudenza costituzionale, comunitaria ed amministrativa - dianzi richiamata (ibidem) per affermare la natura "immanente", nel senso precisato (anche) nell'ordinamento tributario del principio della tutela dell'affidamento legittimo - vale del pari a dimostrare la funzione del principio stesso come limite generale anche all'esercizio della potestà di autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria: preclusivo, cioè, all'adozione, da parte della stessa, di atti di annullamento d'ufficio o di revoca di precedenti atti, i quali abbiano concretamente determinato, in capo al contribuente, una situazione giuridica favorevole a quest'ultimo e fondata, appunto, sul suo legittimo affidamento.

Infatti - posto che i provvedimenti di esercizio dell'autotutela amministrativa, quali provvedimenti discrezionali volti a rimuovere precedenti provvedimenti (ritenuti) illegittimi e/o infondati, richiedono, per la loro adozione, da un lato, la valutazione della sussistenza di un interesse pubblico attuale e concreto (ulteriore rispetto a quello del mero ripristino della legalità, ritenuta violata), e, per l'altro, la valutazione della sussistenza di specifici interessi privati, quale, ad es., quello del destinatario del precedente provvedimento favorevole, che abbia fatto legittimo affidamento sugli effetti dello stesso - il fatto che sia garantito, nell'ordinamento particolare tributario, un principio "generale" di tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede inserisce appieno, ed esplicitamente, anche l'attività amministrativa tributaria nella cornice di garanzie predisposte dal legislatore in favore di tutti gli amministrati.

Ne discende che - affermata in generale l'esistenza di un limite siffatto anche nell'ordinamento particolare tributario - l'accertamento della sua violazione da parte dell'amministrazione finanziaria nel concreto rapporto tributario determina l'illegittimità del provvedimento espressivo di autotutela.

E) Sulla base di tutte le considerazioni dianzi svolte, nella specie deve affermarsi (conformemente a quanto dedotto dalla società controricorrente - cfr., supra, n. 2.2 - e come soltanto "intuito" dai giudici a quibus, onde la necessità di correggere, nei sensi precisati, la motivazione della presente sentenza: cfr., supra, n. 1.3) che l'avviso di rettifica n. 812289 del 15 novembre 1993, notificato alla società M. in data 29 novembre 1993 (meramente riproduttivo del processo verbale di constatazione n. 1019/89 del 13 novembre 1989, notificato alla società il 16 dicembre 1989), impugnato con il ricorso introduttivo del presente giudizio (cfr., supra, nn. 1.1 e 1.2), è stato emesso dall'Ufficio Iva di Treviso in manifesta violazione del principio di affidamento legittimo.

Al riguardo, va premesso che l'art. 21, comma 5 primo periodo del d.l. n. 69 del 1989, conv. con mod., nella legge n. 159 del 1989, dispone, tra l'altro, che "per ciascuno dei periodi d'imposta a cui si riferiscono le violazioni indicate al comma 1 del presente articolo è dovuta, con la loro estinzione ad ogni effetto, la somma di lire un milione che deve essere versata entro la stessa data di presentazione dell'istanza ...".

È, dunque, palese l'intenzione del legislatore di considerare irretrattabilmente definite, con il pagamento della somma di condono da parte del contribuente, le obbligazioni tributarie nascenti dalle violazioni di cui al comma 1 dell'art. 21.

Ed è anche indubbio che, conformemente ai principi di diritto in questa sede affermati (cfr., supra, lett. A-C), il comma 5 dell'art. 21, quale "legge tributaria vigente", deve essere interpretato (anche) in coerenza con i principi di collaborazione, buona fede ed affidamento, sanciti dall'art. 10 comma 1 della legge n. 212 del 2000.

Orbene, come è stato già rilevato (cfr., supra, n. 2.2), la presente fattispecie è caratterizzata, tra le altre, dalle specifiche ed incontestate circostanze, secondo cui sul predetto processo verbale di constatazione dell'Ufficio Iva di Treviso era impresso il timbro, recante la dicitura: "Sanatoria art. 21 d.l. n. 69/89"; e secondo cui la società M. provvide tempestivamente, per gli anni 1986 (in contestazione) e 1987, agli adempimenti prescritti dall'art. 21 comma 5 del d.l. n. 69 del 1989: e cioè, al versamento delle somme previste dalla predetta predisposizione di condono ed alla presentazione della relativa, apposita istanza.

In particolare, l'espressa e formale indicazione, da parte dell'ufficio impositore, della possibilità di "sanare" la violazione contestata nel processo verbale di constatazione - a prescindere dalla legittimità della indicazione stessa: vale a dire dalla sua conformità alle condizioni richieste dall'art. 21 comma 1 per la "definibilità" delle violazioni ivi previste - nel contesto delle altre circostanze precedenti e successive (cfr., supra, n. 2.2, lett. a), c), d), parimenti incontestate tra le parti ed attestanti la buona fede (in senso oggettivo) della società stessa, il convincimento (buona fede in senso soggettivo) che la violazione contestata fosse "condonabile" e, quindi, a costituire in capo alla medesima società, con l'esecuzione del relativo pagamento e con la contestuale presentazione dell'apposita istanza, una situazione giuridica soggettiva di vantaggio ad efficacia predeterminata dalla legge (art. 21 comma 5 primo periodo cit.) - l'estinzione della violazione ad ogni effetto, appunto - protetta dal principio della tutela dell'affidamento legittimo.

Infatti, le giustificazioni fornite dalla società alla richiesta di chiarimenti formulata dall'ufficio, in primo luogo; la successiva indicazione della "sanabilità" delle violazioni da parte dello stesso ufficio, in secondo luogo; il provvedimento di archiviazione adottato da quest'ultimo per cessata materia del contendere, in terzo luogo; ed infine, il notevole lasso di tempo trascorso tra l'emissione di tale provvedimento di chiusura del procedimento impositivo (16 marzo 1990) e la notificazione dell'avviso di rettifica (29 novembre 1993) costituiscono altrettante circostanze - ex ante ed ex post - che, da un lato, attestano la correttezza del comportamento della contribuente (buona fede in senso oggettivo), e, dall'altro, confermano sia la legittimità del convincimento della stessa circa la legittimità della "definizione" del rapporto, sia il "consolidamento", in ragione del lungo tempo trascorso, della situazione giuridica soggettiva di vantaggio acquisita dalla società M. e tutelata dal principio di affidamento.

In questo senso, non rileva - contrariamente a quanto opinato dall'Avvocatura dello Stato - che il predetto provvedimento di archiviazione del processo verbale di constatazione non sia stato, in ipotesi, notificato alla società e sia rimasto atto meramente "interno" all'Ufficio Iva di Treviso, per la decisiva ragione che gli atti centrali e determinanti per la nascita dell'affidamento della contribuente sono costituiti, come già sottolineato, dalla indicazione della "sanabilità" della violazione del processo verbale di constatazione e dal successivo comportamento della società conforme alla indicazione ricevuta.

Che non si tratti, pertanto, nella specie, di una delle ipotesi prefigurate dall'art. 10 comma 2 della legge n. 212 del 2000 - con conseguente, limitata efficacia del principio di affidamento alla non irrogabilità delle sanzioni e/o alla inapplicabilità di interessi moratori - è dimostrato dal rilievo che, tra le predette circostanze del caso concreto, deve tenersi conto anche della disciplina legislativa dettata dall'art. 21 comma 5 primo periodo del d.l. n. 69 del 1989, laddove esso collega inequivocabilmente al pagamento della somma di condono, da parte del contribuente, l'estinzione della violazione "ad ogni effetto" e preclude, quindi, alla amministrazione finanziaria l'esercizio di qualsiasi attività impositiva per il medesimo titolo.

Da quanto finora osservato discende che il provvedimento impositivo impugnato - avviso di rettifica - in quanto emesso in violazione del principio di affidamento - e, quindi, illegittimo - è stato correttamente annullato dai giudici di merito.

2.3. La novità delle questioni trattate integra giusto motivo, per dichiarare compensate per intero, tra le parti, le spese della presente fase del giudizio.

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

Rigetta il ricorso e compensa le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. VI, 5 novembre 2002, n. 544*

### **ICI - Immobile - Modifica destinazione d'uso.**

Il contribuente xxx in data 3.11.2000 impugnava gli avvisi di liquidazione nn. 734 e 738 emessi dal Comune di Corciano per rettificare in aumento, con relative sanzioni, l'ICI versata relativamente agli anni 1995 e 1996. Il ricorrente contestava la pretesa fiscale assumendo di aver versato l'ICI con assoluta buona fede, sulla base di reddito presunto a seguito della variazione d'uso (da uffici ad abitazione) debitamente comunicate al Comune fin dal 1995.

Si costituiva ritualmente il Comune e controdeduceva sostenendo di avere operato sulla scorta di quanto comunicato dall'Ufficio del catasto che aveva adottato il provvedimento di variazione soltanto nel corso dell'anno 2000. L'adita Commissione Tributaria Provinciale di Perugia con sentenza n. 422 del 2.4.2001, prendendo atto che la debita denuncia di variazione era stata effettivamente e regolarmente notificata nel 1995, accoglieva parzialmente il gravame sentenziando non dovute le sanzioni per resistenza di obbiettive incertezze di legge vigenti in materia.

Il contribuente il 3.10.2001, appella il pronunciamento muovendo censure alla Commissione di prima istanza che non avrebbe tenuto in debita considerazione il fatto che, in effetti, negli anni in questione, l'immobile era stato effettivamente adibito ad abitazione e pertanto la pretesa del Comune, confermato dal giudice, sarebbe sostanzialmente basata su di un presupposto non corrispondente alla realtà.

Conclude con la richiesta di riforma della sentenza impugnata e del totale annullamento dei provvedimenti impositivi del Comune. Ritualmente si costituisce il Comune di Corciano che controdeduce assumendo che in realtà il contribuente, negli anni in questione, avrebbe versato sulla base di una rendita presunta e che pertanto si configurerebbe pienamente legittimo il recupero della differenza con quanto emergente dalle risultanze catastali negli stessi anni. Altrettanto legittima sarebbe quindi anche la pretesa della sanzione applicata e degli interessi calcolati appunto su detta differenza. Il tutto ai sensi ad comma 2 dell'art. 3 del D.Lvo 30.12.1992, n. 504.

Aggiunge inoltre che la mancata denuncia di variazione agli Uffici catastali impedirebbe l'applicazione del successivo quarto comma dello stesso art. 3 e dell'art. 11, comma 1.

A supporto del proprio assunto, il Comune segnala la risoluzione del Dipartimento delle Entrate n. 226/E del 27.1.1997.

Censura altresì il giudice di prima istanza che non avrebbe compreso che le sanzioni irrogate costituivano una pena pecuniaria commisurata non sulla differenza fra la rendita risultante agli atti catastali e quella presunta, ma soltanto sull'insufficiente versamento effettuato a saldo e calcolato sulla stessa rendita presunta dichiarata proprio dal contribuente.

Conclude con la richiesta il rigetto del ricorso del contribuente con vittoria di spese di giudizio.

### **SI OSSERVA**

E' pacifico per entrambe le parti che la richiesta di variazione e' stata comunicata soltanto al Comune e non anche all'Ufficio Tecnico erariale e in proposito l'appellante ha piu' volte argomentato sulla sua buona fede. Questa Commissione rileva che l'art. 1 del D.Lgvo 504 del 31.12.1992 pone in capo al Comune l'onere di "trasmettere copia della dichiarazione all'UTE competente il quale, entro un anno, provvede alla attribuzione della rendita, dandone comunicazione al contribuente ed al Comune; entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui e' avvenuta la Comunicazione, il Comune provvede, sulla base della rendita attribuita, alla liquidazione della maggiore imposta dovuta senza applicazione di sanzioni, maggiorata degli interessi nella misura del....." Risulta che nella fattispecie

in esame, detto provvedimento non sia stato seguito, ma nel punto non può non rilevarsi come a fronte di tale omissione la legge non commina alcuna decadenza.

V'è da notare però che il Comune, pur in possesso dell'apposita comunicazione, ha fatto ricorso all'UTE per accertare la correttezza del comportamento fiscale del contribuente.

In proposito occorre ricordare che della notevole frequenza con la quale si determinavano situazioni di ritardo dei Comuni e dell'UTE, in ordine alla attribuzione delle rendite su segnalazione dei contribuenti, ne aveva preso atto, prima l'amministrazione finanziaria e, successivamente, il legislatore: tant'è che questo ha voluto ridisciplinare la materia con il successivo disposto dell'art.74 della legge n.342 del 21.11.2000.

Con il primo comma di detto art. 74, viene stabilito che dal 1.1.2000 gli atti di nuova attribuzione di rendita si rendono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, mentre il comma successivo detta disposizioni per gli atti che recano l'attribuzione prima del 31.12.1999 e che siano stati recepiti in atti impositivi non divenuti definitivi.

La fattispecie oggetto della controversia rientra nel primo caso.

In proposito antecedentemente alla legge n. 342 del 21.11.2000, ai fini dell'ICI, a vari fini ed effetti assumevano rilievo la data della denuncia o dichiarazione di variazione, la successiva data di attribuzione della nuova rendita, la data nella quale avveniva quella che lo stesso Ministero definiva la "messa in atti", la data di notifica al contribuente che avveniva mediante l'affissione all'albo pretorio (poi ai sensi dell'art. 30, comma 11, legge n. 488/1999), la data di comunicazione al Comune dell'avvenuta attribuzione, e, da ultimo, la data di notifica della pretesa fiscale.

Per effetto di tali considerazioni, il ricordato secondo comma, come diretta conseguenza del primo, non poteva non esser letto che, nei casi da esso previsti, gli Enti impositori erano legittimati, secondo le regole generali dell'art.5, comma 2 della legge istitutiva, al recupero o alla restituzione soltanto a far data dal momento che la nuova attribuzione veniva "messa, in atti").

Le dette regole, così interpretate avrebbero consentito, in modo esplicito, di osservare che anche nella fattispecie, si sarebbe dovuto applicare la nonna di carattere generale contenuta nel periodo del comma 2 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992, in forza della quale, dovendosi assumere, per ciascun anno di imposizione, le rendite quali risultano dal catasto all'1 gennaio dell'anno di imposizione medesimo, le modifiche di rendita avrebbero dovuto avere effetto soltanto a decorrere dall'anno di tassazione successivo a quello nel corso del quale le modifiche medesime risultavano essere state annotate negli atti catastali (cosiddetta "messa in atti").

Nel caso in esame, il Comune di Corciano, in sede di accertamento ha operato proprio ai sensi del comma 2 dell'art.5 del Dlgs. 504.

Ma l'Ente era in possesso della relativa comunicazione del contribuente ed aveva omesso di adempiere agli obblighi stabiliti dall'art. 11 del D.Lgs. 504.

Conseguentemente dalle rituali visure presso l'UTE rinveniva in atti e quindi utilizzava, proprio per suo comportamento emissivo, le rendite attribuite quando l'immobile era destinato ad ufficio.

Simile procedimento del Comune presenta però almeno tre aspetti che ne inficiano il suo operato e le conseguenti conclusioni.

Il primo è costituito dal fatto che degli effetti costitutivi della, cosiddetta "messa in atti" non v'è traccia nella legge, ma solo su due risoluzioni ministeriali n.226/E del 27.11.1997 e n. 27/E del 9.4.1998. Il secondo dal fatto che il contenuto delle dette risoluzioni attiene prospettazioni diverse ed anzi esse, nelle circostanze, ribadiscono "la particolarità delle disposizioni recate dall'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 11 del D.Lgs. n.504/92" per le quali la data della messa "in atti" acquisisce rilevanza solamente quando è l'Ufficio del Territorio a determinare ed annotare autonomamente una nuova rendita o quando questa scaturisce dalla annotazione della "rendita proposta" ai sensi del regolamento adottato con decreto ministeriale del 19.4.1994, n.701. Il terzo aspetto che si rileva determinante, è dato dal fatto che è lo stesso Ministero con la circolare 13 marzo 2001 n.4/FL, che elimina ogni incertezza laddove, in aderenza alla legge ed ai principi dell'ordinamento tributario, esplicita inequivocabilmente che la data di attribuzione della rendita definitiva, indipendentemente da quella in cui sia avvenuta l'operazione materiale ad opera degli Uffici del Territorio - la cosiddetta "messa in atti" - coincide con la data di presentazione da parte del contribuente della dichiarazione degli immobili di nuova costruzione o della denuncia di variazione o con la data della notifica dell'attribuzione (o della modificazione della rendita) per opera diretta degli stessi Uffici. Da tutte le considerazioni svolte ne consegue che l'appello risulta fondato e che la decisione impugnata deve essere riformata determinando che al contribuente, dal 1.1 dell'anno successivo alla denuncia di variazione, può essere richiesta soltanto la eventuale differenza di I.C.I. derivante dalla applicazione della rendita effettiva di immobile destinato ad abitazione e la rendita presunta effettivamente versata.

Tantomeno potranno essere richieste sanzioni se con quelle riferibili ai ritardi dei versamenti effettuati sulla base della rendita presunta.

Tenuto conto delle particolarità giuridiche che presenta la questione, le spese del presente grado di giudizio dovranno trovare compensazione.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie l'appello del contribuente. Spese compensate.

**ICI - Atti attributivi o modificativi di rendita catastale.**

Lo Studio legale xxx Associazione professionale chiede l'annullamento degli avvisi di liquidazione impugnati.

La trattazione del ricorso avviene in pubblica udienza con la sola presenza del legale della parte ricorrente.

Gli avvisi di liquidazione, notificati in data 02.11.2001 dal Comune di Vittorio Veneto, sono relativi ad I.C.I. per gli anni 1994, 1995, 1996 e 1997 a seguito di rideterminazione dell'imposta sulla base del classamento e dell'attribuzione delle rendite catastali sugli immobili di proprietà effettuata dall'Ufficio del Territorio di Treviso nell'anno 1998.

Il ricorrente chiede l'annullamento degli avvisi per violazione dell'art. 11, comma 1 e art. 5, comma 4 del D.lgs. 504/92 posto che, per le unità immobiliare prive di rendite ed interessate da variazioni, il Comune avrebbe dovuto seguire la procedura di cui al terzo periodo dell'art. 11, comma 1 del citato D.lgs. 504, e non già quella seguita dal primo e secondo periodo del medesimo articolo.

Sostiene, infatti, il deducente che nella dichiarazione I.C.I. per l'anno 1993 sono stati riportati dati catastali presunti riferibili all'immobile, in quanto privo di rendita essendo interessato da modificazioni a seguito di istanza di variazione per diversa distribuzione interna dei vani per il mapp. 977 su 17, presentata nel 1992.

Dati presunti che hanno formato oggetto di imponibile anche per gli anni successivi ai sensi dell'art.10, comma 4 del D.Lgs. 504/92.

La ricorrente eccepisce, inoltre, sulla legittimità degli avvisi per mancanza della comunicazione delle rendite e carenza di motivazione.

Resiste l'Ufficio con deduzioni sostenendo che:- gli avvisi sono stati emessi correttamente sulla base del disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 11 del D.Lgs. 504/92, il quale consente al Comune di controllare le dichiarazioni presentate, verificando i versamenti eseguiti ai sensi dell'art. 10 del medesimo articolo anche sulla base delle informazioni fornite dal sistema informativo del Ministero delle Finanze con notifica degli avvisi entro i termini di decadenza, prorogati da ultimo al 31/12/2001 con la legge finanziaria 2001;

i fabbricati, causa della differenza d'imposta richiesta, sono stati iscritti al catasto al più tardi il 14.06.1993 come risulta dalle visure allegate, per cui su tale base imponibile doveva essere calcolato l'ammontare dell'imposta. La variazione del mapp. 977 sub. 17 risulta essere una mera modificazione della distribuzione interna non sufficiente per farla rientrare nella disposizione dell'art. 5, comma 4 del D.Lgs. 504/92 nella parte in cui è richiesto doversi trattare di variazione permanente incidente segnatamente sulla categoria dell'immobile;

infondata risulta l'eccezione relativa alla carenza di motivazione posto che negli avvisi di liquidazione è stato indicato l'iter-logico-giuridico che ha condotto alla loro formazione, nonché l'esposizione in chiari prospetti per ciascun cespite delle rendite ed il calcolo per la liquidazione dell'imposta.

**OSSERVA**

L'art. 5, comma 4 del D.Lgs. 504/92 recita: "Per i fabbricati, diversi da quelli iscritti al comma 3, non iscritti in catasto, nonché per i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti".

Alla luce di tale disposizione, può essere condivisa la tesi dell'Ufficio che la variazione permanente deve essere incidente segnatamente sulla categoria dell'immobile, in quanto la norma prevede espressamente che le variazioni influiscono sull'ammontare della rendita catastale che, com'è noto, viene calcolata non solo sulla categoria, ma anche in base alla classe ed al numero dei vani.

Va rilevato, pertanto, che il contribuente ha correttamente provveduto ad autoliquidare l'imposta per gli anni 1993 e seguenti sulla base dei dati catastali presunti alla data del 01/01/1993, per effetto dell'istanza di variazione presentata nel 1992 e recepita nell'anno 2000.

Per quanto sopra, il Comune per la liquidazione e l'accertamento dell'imposta avrebbe dovuto, necessariamente, applicare il terzo periodo dell'art. 11, comma 1 del D.Lgs. 504/92, il quale dispone: "Se la dichiarazione è relativa ai fabbricati indicati nel comma 4 dell'art. 5, il comune trasmette copia della dichiarazione all'ufficio tecnico erariale competente il quale, entro un anno, provvede all'attribuzione della rendita dandone comunicazione, il comune provvede, sulla base della rendita attribuita, alla liquidazione della maggiore imposta dovuta senza applicazione di sanzioni, maggiorata degli interessi.

Non essendo stata data al contribuente alcuna comunicazione, risulta chiaramente che il Comune non ha attivato il procedimento normativo sopra richiamato.

Dalla documentazione prodotta, viene nondimeno accertato che il provvedimento dell'Ufficio del Territorio di Treviso n. 19119 del 2002, relativo all'accertamento delle unità immobiliari del mapp. 977 sub 17 di cui alla

dichiarazione 1796/1992, oggetto dell'istanza di variazione del 1992, la cui rendita e' stata iscritta in catasto in data 06/11/2000, risulta notificato al ricorrente soltanto il 31/01/2002.

L'art. 74 della legge 342/2000, comma 1 recita: "A decorrere dal primo gennaio 2002 gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita".

La disposizione stabilisce quindi, chiaramente che la determinazione delle nuove rendite catastali non puo' avere efficacia retroattiva ed, in sostanza, l'inefficacia giuridica degli atti attributivi o modificativi delle rendite fino a quando quest'ultime non siano ritualmente notificate. Ne consegue nella fattispecie considerata la non debenza dei nuovi accertamenti d'imposta della particella 977 sub.17 per violazione dell'art. 11, comma 1 del D.Lgs. 504/92 e art. 74 della legge 342/2000. Anche per le altre particelle immobiliari, aventi peraltro consistenza e rendite del tutto minimali rispetto al mapp. 977 sub. 17 sopra citato, il Collegio ritiene, non legittimi gli avvisi di liquidazione emessi dal Comune sulla base delle rendite assunte dal sistema informativo del Ministero delle Finanze.

Cio' per la semplice ragione che la circostanza per la quale il contribuente avrebbe dovuto aver conoscenza dell'ammontare della rendite e' lasciata esclusivamente alla presunzione della loro pubblicazione all'albo pretorio del Comune, da ritenere come comunicazione fino alla data di entrata in vigore deB" legge 488/1999 e specificatamente dell'art. 30 comma 11. Presunzione che rimane tale in quanto, neppure nelle controdeduzioni il Comune da' atto e contezza dei termini e tempi della pubblicazione all'albo pretorio delle rendite oggetto dei pretesi recuperi dell'imposta.

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

La Commissione accerta che l'I.C.I. attinente all'immobile oggetto di variazione e' dovuta nelle forme, nei modi e nei tempi di cui all'art. 74 legge 342/2000.

Accerta e dichiara che l'I.C.I. attinente ai restanti immobili e' quella dichiarata dal contribuente in sede di auto attribuzione. Tale determinazione vale per l'immobile di cui alla prima parte di questo dispositivo sino alla data (31.01.01) della notifica di variazione.

Pone a carico del convenuto le spese di lite, liquidate forfettariamente, in mancanza di nota spese, in Euro 2500 oltre IVA e CP.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FERRARA, sez. VI, 28 ottobre 2002, n. 642*

### **ICI - Efficacia delle rendite: art. 74, legge n. 342/2000 - Decorrenza dalla notifica - Potestà del comune di richiedere l'imposta per gli anni pregressi - Sussiste - Carattere ricognitivo e non costitutivo dell'atto di attribuzione di rendita.**

(Omissis). - Con il ricorso de quo viene impugnato l'avviso di liquidazione Ici indicato in epigrafe, notificato il 19.11.2001 emesso dal Comune di Ferrara per il recupero della differenza di imposta a seguito dell'avvenuta attribuzione di rendita catastale risultata superiore a quella utilizzata dal ricorrente quale rendita presunta. Il ricorso è stato proposto contro il Comune di Ferrara e contro l'Agenzia del territorio, che si sono costituiti in giudizio. Le rendite sulla base delle quali il Comune ha provveduto al recupero d'imposta risultano attribuite ed in atto dal 6.10.1999, come risulta dalla visura prodotta dall'Agenzia del territorio, e si riferiscono alla variazione n. 72284/1/91 dell'11.9.1991.

Il ricorrente lamenta violazione dell'art. 7, comma 1, dello statuto dei diritti del contribuente (l. 212/2000) e del d.lgs. 32/01 in relazione al fatto che nell'avviso viene comunicata una rendita senza che vi sia allegata la pertinente documentazione catastale e ciò si risolverebbe, tra l'altro, in difetto di motivazione rendendo impossibile al contribuente di comprendere l'iter valutativo seguito dall'Agenzia del territorio nell'attribuzione della rendita.

Con il secondo motivo di doglianza viene rilevato che le determinazioni catastali effettuate dall'1.1.2000 devono essere ritualmente notificate e valgono dal momento della notifica mai retroattivamente.

Nella successiva memoria illustrativa depositata il 25.9.2002 il ricorrente ribadisce che l'avviso Ici per essere motivato doveva essere supportato da un allegato contenente una chiara valutazione dell'Agenzia del territorio; in alternativa andrà riprodotto e allegato il contenuto essenziale dell'atto attributivo della rendita. Contesta poi il ricorrente che l'affermazione del comune secondo cui l'attribuzione della rendita sia intervenuta entro il 31.12.1999, non è provata in alcun modo.

Il comune ritualmente costituitosi in giudizio chiede il rigetto del ricorso siccome infondato e con successiva memoria illustrativa depositata il 18.9.2002 allega giurisprudenza favorevole sul punto.

L'Agenzia del territorio, si è costituita in giudizio il 28.9.2002, e nelle controdeduzioni specifica le modalità e i criteri seguiti per il classamento de quo concludendo con la richiesta di reiezione del ricorso.

All'udienza odierna il ricorrente eccepisce la tardività della costituzione dell'Agenzia del territorio e che quindi non siano considerati i documenti allegati all'atto di costituzione in giudizio.

Il Comune di Ferrara eccepisce a sua volta, inammissibilità della contestazione formulata dal ricorrente per la prima volta nella memoria illustrativa del 25.9.2002 circa la mancata prova da parte del comune stesso che le rendite de quo sono state attribuite entro il 31.12.1999 e che sono state pubblicate all'albo pretorio.

La Commissione ritiene fondate entrambe le eccezioni proposte dalle parti.

La costituzione in giudizio dell'Agenzia delle entrate è tardiva con la conseguenza della inutilizzabilità della documentazione prodotta (ex art. 32, comma 1, d.lgs. 546/92). È altresì fondata la eccezione del convenuto resistente che giudica inammissibile la contestazione fatta, per la prima volta dal ricorrente con la memoria illustrativa, relativa alla mancata prova della avvenuta pubblicazione all'Albo e della intervenuta attribuzione delle rendite entro il 31.12.1999.

Alla luce di quanto precede la commissione ritiene i due motivi del ricorso infondati.

Il primo motivo di doglianza è privo di pregio perché l'avviso di liquidazione Ici nella scheda di liquidazione facente parte integrante dell'avviso stesso, riporta i dati catastali della u.i. in parola (partita, zona, categoria, la consistenza) e con ciò riproducendo il contenuto essenziale dell'atto richiamato di classamento. Il che è ciò che, esattamente richiede la legge (statuto del diritto del contribuente e d.lgs. n. 32/01) per garantire al contribuente la conoscenza degli elementi essenziali del classamento e quindi l'impugnazione dello stesso. Il ricorrente per quanto concerne il classamento attribuito all'immobile, non formula rilievi che avrebbe potuto e dovuto formulare in questa sede.

Circa il secondo motivo di ricorso, si rileva che l'atto impositivo del comune specifica che lo stesso costituisce anche notifica della rendita catastale, ai sensi del comma 3, dell'art. 74 della l. 342/2000, il che significa che la rendita stessa risulta attribuita entro il 31.12.1999.

Il ricorrente non contesta tale dato nel ricorso introduttivo ma ne fa oggetto di motivo di doglianza solo nella memoria illustrativa: ciò impedisce di prendere la censura in considerazione. Per quanto concerne la dedotta irretroattività della rendita si osserva che l'art. 74, comma 1, della l. 342/2000 dispone che le rendite attribuite dall'anno 2000, sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione agli aventi diritto per cui l'ente impositore non potrà emettere avvisi di accertamento o di liquidazione se l'atto attributivo di rendita non è stato notificato. Una volta tuttavia che la notifica sia stata eseguita, l'ente impositore potrà recuperare l'imposta relativa alle annualità precedenti, come nel caso di liquidazione Ici su rendite presunte. L'attribuzione di rendita ad un immobile non ha carattere costitutivo ma ricognitivo estimativo per cui ha sempre effetto retroattivo costituendo accertamento sino dalla domanda. L'atto attributivo della rendita è efficace solo con la notifica ma la rendita è valida sino dall'inizio. La commissione respinge il ricorso, spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIETI, sez. I, 22 ottobre 2002, n. 147*

## **I.C.I. - Liquidazione e accertamento.**

### **FATTO E DIRITTO**

Il contribuente ha adito questa Commissione Tributaria con rituale e tempestivo ricorso avverso l'avviso indicato in epigrafe, con il quale l'Ufficio Tributi del Comune di Rieti, accertava una maggiore imposta di L.276.000 per l'ICI relativa agli anni 1995 e 1996.

La ricorrente esponeva la propria difesa adducendo l'illegittimità degli avvisi per essere stati emessi dopo il periodo di prescrizione e, nel merito, l'infondatezza della pretesa dell'imposta attesa la natura rurale del fabbricato annesso alla coltivazione di altri fondi di proprietà.

Lo stesso si è costituito regolarmente in giudizio.

L'Ufficio con la memoria di costituzione ha sostenuto ex adverso che l'avviso è stato emesso entro il termine del 31.12.2001, previsto dall'art. 18, quarto comma L.388/2000 come termine ultimo per la liquidazione e l'accertamento dell'ICI per le annualità d'imposta 1995 e successive; che il contribuente non aveva versato l'imposta corrispondente alla percentuale di possesso dichiarata pari al 50%.

All'udienza del 6.04.02 l'atto veniva sospeso.

Fissato il giudizio per l'odierna udienza in camera di consiglio, sentito il relatore, il Collegio giudicante, esaminati i fatti e le questioni della controversia, delibera la decisione.

Sostiene l'Ufficio che la notifica dell'atto ha una duplice funzione e cioè, in primo luogo quella di portare a conoscenza del contribuente la pretesa tributaria dell'Ente e in secondo luogo quella di impedire la decadenza del potere accertativo.

La tesi così posta è teoricamente ineccepibile, ma si sostiene altresì - per così dire - anche una scissione tra il momento perfezionativo della notificazione e il momento d'efficacia nel senso che la notificazione per l'Ente si esaurisce e produce tutti i suoi effetti già con il compimento di tutte le formalità prescritte dalla legge e poste a suo

carico (cioè, l'emissione dell'atto e la consegna del plico all'Ufficio postale da parte del messo) con la conseguenza fondamentale dell'impedimento del maturarsi del termine della decadenza, mentre per il contribuente-destinatario l'atto produce i suoi effetti dalla data di ricezione, decorrendo da questa i termini per la proposizione del ricorso.

IL punto troverebbe riscontro nell'art.16, comma 5 del D.Lgs. 546/92 e nell'ordinanza della Corte Costituzionale n.329 dell'11.7.2000, che ha dichiarato manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale di detta norma, nonché in altra sentenza della Corte Suprema.

Ma il richiamo a detta normativa e alla giurisprudenza è improprio e la costruzione teorica non può essere seguita da questo Collegio.

E' da rilevare che la citata disposizione ha valore processuale e non sostanziale, trovando la sua collocazione nella normativa (D.Lgs.546/92) che regola la procedura (speciale rispetto a quella del codice di procedura civile) del giudizio tributario, ma della stessa non v'è traccia nelle singole leggi d'imposta.

Premesso poi che l'avviso di liquidazione impugnato riveste la qualificazione di atto ricettizio, dacché lo stesso è correlato sia a all'esigenza del destinatario di non vedersi sottoposto sine die all'accertamento tributario sia a quella generale di certezza e di stabilità dei rapporti tributari, nella fattispecie che ci occupa l'Ufficio quindi avrebbe dovuto esercitare il suo diritto entro il 31 dicembre 2000, prorogato al 31.12.2001 ai sensi dell'art.18 L.388/2000, per impedire la decadenza.

E' da rilevare, però, che tale esercizio, ai sensi dell'art. 11 D.Lgs. 504/92 si estrinseca non solo con l'emissione dell'avviso di liquidazione, ma anche con la notifica dello stesso "anche a mezzo posta medianteraccomandata con avviso di ricevimento al contribuente, a pena di decadenza, entro il...".

Ora l'art.4 della L. 20.1.82 n.890 nel prevedere la notificazione degli avvisi al contribuente a mezzo del servizio postale, fa salvo, fra gli altri, il disposto dell'art.26 del DPR 602/73 (sulla riscossione, che si applica senz'ombra di dubbio alla fattispecie concreta, per il semplice motivo che l'avviso di liquidazione è atto prodromico alla riscossione e all'esecuzione forzata.

Ebbene, in virtù dell'art.26 ora citato, "la notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso.... la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto..." dal destinatario o da altra persona abilitata.

L'assunto di questo Collegio trova conforto in decisioni della Corte Suprema, la quale a più volte ribadito che "la notifica a mezzo del servizio postale non si esaurisce con la spedizione dell'atto, ma si perfeziona con la consegna del relativo plico al destinatario e l'avviso di ricevimento prescritto dall'art.149 c.p.c. è il solo documento idoneo a provare sia la consegna, sia la data di essa, sia l'identità della persona a mani della quale è stata eseguita" (v.da ultimo Cass.Sez. 1, 4.7.98 n.6554 e 4.2.99 n.965).

Da quanto precede è logico arguire che l'effetto impeditivo della decadenza non si determina con l'emissione dell'avviso ma solo ed esclusivamente con la notifica dello stesso entro un certo termine (nella fattispecie entro il 31.12.2001). Posto quindi che la decadenza non è impedita se non dalla notifica dell'atto impositivo e che questa si ha per avvenuta nel giorno indicato nell'avviso di ricevimento, nella fattispecie che ci occupa l'atto spedito dall'Ente il 29.12.2001, è stato ricevuto per implicita ammissione stessa di parte resistente il 2.1.2002, quando il diritto alla percezione dell'imposta si era estinto per effetto del maturarsi del termine di decadenza e, di conseguenza, non può produrre nessun effetto nei confronti del destinatario-contribuente.

Il ricorso, pertanto, deve essere accolto in ordine all'invocata dichiarazione di illegittimità degli avvisi per essere gli stessi stati emessi quando si era verificata la prescrizione (rectius, cadenza), precludendosi al Collegio l'esame di merito della controversia.

Le spese possono essere compensate, ricorrendone giusti motivi.

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

La Commissione Tributaria Provinciale di Rieti accoglie il ricorso e compensa le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. IV, 18 ottobre 2002, n. 489*

### **I.C.I. – Aree fabbricabili.**

#### **FATTO**

Negli anni d'imposta 1993 e 1994 la società " \_\_\_\_\_ s.r.l." era proprietaria di un terreno, compreso in un nucleo edilizio del piano particolareggiato \_\_\_\_\_ nel comune di Terni, con destinazione urbanistica ed indice di edificabilità pari a mc. 1,8/mq + 10% per servizi generali. Tale terreno in quanto area fabbricabile era soggetto ad ICI in base "al valore venale in comune commercio al primo gennaio dell'anno di imposizione", ai sensi del comma 5, art. 5, del D.Lgs.vo n. 504/92. Il Comune di Terni, ritenendo non congruo il valore di lire 329.040.000, per gli anni 1993 e 1994, dichiarato dalla Società lo ha rettificato in lire 450.000.000,

notificando i relativi avvisi di accertamento, gli atti di irrogazione delle sanzioni e recupero della differenza di imposta, con accessori.

La Societa' \_\_\_\_\_ricorreva innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Terni eccependo: a) la declaratoria di inefficacia dell'accertamento relativo al 1993 per intervenuta decadenza dal potere di accertamento dell'Ente impositore ex art. 11, commi 1 e 2 del D.Lgs. 504/92;

b) incompletezza e genericita' dei motivi della rettifica poiche' non erano stati indicati gli elementi addotti per suffragare il presunto maggior valore dell'area edificabile; deduceva ancora, la Societa', che l'area de quo, nella sua attuale consistenza, era stata acquistata da distinti dante causa, rispettivamente, con atti stipulati nel Giugno 1988, nel Dicembre 1991 e nell'Aprile 1992, ed in tal modo era possibile verificare che la media dei prezzi praticati era pari a quello denunciato.

Il Comune di Terni si costituiva in giudizio ed anche con memorie successive esponeva le procedure seguite per stabilire il valore in comune commercio del terreno in questione, che risultava maggiore di quello dichiarato dalla parte ai fini ICI negli anni 1993 e 1994.

La Commissione tributaria provinciale di Terni, con sentenza n. 274, del 1.12.200, dopo aver respinto, ai sensi delle disposizioni contenute nella legge n. 448/98, l'eccezione di decadenza riguardante l'accertamento per il 1993, accoglieva integralmente il ricorso della Societa', sull'assunto che l'accertamento del valore venale del terreno non era stato eseguito dal Comune di Terni secondo i dettami dell'articolo 5 del D.Lgs. 30.12.1992 n. 504.

Ricorre in appello il Comune di Terni chiedendo la conferma degli accertamenti e deducendo la nullita' della sentenza perche' a suo dire:

a) Il Giudice di prime cure sarebbe incorso nel vizio di ultra petizione;

b) i valori attribuiti dall'Ente al terreno assoggettato all'ICI sarebbero stati "non congrui, ma addirittura prudenziali rispetto ai valori rilevabili sul mercato e puntualmente documentati";

c) la valutazione dell'area edificabile non si sarebbe limitata alla mera comparazione con i prezzi di mercato, ma sarebbe risultata da un piu' ampio processo valutativo, di cui l'Ufficio accertatore avrebbe puntualmente tenuto conto negli avvisi impugnati.

La Societa' \_\_\_\_\_ si e' costituita in questo grado di giudizio, rappresentata e difesa dall'Avv. \_\_\_\_\_ con domicilio eletto in Perugia, via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_, ed ha confermato, con una accurata esposizione delle ragioni di diritto, le eccezioni gia' accolte dai primi Giudici.

## DIRITTO

Questa Commissione osserva preliminarmente che il vizio di ultra petizione nel quale sarebbe incorso il Giudice di prime cure nella sentenza appellata, lamentato dal Comune di Terni e sopra riportato sub a), non sussiste in quanto, nel ricorso introduttivo, la Societa' \_\_\_\_\_, riferendosi esplicitamente alle disposizioni contenute nell'articolo 5, comma quinto, del D.Lgs. n. 504/93, ha eccepito la "mancata indicazione di motivi fondati, certi e verificabili a sostegno del maggior valore rettificato".

Per quanto riguarda la valutazione delle aree fabbricabili l'articolo 5, comma quinto, del Decreto Legislativo 30.12.1993 n. 504 dispone che "per le aree fabbricabili, il valore e' costituito da quello venale in comune commercio al 1 gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilita', alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato delle vendite di aree aventi analoghe caratteristiche".

Oltre al dovere di motivare gli avvisi di accertamento secondo la generale disciplina degli atti amministrativi (principio della trasparenza), per quanto riguarda in particolare l'imposta comunale sugli immobili e' posto a carico dell'Ente impositore l'obbligo di osservare i criteri di stima della base imponibile elencati nel piu' volte citato articolo di legge. Ebbene, questa Commissione Tributaria Regionale, dopo attento esame delle motivazioni contenute nell'atto di appello del Comune ed il riscontro effettuato sugli avvisi di accertamento n. 930016 - ICI 1993 e n. 940512 - ICI 1994 e sulla documentazione allegata, riconosce che non sussiste la lamentata carenza di motivazione. Infatti negli avvisi di accertamento impugnati e' stato spiegato in modo dettagliato e comprensibile il procedimento logico seguito per determinare il valore venale in comune commercio del terreno di proprieta' della Societa' \_\_\_\_\_. Il Comune, nella parte motiva degli atti di recupero d'imposta, ha dichiarato - e poi ha dimostrato in sede contenziosa - di aver tenuto conto della zona territoriale, della ubicazione del terreno (area pianeggiante e quindi con oneri di adattamento del terreno irrilevanti), della destinazione d'uso, dell'indice di edificabilita', della superficie fondiaria e di quella utilizzabile a scopo edificatorio, della concessione edilizia "rilasciata per la realizzazione di un complesso edilizio residenziale costituito da 17 abitazioni e 3 autorimesse.". Si tratta quindi di una esatta elencazione di criteri valutativi fondati sopra indici qualitativi e numerici tutti stabiliti dalla legge, che hanno unitariamente condotto ad un risultato finale non annullato o diminuito nella sua valenza da nessuna seria e fondata critica da parte della Societa' ricorrente.

Cosi' come eccepito dall'Ente appellante, la determinazione del valore venale in comune commercio dell'area oggetto del recupero impositivo contestato, non e' affetta da alcun errore di calcolo. Il complesso dei criteri di valutazione della base imponibile ICI, come si e' appena detto, e' molto ampio e comprende l'analisi sia di

grandezze che si muovono entro campi di variabilità qualitative (zona territoriale, ubicazione del terreno ecc.) e sia di grandezze che si muovono entro campi di variabilità numeriche (per esempio, l'indice di edificabilità, ecc.). Un raffronto comparativo tra il valore dell'area (valore venate in comune commercio) stabilito dal Comune e quello determinato dalla Società \_\_\_\_\_ non può essere effettuato poiché le due stime conclusive sono il risultato di processi valutativi diversi di cui il primo, esatto ed il secondo, errato.

Quello seguito dal Comune è descritto ed imposto dall'articolo 5, quinto comma del D.Lgs. n. 504/93; al contrario, il metodo valutativo della stessa area edificabile utilizzato dalla Società \_\_\_\_\_ è strutturato esclusivamente sulla media dei prezzi pagati per l'acquisto, in tempi, diversi, delle tre particelle che compongono l'area medesima. Il risultato ottenuto dalla Società è inattendibile e quindi del tutto contrario alle disposizioni citate. Sussistono giusti motivi per compensare le spese di lite.

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

La Commissione accoglie l'appello. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FORLÌ, sez. II, 18 ottobre 2002, n. 94*

### **I.C.I. – Attribuzione di rendita catastale.**

#### **RITENUTO IN FATTO**

Col ricorso in esame il Sig. xxx di Forlimpopoli, rappresentato e difeso come da indicazioni nominative in prima pagina, contesta gli avvisi di liquidazione ICI in epigrafe, notificatigli dal Comune di Forlimpopoli in data 9/11/2001.

L'imposizione tributaria riguarda un fabbricato urbano, posseduto, pro-quota, dal ricorrente, per il quale quest'ultimo aveva presentato regolare denuncia ICI ai sensi del 4 comma dell'art.5 del D.Lgs. 504/92.

Ad avviso del ricorrente, gli atti impugnati sarebbero illegittimi perché emessi in violazione dell'art. 74 della Legge n. 342/2000, la quale avrebbe precluso ai comuni la possibilità di utilizzare, dal 1 gennaio 2000, le rendite catastali non previamente notificate, in modo personale e diretta a ciascun soggetto passivo d'imposta I.C.I. In buona sostanza il ricorrente ritiene che le rendite catastali attribuite al bene anzidetto, in quanto notificate dall'Ufficio del Territorio il 6/4/2001, avrebbero potuto essere assunte a base di calcolo per l'ICI solo dal 1 gennaio 2002. Avendo, per contro, il Comune utilizzato il dato catastale per recuperi d'imposta ICI dal 1994 al 1998, gli atti impugnati in questa sede sarebbero suscettibili di annullamento per presunto insanabile vizio di legittimità.

Costituitesi in giudizio con foglio depositato il 5/3/2002, il Comune di Forlimpopoli contesta la lettura del citato art.74, proposta dal ricorrente, asserendo che essa induce violazione dell'art.53 della Costituzione (disparità di trattamento fra contribuenti). La lettura di parte attrice, inoltre ed in particolare, non terrebbe conto del fatto che lo stesso art.74 non ha abrogato nell'art.1, comma 2 nell'art.2, comma I del D.Lgs. 504/92, che individuano il presupposto I.C.I. nel semplice possesso di fabbricati, anche se non ancora iscritti in catasto o comunque privi di rendite catastali aggiornate. E neppure sono stati abrogati, prosegue il Comune, il primo periodo del 4 comma dell'art.5, né il primo comma dell'art.11 dello stesso D.Lgs. Dal combinato disposto di dette norme deriverebbe infatti, per il Comune, il diritto/dovere di rivedere e conguagliare le dichiarazioni ICI presentate dagli interessati ai sensi del quarto comma, primo periodo, sopra citato.

E poiché la notifica degli atti impugnati è avvenuta il 9/11/2001 mentre quella delle rendite catastali de quibus è stata eseguita nell'aprile 2001, ad avviso del Comune resistente le eccezioni di parte attrice sarebbero del tutto infondate e, come tali, da respingere.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La lettura dell'art.74 della Legge n.342/2000, proposta dal ricorrente a motivazione e supporto del ricorso in esame, non convince il Collegio Giudicante, che la ritiene infondata, in termini di ermeneutica legale, nel caso di specie.

Risulta, infatti, dagli atti di causa, che il ricorrente ha pacificamente autoliquidato l'imposta ICI, per gli anni dal 1994 al 1988 incluso, sulla base del valore meramente presunto dei fabbricati che ne costituiscono il presupposto oggettivo. Come giustamente osservato dal Comune, si verte dunque sull'ipotesi legislativa recata dal quarto comma - primo periodo - dell'art.5 del D.Lgs. numero 504/92; ipotesi che l'Ente impositore ha correttamente valutata in funzione di quanto previsto dal successivo art.11 dello stesso testo normativo. Alla luce di tali disposizioni, che l'art. 74 della Legge 342/2000 non avrebbe potuto revocare (e non ha revocato) senza arrecare un grave *vulnus* all'art.53 della Corte Cost., la rendita catastale definitivamente attribuita dall'Ufficio del Territorio è chiaramente ad efficacia retroattiva. Essa incide, infatti, su situazioni che il legislatore ha direttamente disciplinato come "PROVVISORIE", prevedendone la successiva definizione sia in *melius* (diritto a rimborso) che in *peius* per il contribuente.

Diversamente opinando, la quantificazione dell'ICI per fabbricati che non hanno ancora ricevuto l'attribuzione della rendita catastale definitiva resterebbe demandata al mero arbitrio del singolo contribuente; cosa questa che, ovviamente, contrasterebbe con principi elementarissimi ma fondamentali dell'Ordinamento.

La sola innovazione introdotta in ordine a quanto sopra dalla Legge n.342/2000 e' che il Comune non puo' conguagliare le dichiarazioni ICI, presentate ex quarto comma - primo periodo - dell'art.5 sopra citato, prima che l'Ufficio del Territorio abbia notificato, al proprietario interessato, l'avvenuta attribuzione della rendita. Cio' dovendosi consentire allo stesso la possibilita' di contestarla in sede giurisdizionale (ricorso) e/o in sede amministrativa (reclamo). Ineccepibile dunque, sotto questi profili, il comportamento del Comune di Forlimpopoli, che ha atteso la notifica ad personam delle rendite catastali e che, scaduto il termine per le eventuali loro impugnazioni, ha provveduto al conguaglio I.C.I., escludendo, peraltro, sanzioni pecuniarie ed interessi moratori, cosi' come previsto dall'art.74 della Legge 34S/2000, che risulta quindi pienamente rispettato.

Gli atti impugnati meritano dunque integrale conferme in questa sede. Le spese non seguono la soccombenza per esplicita istanza di compensazione formulata dall'Ente impositore.

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

Respinge il ricorso.

Spese di giudizio compensate

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE TOSCANA, sez. XXII, 3 ottobre 2002, n. 489*

#### **I.C.I. – liquidazione ed accertamento**

##### **RITENUTO IN FATTO**

Con distinti avvisi di liquidazione, notificati l'11 settembre 2000, il Comune di Barberino Val D'Elsa, avendo riscontrato una difformita' tra quanto dichiarato ed i dati acquisiti dall'Ufficio Tecnico del Territorio, liquidava a carico della signora xxxxxx una maggiore imposta dovuta per ICI relativa a due unita' immobiliari poste in via xxxxx di cat.D/7 per gli anni di imposta dal 1993 al 1999, per complessive Lit. 18.423.000 oltre agli interessi di mora.

La contribuente presentava distinto ricorso per i vari anni, di cui il primo diffusamente motivato ed i restanti facenti riferimento alla motivazione del primo.

Nel ricorso si premetteva che trattavasi di due capannoni industriali, da considerarsi strumentali per natura oltre che per destinazione, costruiti in economia tra gli anni 1972 e 1976, per i quali solo nel maggio del 2000 l'UTE aveva provveduto a notificare le rendite catastali rispettivamente in Lit. 8.266.000 e 7.694.000. Ai fini ICI era stato considerato come valore il costo storico sostenuto per la realizzazione, rivalutato con indici monetari (X 1,8). Tale valore risulterebbe uguale se non inferiore a quello della generalita' delle strutture similari della zona.

Veniva quindi sostenuta la nullita' degli avvisi per carenza di motivazione in quanto motivati con riferimento agli atti di attribuzione delle rendite di per se stessi nulli in quanto anch'essi mancanti di motivazione. In subordine si affermava l'assenza del diritto del Comune a procedere alla riliquidazione dell'ICI per gli anni in cui gli immobili erano sprovvisti di rendita catastale ed erano stati gia' regolarmente sottoposti a tassazione secondo i criteri per gli stessi previsti.

Si contestava infine il recupero degli interessi moratori per contrasto con i principi sanciti dallo statuto del contribuente non essendo imputabile il ritardo nella conoscenza della rendita catastale al contribuente, bensì all'amministrazione finanziaria.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, dopo aver preliminarmente riunito i ricorsi, li respingeva rilevando che la contribuente non aveva contestato l'attribuzione delle rendite catastali che erano pertanto divenute definitive, conseguentemente doveva ritenersi corretto l'operato dell'Ufficio che aveva provveduto a rideterminare i valori dell'ICI appunto sulla base di tali rendite.

Si appella la contribuente osservando che nella specie non si trattava di nuove rendite, ma erano le prime che risultavano attribuite all'immobile, ed erano da considerarsi efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, la sentenza inoltre non aveva esaminato tutte le questioni sollevate nel ricorso risultava carente nella motivazione ed in contrasto con il secondo comma dell'art. 10 della L. 27.7.2000, n. 212, non potendo essere richiesti interessi ove il comportamento risulti posto in essere a seguito di ritardi della pubblica amministrazione. Osserva infine che il disposto del primo comma dell'art.11 del Dlgs 504/1992 che dispone la retroattivita' delle rendite ai fini ICI deve intendersi ormai superato dal secondo comma dell'art. 3 della L. 212/2000 (Statuto del contribuente) che stabilisce che le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.

Si costituisce il Comune di Barberino sostenendo la regolarita' della motivazione del proprio atto facente riferimento alle rendite notificate dall'UTE, osserva che la risoluzione ministeriale che prevede la non retroattivita' delle rendite parla espressamente di fabbricati detenuti da imprese e non da privati, come nella fattispecie, infine che l'inapplicabilita' degli interessi, in forza dell'art. 74 del Collegato alla Finanziaria 2000, non trova applicazione nella

fattispecie in quanto gli atti impositivi dovevano ritenersi già definitivi alla data del 10.12.2000, data di entrata in vigore della disposizione.

L'appellante presenta quindi una memoria in cui insiste sull'applicabilità nella fattispecie del disposto del primo comma dell'art. 74 della L.342/2000 secondo cui gli atti attributivi di rendita sono efficaci solo dalla loro notificazione ai soggetti interessati, essendo del tutto ininfluyente la "messa in atti" al 23.7.1999, trattandosi di atto interno non conosciuto in alcun modo dal contribuente, e dovendosi quindi prendere a riferimento la data del 20 maggio 2000 in cui il provvedimento di attribuzione della rendita è stato effettivamente notificato.

## **OSSERVATO**

Nella fattispecie non risulta che anteriormente al 31.12.1999 le rendite catastali in questione siano state comunicate con le modalità allora consentite di affissione all'albo pretorio. Le rendite devono quindi ritenersi conosciute dal proprietario degli immobili solo dalla data della loro diretta notificazione (20 maggio 2000).

Conseguentemente, stante l'inefficacia giuridica, con valenza dal 1 gennaio 2000, degli atti attributivi di rendita catastale, disposta dall'art. 74 della legge n.342 del 21.11.2000, per il periodo antecedente alla notifica, non sussistono i presupposti giuridici per la pretesa fiscale del Comune. Peraltro gli avvisi di liquidazione, in quanto tempestivamente impugnati, non potevano in alcun modo considerarsi definitivi alla data di entrata in vigore della L. 342/2000.

Gli avvisi di liquidazione impugnati devono conseguentemente essere annullati.

Poiché la normativa citata è successiva all'adozione degli avvisi di liquidazione oggetto della vertenza, sussistono motivi per la compensazione delle spese.

## **PER QUESTI MOTIVI**

In accoglimento dell'appello dispone l'annullamento degli avvisi di liquidazione impugnati.  
Dispone la compensazione delle spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VENETO, sez. XIV, 2 ottobre 2002, n. 77*

## **ICI - Fabbricati non iscritti in catasto.**

### **FATTO**

Contro gli avvisi di liquidazione ICI per gli anni 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998, emessi dal Comune di Dueville, la contribuente xxx proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Vicenza. La contribuente esprimeva di aver presentato dichiarazione ICI nell'anno 1993 per quattro unità immobiliari a destinazione commerciale (C/2 e C/3), non iscritte in catasto, e di avere dichiarato le rendite catastali calcolate in via presuntiva, versando la relativa imposta, eccependo dunque l'infondatezza dalla pretesa dell'ente impositore, il quale aveva contestato l'omessa presentazione della dichiarazione e l'omesso versamento dell'ICI.

La Commissione adita, dato atto che il Comune aveva riconosciuto l'avvenuta presentazione della dichiarazione e l'avvenuto pagamento del tributo calcolato sulla rendita presunta, e che la contribuente non aveva, contestato (con ricorso nei confronti dell'UTE) il classamento, accoglieva i ricorsi quanto alle sanzioni ed interessi, e dichiarava dovuta la sola differenza fra l'imposta pagata e quella risultante dal nuovo classamento. Appellando le decisioni della Commissione tributaria provinciale di Vicenza, n.329/03/2001, n.330/03/2001, n.331/03/2001, n.332/03/2001, n.333/03/2001 e n.334/03/2001, la contribuente ribadisce di non aver ricevuto notifica del classamento, che le risulta avvenuto in data 22.1.2000, e di cui è venuta a conoscenza solo con l'avviso di liquidazione. Chiede quindi che sia accolta, la domanda di annullamento della richiesta di pagamento della maggiore imposta ICI per gli anni anteriori al 2000. Richiamandosi al disposto dell'art.74 della legge n. 342 del 2000, che prevede che le rendite attribuite dopo il 1.1.2000 abbiano efficacia solo a decorrere dalla data della notifica, segnala che le variazioni catastali e le relative rendite sono state "poste in atti" il 22.1.2000 e non sono mai state notificate, mentre l'avviso di liquidazione è stato notificato il 14.12.2000. Censura inoltre la decisione della Commissione provinciale che non avrebbe tenuto conto dei vizi procedurali eccepiti, e del rilevato vizio di motivazione dell'avviso di liquidazione.

Costituendosi, l'ente impositore Comune di Dueville contesta l'attinta inesistenza della notifica delle rendite: in base all'art.74, terzo comma della legge n. 342 del 2000 per gli atti che abbiano comportato attribuzione; o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, i soggetti impositori provvedono a liquidare l'imposta dovuta e i relativi atti impositivi costituiscono anche atti di notificazione della predetta rendita.

La data di attribuzione della rendita va individuata, secondo circolare ministeriale sul punto, nella data di presentazione da parte del contribuente della dichiarazione degli immobili di nuova costruzione o della denuncia di variazione. Quanto al rilievo di carenza di motivazione dell'avviso di liquidazione per omessa allegazione allo stesso degli atti cui esso fa riferimento, rileva il Comune innanzitutto l'inammissibilità del motivo, introdotto per la prima volta in appello, e comunque l'inesistenza di atti da allegare.

## DIRITTO

Gli appelli, riuniti, si basano tutti sullo stesso motivo di diritto, imperniato sul disposto dell'art.74 della legge n.342 del 2000. L'art.74 della legge 21 novembre 2000, n.342 dispone, al primo comma, che "a decorrere dal 3 gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione... ai soggetti intestatari della partita".

I successivi due commi dettano una disciplina transitoria per la fase intertemporale. Il comma 2 bis dispone in particolare che "per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, non ancora (alla data di epurata in vigore della legge) recepiti in atti impositivi dell'amministrazione finanziaria o degli enti locali, i soggetti attivi di imposta provvedono... alla liquidazione o all'accertamento dell'eventuale imposta dovuta sulla base della rendita catastale attribuita. I relativi atti impositivi costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della predetta rendita".

Assume il Comune, sulla scorta di Circolare del Ministero delle Finanze, Direzione centrale fiscalità locali, del 13.3.2001 n. 4/FL/FC/3923, che per determinare se l'atto attributivo di rendita sia da considerarsi adottato, ai fini dell'applicazione del ricordato comma 2 bis dell'art.74, I, n. 342/2000, entro il 31.12.1999, bisogna fare riferimento alla data di presentazione da parte del contribuente della dichiarazione degli immobili di nuova costruzione o della denuncia di variazione, indipendentemente dalla data in cui sia "avvenuta l'operazione materiale ad opera degli uffici del territorio, la cosiddetta 'messa in atti'". Nel caso di specie dunque l'atto di attribuzione della rendita dovrebbe considerarsi adottato alla data del 21.11.1988, e non a quella del 22.1.2000, nella quale risulta avvenuta, in base al certificato catastale allegato, la c.d. "messa in atti". Non provverebbe quindi applicazione al caso il comma 1 dell'art.74 che attribuisce efficacia agli atti attributivi di rendita solo a decorrere dalla loro notificazione, e la notificazione dell'attribuzione di rendita sarebbe stata validamente effettuata per mezzo dell'atto impositivo. L'interpretazione seguita dal comune, e dalla circolare ricordata, non può essere condivisa.

Atto attributivo di rendita è un atto dell'amministrazione, come è ovvio e come è reso chiaro dalla circostanza che il primo comma dell'art.74 ne dispone l'efficacia solo a partire dalla sua notificazione. Non si può quindi considerare come data di tale atto quella della domanda del privato, che chiede che la rendita sia attribuita. Ne si può considerare quella di attribuzione di rendita una mera "operazione materiale", come fa la circolare, la data della quale sarebbe irrilevante ai fini di individuare la "data di attribuzione della rendita". La c.d. messa in atti, lungi dal rappresentare una irrilevante operazione materiale costituisce invece l'atto di esercizio del potere dell'ufficio di classare il bene e di determinarne la rendita. Del resto ciò trova corrispondenza nella formula dell'art.74 che parla di atti "adottati" (dall'amministrazione), restando ovviamente escluso che la data di adozione di un atto possa retroattivamente essere fatta coincidere con la data della richiesta di esso.

Va quindi individuata, nel caso di specie, come data nella quale sono stati adottati gli atti che hanno comportato attribuzione o modificazione della rendita, quella del 22.1.2000, nella quale risulta operata la c.d. "messa in atti".

Non è di conseguenza applicabile il comma 2 bis dell'art.74 citato, che si riferisce solo agli atti "adottati entro il 31.12.1999", per consentire che essi siano "recepiti in atti impositivi", i quali ultimi costituiscono altresì notificazione della rendita stessa. Trova applicazione invece il primo comma dello stesso articolo 74.

Vanno dunque annullati gli avvisi di liquidazione impugnati e dichiarata non dovuta la maggiore ICI pretesa dal Comune di Dueville per gli anni 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998.

Per l'incertezza della situazione normativa le spese possono essere compensate tra le parti.

### P.Q.M.

La Commissione tributaria regionale di Venezia, sezione 24, accoglie gli appelli e dichiara non dovuta la maggiore ICI pretesa dal Comune di Dueville. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE CASERTA, sez. XVIII, 20 settembre 2002, n. 494*

### I.C.I. – Soggetto passivo.

Con tempestivo ricorso, nuovo rito, la contribuente, in proprio, propone opposizione avverso le risultanze dell'atto esattivo in contestazione, con il quale il Comune di Caserta, ha richiesto il pagamento dell'ICI, per le annualità '95 e '97, per l'immobile sito in Caserta alla via comunale per Tuoro, cooperativa "xxx", lamentando di non essere soggetto passivo dell'imposta, ai sensi dell'art.3, del D.Lgs.504/92, e in quanto la predetta cooperativa era ancora proprietaria dell'appartamento de quo.

IL Comune non s'è costituito in giudizio.

All'odierna pubblica udienza le parti risultavano assenti.

Il Collegio, riunito in camera di consiglio, udito il Relatore, letto gli atti alle cui risultante in fatto integralmente ci si riporta, valutato ogni elemento e circostanza, rilevata, preliminarmente, la tempestività del ricorso e la mancata costituzione in giudizio dell'Ente Locale, osserva, al fine di individuare la titolarità del diritto di proprietà, richiesta dalla legge per l'imposizione del tributo, che le cooperative in genere possono essere a proprietà divisa o indivisa. Per quanto attiene le prime il soggetto passivo ICI è la società fino al giorno dell'assegnazione dell'abitazione ai soci, per le altre il soggetto passivo è sempre la cooperativa, in quanto la proprietà degli appartamenti rimane sempre a quest'ultima.

In particolare va considerato che la parte attorea sostiene che la già citata cooperativa è a proprietà indivisa, tra l'altro afflitta da una procedura fallimentare ed, infine, di non essere assegnataria di quote in detta società.

A tanto non va disgiunta la considerazione che il convenuto non ha giustificato, né provata la pretesa tributaria, né, infine si è costituito in giudizio, letto gli artt.2697, del c.c. e 115, del c.p.c. e la domanda di autotutela, prodotta in data 20-12-00,

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

Accoglie il ricorso, condanna il Comune di Caserta al pagamento delle spese di giudizio, che liquida in via forfetaria e compensativa in Euro 50/00.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TORINO, sez. XXVI, 2 settembre 2002, n. 51*

#### **ICI - Avviso di liquidazione - Accertamento - Atti richiamati - Allegazione - Obbligo - Condizioni.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La ..... s.s., in persona dell'amministratore ..... ha proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino n. 226/2002, depositato in data 17.1.2002, avverso l'avviso di liquidazione n. A28440/1 relativo all'I.C.I. per gli anni 1994-1995-1996-1997-1998, notificato in data 19.10.2001, contro il Comune di Torino, al fine di ottenerne l'annullamento, con vittoria di spese. Il Comune di Torino si è costituito con controdeduzioni depositate in data 11.4.2002 con le quali ha richiesto il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente alle spese processuali. La ricorrente ha successivamente depositato memoria aggiuntiva in data 27.6.2002. La causa è stata chiamata all'udienza dell'8.7.2002 ed ivi, sentite le parti, trattenuta per la decisione.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La ricorrente eccepisce in primo luogo la violazione e mancata applicazione dell'art. 7, comma 1 della L. 27 luglio 2000, n. 212, il quale, nell'ultima parte, recita: "Se nelle motivazioni si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama". Sostiene in particolare che l'atto impositivo di cui è causa rinvia solamente alle delibere consultabili sul sito Internet [www.comune.torino.it](http://www.comune.torino.it). Il motivo è fondato. Come ha stabilito assai di recente questa stessa Commissione Tributaria Provinciale di Torino, sez. V, con sentenza n. 50/5/2002 nel ricorso n. 4374/2001, depositata il 19 giugno 2002, accogliendo l'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione (sent. n. 15234/01) "l'obbligo di allegazione degli atti richiamati nell'accertamento deriva non solo dall'art. 7 della legge 212 del 27/07/2000 ove l'ultima parte del comma 1 recita "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama", ma anche dall'art. 42 del D.P.R 600/73, ove si richiede che qualsiasi atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente deve essere allegato all'atto che lo richiama. Ne consegue che il ricorso a documenti non conosciuti (...) è legittimo solo se questi sono allegati all'avviso di accertamento, senza possibilità di integrare successivamente tale carenza, avendo l'atto accertativo natura sostanziale per cui deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione documentale dei presupposti di fatto e di diritto che lo giustificano". Nel caso di specie, l'Ufficio non ha provveduto all'allegazione delle delibere a cui l'atto impositivo fa riferimento e non si ritiene sufficiente l'indicazione del sito in cui il contribuente può prenderne visione. Ne consegue, dunque l'illegittimità dell'atto impugnato, per carenza di motivazione. La Commissione adita ritiene che l'accoglimento del ricorso per il vizio sopra esaminato sia assorbente di ogni altro vizio denunciato dalla ricorrente, che pertanto non provvede ad esaminare. In punto spese, la Commissione ritiene, data la particolare natura dell'oggetto del presente giudizio, di poter disporre la compensazione delle stesse.

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

Si accoglie il ricorso. Spese compensate.

**I.C.I. – Ambito di applicazione - Soggetti passivi.**

Il Comune di Arpino ha notificato, in data 02/12/2000, all'xxxxx di Frosinone, avviso di liquidazione n.300256 - 300306 - 350363 - 360387 - 371041 per il recupero della maggiore imposta dovuta sugli immobili siti nel Comune di Arpino, anno d'imposta 1993/94/95/96/97.

L'xxxxx, rappresentato e difeso dall'avv. Massimo Cocco, giusta delega in atti, ha proposto regolare ricorso avverso il citato avviso di accertamento precisando che l'Istituto ricorrente non e' tenuto al pagamento delle somme richieste difettando in capo allo stesso la soggettivita' passiva ai fini I.C.I.

L'xxxxx di Frosinone vanta un diritto di superficie sugli immobili compresi nel territorio del Comune di Arpino, nella qualita' di superficiario, sostiene sempre il ricorrente, non e' tenuto al pagamento dell'ICI, perche' la soggettivita' passiva non sussiste in quanto non prevista dalla legge o, piu' precisamente, non prevista fino alla data del 31/12/1997. Infatti, fino a tale data, l'art. del Dlgs 504/92 ha previsto, come soggetti obbligati al pagamento dell'ICI il proprietario di un immobile ed il titolare di un diritto di usufrutto, uso, abitazione. A sostegno cita diverse sentenze di varie Commissioni Tributarie Provinciali. Contesta, in via subordinata, la rendita attribuita agli immobili e quindi il calcolo eseguito per la liquidazione del dovuto. Chiede l'annullamento dell'atto impugnato e la sospensione della procedura di riscossione, nelle more del giudizio, ricorrendone il fumus boni iuris. Chiede, altresì, la condanna del comune al pagamento delle spese del presente giudizio.

In data 21/06/2002, il ricorrente ha depositato istanza di discussione del ricorso in pubblica udienza e ampia documentazione a sostegno dell'assunto.

In sede di discussione, le parti presenti hanno ampiamente illustrato quanto eccepito e dedotto riportandosi alle richieste gia' formulate.

La Commissione, esaminati gli atti e le deduzioni delle parti, ritiene che le richieste del ricorrente non possano essere accolte per il combinato disposto degli artt. 952 e 953 C.C.

L'art. 952 cod. civ., contemplando la costituzione del diritto di superficie, stabilisce che il proprietario di un fondo puo' concedere ad altri il diritto di fare e di mantenere al di sopra del suolo una costruzione, acquisendone la proprieta', ovvero puo' alienare, separatamente dalla proprieta' del suolo, la proprieta' della costruzione gia' esistente.

Il titolare del diritto di superficie e' quindi, per espressa definizione normativa, proprietario del fabbricato che abbia realizzato in attuazione della facolta' conferitagli o che sia stato in precedenza edificato. In entrambe le situazioni, il concedente mantiene la proprieta' del suolo ed il superficiario acquista la proprieta' dell'opera sovrastante.

Tale scissione si verifica anche se la superficie sia a tempo determinato, tenuto conto che l'art.953 c.c. considera compatibile l'apposizione di un termine con la costituzione di un diritto.

Gli artt. 1-3 del D.Lgs. n. 504 del 1992 (nella formulazione in vigore prima delle modifiche apportate con l'art.58 del D.Lgs. 446/97) dispongono che il tributo ICI grava sui proprietari di terreni agricoli, aree fabbricabili e fabbricati, ovvero, in caso di superficie, enfiteusi o locazione finanziaria sui concedenti con rivalsa verso i superficiari, enfiteuti o locatari.

Il collegamento delle disposizioni precedenti non solleva incertezze sull'atassazione di un'area edificabile, gravata da diritto di superficie ma non ancora edificata, e sull'individuazione del suo proprietario come soggetto obbligato; nel momento in cui si realizza il fabbricato, sia il terreno gravato da diritto di superficie, sia il proprietario del terreno, escono dalla previsione oggettiva e soggettiva del tributo il quale graverà, esclusivamente, sul fabbricato realizzato e sul suo proprietario (ancorche' non proprietario del suolo, ma solo superficiario).

Pertanto, con riguardo al terreno comunale concesso in superficie all'xxxxx di Frosinone per la costruzione di alloggi economici e popolari, l'edificazione dei fabbricati rende applicabile l'ICI a carico dell'Istituto stesso, in veste di proprietario del manufatto.

Tale decisione trova conforto nelle recenti sentenze della Cass. Civ., sez. I, n.7273 del 10/07/1999; Cass. Civ., sez.I, n.5802 del 12/06/1999; Cass. Civ., sez. I, n. 6809 del 02/07/1999.

Questo Collegio, nonostante le sentenze favorevoli all'Istituto ricorrente emesse da altri Collegi e C.T.P., resta dell'avviso che lo xxxxx e' da ritenersi soggetto passivo d'imposta anche nella previgente normativa ovvero fino all'entrata in vigore del D.Lgs. 446/97 e come tale deve corrispondere l'imposta I.C.I. al comune ove sono siti gli immobili.

**P.Q.M.**

La Commissione respinge il ricorso.

## **ICI – Violazioni e sanzioni - Attribuzione rendita catastale.**

### **RITENUTO IN FATTO**

xxxxxx, rappresentato e difeso dall'Ing. xxxxx e dal Dr. xxxxx, con separati ricorsi n. 7896/01 e n. 7897/01, impugna rispettivamente gli avvisi di accertamento I.C.I. n. 461 di L.1.761.000 (E. 909.48) per l'anno 1995 notificato il 05/11/01 e n. 513 già di L.1.708.000 (E.882.11) rettificato poi in L. 808.700 (E.417.66) per il 1996, notificato il 16/10/01, emessi dal Comune di Teggiano (SA) per omessa dichiarazione ed omessi versamenti.

Il ricorrente preliminarmente fa presente di aver esibito all'Ufficio Tributi del Comune impositore la dichiarazione I.C.I. presentata in uno al mod. 740/93 e di aver regolarmente versata l'imposta sulla base della rendita denunciata.

Avanza, poi, le seguenti censure:

- 1) violazione dell'art.74 della L. 21/11/2000, n.342, con riferimento ai commi 1 e 3;
- 2) gravi violazioni del procedimento di formazione detta rendita catastale notificata con l'avviso di liquidazione;
- 3) assenza totale di motivazione del provvedimento impugnato;
- 4) violazione dell'art. 11, comma 3, e dell'art.5 della legge n.504/92, istitutiva dell'I.C.I. e dell'art.30, c.11, legge 23/12/99, n. 488 (legge finanziaria).

Conclude con la richiesta di annullamento degli atti impugnati ritenuti illegittimi perché basati su una rendita definitiva, non notificata ritualmente, e di condanna del Comune al pagamento delle spese processuali.

Il Comune convenuto controdeduce ritenendo le argomentazioni poste a fondamento dei ricorsi non pertinenti alla materia del contendere. Sostiene, infatti, che dagli atti in suo possesso risulta in modo chiaro ed inequivocabile che al fabbricato per il quale è causa la rendita definitiva è stata attribuita a seguito di denuncia dello stesso ricorrente n. 15/1992, sin dalla data del 06/07/93, con efficacia, dal 01/04/92, e che tale attribuzione non è stata mai sospesa né modificata in seguito alla proposizione di gravame. Sottolinea inoltre che è stata operata la correzione per l'anno 1996 tenendo presente trattarsi di abitazione principale.

Conclude con la richiesta di rigetto dei ricorsi e di condanna, del soccombente alle spese processuali.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

Il Collegio in via preliminare dispone la riunione dei ricorsi in epigrafe per connessione soggettiva ed oggettiva.

Rigetta l'eccezione di difetto di motivazione avanzata dal ricorrente in quanto gli avvisi di liquidazione oggetto del gravame contengono sufficienti elementi per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa.

Riguardo alla lamentata violazione dell'art.74 della L.342/2000, le argomentazioni svolte dal ricorrente non hanno pregio giuridico. Osserva in primo luogo il Collegio che la fattispecie rientra nella previsione di cui al comma 3 del citato art.74 cui, peraltro, fa riferimento lo stesso ricorrente.

Gli atti impugnati costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della rendita contro la quale è prevista la possibilità di ricorrere ai sensi del D.Lgs. n.546/92 e quindi far valere le proprie ragioni contro la rendita attribuita.

Ritiene, inoltre, non potersi condividere la interpretazione – effettuata anche in sede giurisprudenziale - del comma 1 del ripetuto art.74 secondo cui il Comune non può richiedere neppure la maggiore imposta per il periodo precedente alla notifica. Infatti vi si oppone una corretta interpretazione logico-sistematica in quanto la detta disposizione va collegata con quanto disposto dall'art.30, comma 11, della legge 23/12/1998, n.488 (finanziaria 2000) che, innovando radicalmente il sistema di pubblicità delle rendite catastali, ha, fra l'altro, previsto che “fino alla data dell'avvenuta comunicazione non sono dovuti sanzioni ed interessi per effetto della nuova determinazione della rendita catastale”.

In effetti l'innovazione prevista dalla disposizione, di cui al detto comma 1, consiste nella previsione della necessità della notificazione e non più della semplice comunicazione ai fini della efficacia degli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali. Ora, la non debenza delle sanzioni e degli interessi sulla maggiore imposta scaturente dalla nuova rendita, trova giustificazione nella mancanza di colpevolezza nel comportamento del contribuente. Viceversa non trova giustificazione la cancellazione del diritto dell'ente a pretendere la maggiore imposta per il periodo precedente la notificazione. Le modalità della pubblicità degli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali non possono ritenersi causa estintiva del diritto dell'ente, mentre hanno la funzione di provocatio ad opponendum contro l'attribuzione della rendita.

Una diversa interpretazione farebbe sorgere dubbi di incostituzionalità anche in considerazione che l'ente locale si trova a subire le conseguenze negative derivanti da possibili ritardi nelle notificazioni degli atti in questione che sono a carico di altri soggetti (Ufficio del Territorio).

Venendo alla questione della rendita su cui si fonda l'imposizione dell'ente e quindi la maggiore imposta richiesta dallo stesso, il Comune ha applicato la rendita quale risulta dai dati catastali dell'Ufficio del Territorio di Salerno (e' in atti la relativa documentazione catastale, fra l'altro, visura storica relativa all'immobile in questione).

Il Comune di Teggiano ha operato applicando il lineare procedimento previsto per la determinazione dell'I.C.I. di cui agli artt. 1,2, 5 e 6 del D.Lgs. n. 504/1992.

Riguardo, poi, al merito della rendita attribuita (scaturente dal relativo classamento) il ricorrente ben poteva far valere le proprie ragioni, come detto prima, ma lo stesso, pur avendo notificato il ricorso all'Ufficio del Territorio di Salerno, non avanza nessuna argomentazione al fine di contrastare il classamento effettuato.

Di conseguenza, in applicazione delle considerazioni sopra esposte, il ricorrente e' tenuto a corrispondere la maggiore imposta corrispondente alla differenza tra quanto calcolato dallo stesso in base alla rendita presunta e quanto scaturente dalla rendita attribuita.

Nello specifico e' il caso di precisare che il Comune terra' conto di quanto gia' versato dal contribuente (come risultante dai bollettini di versamento) nonche' della circostanza che spetta la detrazione per l'abitazione principale come evidenziato dallo stesso ente nelle controdeduzioni relative all'anno d'imposta 1996.

Ritiene ancora il Collegio che non possono essere pretesi gli interessi e le sanzioni ai sensi dell'art.74, co. 3, della legge n. 342/2000, che prevede il recupero della sola maggiore imposta.

Sussistono giusti motivi per disporre la compensazione delle spese, di giudizio.

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

La intestata Commissione, previa riunione dei ricorsi in epigrafe, li accoglie parzialmente come precisato in parte motiva. Spese compensate.

*CORTE COSTITUZIONALE, 12 luglio 2002, n. 343.*

### **ICI - Fabbricati - Valore imponibile riferimento alle rendite catastali - Questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, c. 2, d.lgs. n. 504/92.**

(Omissis). - Ritenuto che, con ordinanza emessa il 26 marzo 2001, la Commissione tributaria provinciale di Biella ha sollevato, in riferimento agli artt. 24 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), «laddove non consente al contribuente [...] di dichiarare un valore inferiore a quello risultante dal calcolo aritmetico»;

che, ad avviso del rimettente, la norma impugnata, prevedendo che, per i fabbricati iscritti in catasto, il valore imponibile ai fini Ici è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite catastali, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati ai sensi dell'art. 52, ultimo comma, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, si porrebbe in contrasto sia con il diritto di difesa, in quanto precluderebbe al contribuente la dimostrazione dell'effettivo valore dell'immobile, sia con il principio di capacità contributiva, comportando l'applicazione dell'imposta «su un valore determinato in base a criteri astratti»;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei Ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per la declaratoria di inammissibilità o di infondatezza della questione;

che - per quanto riguarda il parametro di cui all'art. 53 della Costituzione - la parte pubblica ricorda innanzitutto che identica questione è stata dichiarata non fondata con sentenza n. 111 del 1997;

che, comunque, la determinazione del valore imponibile basata sulla rendita catastale con applicazione di moltiplicatori non contrasterebbe di per sé con il principio di capacità contributiva, rispondendo ad una scelta non irragionevole del legislatore dettata da evidenti esigenze applicative dell'imposta;

che l'accertata legittimità del criterio legale di determinazione della base imponibile dell'Ici renderebbe priva di consistenza anche la censura di violazione del diritto di difesa del contribuente;

che al contribuente sarebbe, comunque, riconosciuta piena tutela giurisdizionale avverso gli atti attributivi o modificativi della rendita catastale.

Considerato che questione identica a quella prospettata dall'odierno rimettente è stata dichiarata non fondata - in riferimento all'art. 53 della Costituzione - con sentenza n. 111 del 1997;

che in tale sentenza si afferma, tra l'altro, che il ricorso, per l'accertamento del valore imponibile, a criteri di determinazione legale basati - per evidenti ragioni di uniformità e semplificazione dell'accertamento - sui dati catastali non è di per sé in contrasto con l'evocato parametro costituzionale;

che non sussiste, quindi, nemmeno la denunciata violazione dell'art. 24 della Costituzione, considerando anche che la tutela giurisdizionale del contribuente è assicurata dalla possibilità di impugnazione degli atti attributivi o modificativi della rendita catastale, riconosciuta dall'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), anche con riferimento ad atti emanati anteriormente al 1° gennaio 2000 e già divenuti definitivi;

che la questione va, pertanto, dichiarata manifestamente infondata.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, secondo comma, delle norme integrative per i giudizi innanzi alla Corte costituzionale.

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

### LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), sollevata, in riferimento agli artt. 24 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Biella con l'ordinanza in epigrafe.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PARMA, sez. XXXV, 21 giugno 2002, n. 124*

### **ICI - Fabbricati delle cooperative agricole - Iscrizione in catasto con attribuzione di rendita - Irrilevanza Necessità di accertare l'esistenza delle condizioni di ruralità.**

(Omissis). - Con distinti avvisi d'accertamento del giugno 2000 il Comune di Scandiano (RE) accertava, per gli anni dal 1993 al 1998 compresi, a carico della contribuente società Caseificio sociale della Fossetta soc. coop. a r.l. con sede in Pratissolo di Sandicani (RE), infedele denuncia e omesso pagamento dell'Ici dovuta su immobili parzialmente dichiarati e senza identificativi catastali situati nel territorio comunale, provvedendo alla liquidazione dell'imposta dovuta e applicando sanzioni anche per infedele denuncia oltre al calcolo degli interessi.

I fabbricati in questione, censiti nel NCEU del detto comune risultavano, alla data dell'accertamento, identificati con i mappali e le categorie seguenti: mapp. 39/2 cat. A/2, mapp. 39/1 cat. D/1.

Con ricorso depositato il 20.7.2000 la società contribuente eccepeva che:

- gli immobili erano da considerarsi rurali, essendo adibiti alla trasformazione dei prodotti agricoli conferiti esclusivamente dai soci, come previsto dagli art. 29 lett. c) e 39 lett. d) del t.u.i.r.;

- i soci stessi erano titolari dei redditi agrari e - tramite la cooperativa - svolgevano anche l'attività di trasformazione dei prodotti nei locali e nei fabbricati complementari ai terreni da loro posseduti;

- l'accatastamento dei fabbricati nel catasto urbano era stato effettuato d'ufficio e non era da considerarsi significativa ed infatti il d.l. 30.12.1993 n. 557 convertito nella l. 133/94 aveva previsto un riassetto catastale per cui tutti gli immobili, compresi quelli rurali, dovevano essere accatastati e da ultimo era stato introdotto all'art. 9 il comma 3-bis, in forza del d.P.R. 23.3.1998 n. 139 con il quale veniva definita, ai fini fiscali, la caratteristica di ruralità dei fabbricati destinati alla trasformazione e manipolazione dei prodotti agricoli;

- in base alla normativa Ici non era la cooperativa possessore dei fabbricati, ma i soci e pertanto per essa non poteva scattare il presupposto d'imposta di cui all'art. 1;

e pertanto instava per l'annullamento degli avvisi con vittoria di spese, in quanto imposta non dovuta.

Con deduzioni depositate il 30.8.2000 il comune impositore, costituendosi in giudizio, osservava che:

- la società contribuente era la proprietaria degli immobili sopra descritti che aveva dichiarato solo in parte e in modo incompleto, dichiarandosi non soggetta al tributo;

- la normativa di cui al d.lgs. 504/92 indicava come presupposto di imposta il possesso di immobili, a qualunque uso adibiti, facendo riferimento alla proprietà e ad altri diritti reali, non tutti i soci essendo in quella situazione come affittuari e mezzadri, in ogni caso la posizione catastale dei fabbricati, anche nel nuovo catasto, non poteva comportare agevolazioni speciali oltre a quelle espressamente previste dalla detta specifica normativa;

le caratteristiche di ruralità dei fabbricati sottoposti a imposizione, di cui al comma 3 dell'art. 9 del d.l. 557/93, prima della modifica del d.P.R. 139/96, non potevano considerarsi sussistenti nel caso in esame per l'assenza di coincidenza tra il proprietario dei fabbricati e i soci della cooperativa;

Con decisione n. 91 del 22.11.2000 la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia rigettava il ricorso compensando le spese, nel sostanziale accoglimento delle deduzioni del comune impositore ritenendo esplicito il disposto del d.lgs. 504/92, norma specifica, per la quale il presupposto d'imposta è dato dal possesso di fabbricati a qualunque uso destinati, dall'iscrizione nel NCEU e quindi la non ruralità degli stessi, è l'impossibilità pertanto di esclusioni, non essendo consentito trasferire all'Ici le eventuali agevolazioni concesse in altri settori dell'imposizione fiscale.

La sentenza veniva notificata a mezzo ufficiale giudiziario.

Con appello notificato l'1.6.2001 e depositato il 26 successivo e con susseguente memoria illustrativa la società contribuente, ritenendo non fondate le motivazioni della decisione e insufficiente l'esame interpretativo delle norme disciplinanti la materia, ribadiva la propria interpretazione con particolare riferimento ai seguenti punti:

- ai sensi dell'art. 39 t.u.i.r. i fabbricati destinati alla trasformazione dei prodotti agricoli non sono produttivi di redditi;

con la l. 133/94 di conversione del d.l. 557/93 tutti i fabbricati rurali vengono censiti nel catasto fabbricati non a fini fiscali ma di inventario e con il d.P.R. 139/ 98 viene istituita la categoria catastale D/10 per individuare i fabbricati con funzioni produttive agricole, i quali quindi rimangono esclusi dall'Ici;

l'iscrizione nel catasto urbano dei fabbricati in oggetto non deve pertanto essere ritenuta significativa ai fini della tassazione;

la caratteristica di ruralità dei fabbricati tassati non era perduta per essere gli stessi posseduti da una cooperativa agricola che va considerata entità di agricoltori associati che vi svolgono la loro attività di trasformazione, anche in funzione del nuovo testo dell'art. 2135 del c.c. ;

comunque il d.lgs. 504/92 non comprende i fabbricati e la loro esclusione deriva dal combinato disposto delle normative sopra citate e che persino la circ. min. 50/E/2000 del 20.3.2000 suggerisce comportamenti agevolativi verso le categorie agricole;

e pertanto chiedeva la riforma della decisione con vittoria di spese.

Con controdeduzioni 9.2.2002 il Comune di Scandiano negava fondamento all'equazione indicata da controparte secondo cui l'attività agricola è uguale alla ruralità del fabbricato uguale all'esenzione dello stesso, innanzitutto perché la normativa Ici è esplicita nell'indicare l'irrelevanza dell'attività svolta nei fabbricati; nell'indicare un presupposto nel possesso e un soggetto passivo proprietario, ma anche perché il d.P.R. 139/ 98 sul carattere rurale, ai fini fiscali, dei fabbricati di trasformazione è entrato in vigore solo il 27.5.1998 per cui non toccherebbe tutti i periodi precedenti, e il d.lgs. 228/2001 sulla nuova formulazione della definizione dell'imprenditore agricolo non è retroattivo, ed infine perché il d.P.R. 601/73 che prevede le agevolazioni tributarie per la cooperazione e l'agricoltura nulla dice a proposito di Ici.

All'udienza pubblica del 23.5.2002 le parti, come in atti rappresentate, ribadivano le loro osservazioni.

## **MOTIVAZIONE DELLA DECISIONE**

Va preliminarmente riconosciuto che non sono state sollevate eccezioni in ordine alle identificazioni catastali delle unità immobiliari né all'indicazione delle stesse e delle loro rendite e neppure della formale titolarità del diritto di proprietà risultante in catasto.

Deve peraltro ritenersi pacifico anche che solo parte degli immobili è stata denunciata dalla proprietà che si è dichiarata non obbligata e che l'esistenza di una attività di trasformazione e/o conservazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci produttori, costituiti in cooperative agricole di trasformazione, nei locali ove essa si svolge non è stata posta in dubbio dall'ente impositore.

Occorre quindi valutare se l'asserita caratteristica rurale dei fabbricati strumentali sia realmente esistente e se tale condizione possa condurre sicuramente all'esclusione dall'Ici.

Sui fabbricati abitativi innanzitutto, laddove esistenti, non è stata fatta alcuna deduzione specifica dalla ricorrente, la quale ha descritto unicamente i locali dove si svolge l'attività di trasformazione e conservazione dei prodotti, senza eccezioni da parte del comune resistente, per cui è da ritenersi che le unità immobiliari destinate ad abitazione siano escluse dall'attuale contenzioso. La normativa sull'Ici di cui al d.lgs. 504/92 non indica alcun fabbricato rurale come soggetto a tassazione, ma specifica che per fabbricato deve intendersi "l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano": la precisazione è esatta in quanto il fabbricato rurale, non avendo una sua individualità fiscale, deve intendersi compreso nel terreno cui è asservito, trattandosi di immobile privo di rendita propria riferibile invece al terreno. E quindi è il terreno agricolo ad essere soggetto alla tassazione Ici in base a norme particolari di individuazione del valore.

Ma l'art. 29/2 lett. c) del d.P.R. 917/86 riferendosi alle attività di manipolazione dei prodotti agricoli, anche se non svolte sul terreno, pone già il problema dell'assenza di un terreno da collegare al fabbricato.

Le successive vicende normative che hanno portato alla creazione di un unico catasto fabbricati, di cui al d.l. 557/93, convertito nella l. 133 del 26.2.1994, hanno rimarcato tuttavia - sancendo il carattere di inventario completo e uniforme del patrimonio edilizio - il diverso destino fiscale delle costruzioni, precisandosi, all'art. 9/3 c. (prima della modifica apportata del d.P.R. 139/98) che ogni fabbricato rurale, agli effetti fiscali, deve possedere certe caratteristiche o condizioni per essere definito tale e quindi beneficiare delle agevolazioni che l'ordinamento giuridico prevede.

Tra tali condizioni vi è quella di essere posseduto dal soggetto titolare del diritto di proprietà sul terreno, o dal conduttore e che il terreno cui il fabbricato è asservito deve possedere certe caratteristiche di superficie ed il volume d'affari del soggetto possessore deve avere determinati requisiti.

A parte la mancata dimostrazione nel presente contenzioso di tali caratteristiche e requisiti, si deve comunque ritenere che con tali indicazioni esplicite e tassative almeno fino alla modifica apportata a tale disposizione - non possa considerarsi rurale un fabbricato, anche se censito nel catasto unico dei fabbricati, non asservito esplicitamente a quel terreno e senza quelle condizioni reddituali. A questo punto, cioè senza la rigorosa dimostrazione delle condizioni predette, diviene automatica l'appartenenza di quel fabbricato alla categoria dei fabbricati da censire all'urbano e quindi da sottoporre inevitabilmente a Ici, come ha opinato il Comune di Scandiano.

Tralasciando per ora la questione della modifica legislativa intervenuta nel 1996, occorre prendere in esame la seconda obiezione di fondo della ricorrente e cioè che la cooperativa - essendo solo uno strumento dei diversi soci riunitisi per meglio svolgere l'attività di trasformazione dei loro prodotti - non rappresenta un ente diverso dai singoli proprietari agricoli, per cui sono questi ultimi - con i loro terreni e con le loro caratteristiche agrarie i veri proprietari dei fabbricati strumentali su cui grava l'imposta.

In linea di principio, ed in relazione a diverse ipotesi, la considerazione è fondata. Ma nella presente situazione ne conseguirebbe che almeno l'affittuario o il mezzadro, pur soci della cooperativa ma non proprietari del terreno, né titolari di altro diritto reale, non avrebbero potuto essere gravati dall'onere fiscale per Ici, non essendo soggetti passivi di tale imposta ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. 504/92. E in ogni caso non si potrebbe ignorare che il proprietario e possessore è la cooperativa, soggetto giuridico distinto, di cui bisognerebbe ignorare, senza ragioni specifiche, la soggettività.

Pertanto le valutazioni della ricorrente in ordine alla sostanziale coincidenza di fatto tra l'ente cooperativo proprietario dei fabbricati e i singoli soci conferenti, proprietari o meno dei terreni, se possono aver valore in relazione alla normativa fiscale sui redditi d'impresa per le conseguenze giuridiche che si vogliono conseguire a vantaggio o a carico dei singoli soggetti, non possono però essere considerate applicabili se la particolarità delle norme e la titolarità dei diritti soggettivi impone una più rigorosa e rigida applicazione di esse.

Senonché con le modifiche apportate dal d.P.R. 139 del 23.3.1998, il comma 3 dell'art. 9 del d.l. 557/93 è stato trasformato e riferito solo ai fabbricati destinati ad edilizia abitativa, per i quali sono state previste - per il riconoscimento della loro ruralità ai fini fiscali - condizioni analoghe a quelle elencate in precedenza e cioè il possesso del proprietario o affittuario del terreno, un titolo idoneo per l'uso abitativo, l'asservimento al terreno di una particolare estensione e la preponderanza del reddito agrario del conduttore del fondo.

Ma tale situazione, nel caso in esame, non può essere valutata in assenza di ogni richiesta in ordine alle unità immobiliari abitative come sopra specificato. La innovazione è però un'altra.

È stato infatti introdotto ex novo il comma 3 bis, nel quale si afferma l'automatico carattere rurale delle costruzioni strumentali alle attività agricole previste dall'art. 29 del t.u.i.r. ivi comprese quelle dirette alla manipolazione, trasformazione e vendita dei prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno e senza la necessità di specifici requisiti.

In tal modo viene superata - con questa modifica - la necessità delle diverse condizioni prima richieste per l'attribuzione del carattere di ruralità al fabbricato, con l'attestazione ex-lege della sua ruralità purché vi si svolgano attività di trasformazione, manipolazione, stoccaggio di prodotti agricoli, che in questo giudizio sono state affermate e non contestate, nelle unità immobiliari di categoria C e D.

In questa ipotesi le unità immobiliari adibite alla manipolazione e trasformazione dei prodotti, cioè quelle indicate con le categorie C e D (ma non le unità immobiliari abitative di categoria A che, come si è visto, restano soggette alle condizioni sopracitate) debbono essere automaticamente considerate rurali e la rendita loro attribuita nel nuovo catasto dei fabbricati non può avere alcun significato per il calcolo dell'Ici, ma solo nel caso di perdita di tale ruralità.

Il mancato coordinamento tra tale innovativa disposizione con la normativa sull'Ici pone il dilemma del contrasto tra due considerazioni fondamentali: o ignorare la ruralità automatica del fabbricato, con sua conseguente tassazione Ici, oppure ignorare la qualità di soggetto passivo tributario della cooperativa conseguente al suo diritto soggettivo di proprietà sul fabbricato.

In sostanza l'applicazione del comma 3-bis dell'art. 9 della l. 133/94 (come introdotto dal d.P.R. 23.3.1998, n. 139) si pone in contrasto con l'applicazione testuale dell'art. 3 della normativa Ici perché la cooperativa agricola, pur essendo soggetto passivo Ici, ha il possesso di un bene che deve ritenersi escluso dall'imposta, la quale grava invece sul terreno appartenente ad altri soggetti.

Diverso sarebbe il caso della cooperativa agricola proprietaria dei terreni e dei fabbricati ausiliari che, anche se censiti, andrebbero considerati esclusi da Ici.

Si deve ritenere però che la soggezione al tributo debba cessare se il fabbricato è sicuramente rurale.

L'innovazione apportata dall'art. 2 del d.P.R. 139/98, che introduce l'automatismo della ruralità per i fabbricati strumentali alle attività agricole, induce quindi a ritenere che da quella data il legislatore abbia inteso sottrarre comunque all'imposizione fiscale di ogni tipo quei fabbricati, anche se censiti con rendita propria, ed anche se sforniti di quelle caratteristiche di specifico asservimento a terreni prima richieste.

In conseguenza di che, a partire dalla data di entrata in vigore di tale normativa, l'unica prova richiesta per considerare un fabbricato come rurale è quella di cui all'art. 29 del t.u.i.r. che, nel caso in esame, appare pacifica. Con l'ulteriore conseguenza che la cooperativa agricola titolare del diritto di proprietà sui fabbricati sarà eventualmente tenuta solo alla denuncia degli stessi unitamente alla richiesta di accatastamento nella categoria D/10 secondo le disposizioni di cui al d.P.R. 139/98 ed alla circ. 361/I del 19.4.1998 della D.G. del Catasto, mentre i redditi dominicali dei terreni agricoli di riferimento saranno regolarmente sottoposti a Ici.

Tale soluzione pare in linea anche con la circolare esplicativa n. 50 del 20.3.2000 del Ministero delle finanze, la quale precisa, a richiesta, che per l'Ici dovuta sulle costruzioni iscritte al catasto dei fabbricati, ma strumentali all'esercizio dell'attività agricola, ancorché destinate ad edilizia abitativa da parte del soggetto che conduce il terreno

cui le costruzioni medesime sono asservite si applicano i principi di tassazione relativi alla tassazione di registro e di successione..... sempreché tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e siano trasferite unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti di costruzioni rurali previsti dall'art. 2 del d.P.R. 139/98.

Va pertanto modificata parzialmente la sentenza appellata, nel senso che va riconosciuta l'esclusione da Ici dei fabbricati rurali strumentali, a partire dall'entrata in vigore della norma modificativa di cui all'art. 2 del d.P.R. 23.3.1998, n. 139.

Data la complessità delle questioni trattate pare equa la compensazione delle spese.

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

in parziale riforma della decisione di primo grado ed in parziale accoglimento dell'appello della contribuente, riconosce non dovuta l'Ici sui fabbricati rurali di categoria C e D a partire dall'entrata in vigore del d.P.R. 139/98.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VERONA, sez. XXI, 19 aprile 2002, n. 39*

**ICI - Fabbricati delle cooperative agricole Iscrizione in catasto con attribuzione di rendita - Condizione sufficiente per l'imponibilità - Ruralità del fabbricato - Irrilevanza - Inesistenza di una norma di esonero dei fabbricati rurali.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLE DECISIONI**

Con avviso notificato in data 31.12.1997, il Comune di Minerbe ha liquidato a carico del Consorzio ortofrutticolo soc. coop. a r.l. la somma complessiva di L. 53.774.000 a titolo di Ici, soprattasse ed interessi, per l'omesso versamento dell'imposta relativa all'anno 1994 in seguito alla presentazione della dichiarazione prevista dal d.lgs. n. 504/92.

Avverso l'atto impositivo in questione, ha prodotto tempestivo gravame l'ente accertato deducendo che i 4 fabbricati oggetto della pretesa tributaria non sono assoggettabili all'imposta comunale de qua, trattandosi di immobili utilizzati per la lavorazione delle merci conferite dai soci della cooperativa che va considerata, pur non essendo in possesso di un proprio fondo, un soggetto agricolo per connessione dato che in quei locali vengono compiute e completate operazioni dei soci medesimi, con la conseguenza che - ai fini agevolativi - esisterebbe la relazione fra terreni e costruzioni di cui all'art. 39 del t.u.i.r. n. 917/86. Si costituiva il comune, il quale controdeduceva che nessun beneficio è previsto in soggetta materia dalla legge istitutiva dell'Ici, in quanto i fabbricati di che trattasi risultano iscritti nel catasto edilizio urbano e, dunque, tassabili ex art. 1, comma 2, del citato d.lgs. n. 504/92. Con decisione 14.10.1999, la Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso, compensando le spese.

In questa sede, si è gravato di appello il Consorzio contestando le conclusioni cui sono pervenuti i primi giudici. Ribadisce le già dedotte argomentazioni circa il carattere agricolo delle cooperative che svolgono attività come quelle descritte, rappresentando il prolungamento delle aziende dei soci conferenti i prodotti, ed insiste sulla natura rurale degli immobili agli effetti Iva e delle II.DD. poiché strumentali rispetto all'attività agricola dagli stessi svolta.

Chiede che, in riforma della sentenza impugnata, venga dichiarata la nullità della liquidazione.

L'ente locale ha controdedotto per la conferma della decisione.

Osserva la commissione che l'appello è privo di fondamento. Invero, premesso che le disposizioni agevolative richiamate dal contribuente in materia di imposte dirette non possono essere trasferite nel campo della imposizione Ici che è regolata dalle specifiche norme introdotte dal d.lgs. n. 504/92, occorre ribadire conformemente alla pronuncia di 1° grado - che in tale decreto non si rinviene norma alcuna a favore dei fabbricati rurali e che, anzi, il comma 2 dell'art. 1 espressamente prevede che presupposto del tributo in questione è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e "terreni agricoli", a qualunque uso destinati, compresi quelli strumentali.

Ove ciò non bastasse, si consideri che i beni di proprietà del consorzio sono iscritti, come non risulta controverso fra le parti, nel catasto edilizio urbano e che nella elencazione delle esenzioni (art. 7) l'esenzione è prevista - fra le altre - soltanto per i terreni agricoli ricadenti in aree montane, mentre la riduzione dell'imposta (art. 9) è concessa alle condizioni elencate da quest'ultima norma. Per i fabbricati, l'art. 8, comma 1, la imposta è ridotta per quelli dichiarati inabitabili o inagibili. Poiché nessuno di tali presupposti può essere fatto valere nella concreta fattispecie, l'impugnazione va respinta ponendo a carico del consorzio le spese per l'attuale grado di giudizio.

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

Si conferma la decisione n. 201/7/99 della Commissione tributaria prov.le di Verona.

**ICI - Immobili di proprietà di consorzio tra enti pubblici non territoriali o tra enti pubblici non territoriali o tra enti pubblici territoriali - Esenzione dall'imposta - Esclusione.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1. Il Comune di Verona ricorre per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di Venezia 16 settembre 1999, n. 43/30/99, depositata il 21 ottobre 1999, che ha rigettato il suo appello contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Verona 21 ottobre 1998, n. 415/04/98, che aveva accolto il ricorso proposto dal Consorzio per la zona agricola industriale di Verona avverso il rifiuto di rimborso dell'ICI 1995.

2. I presupposti della controversia sono i seguenti:

- il 30 giugno 1995 e il 20 dicembre 1995 il Consorzio per la zona agricola industriale di Verona versa, rispettivamente a titolo di acconto e a titolo di saldo, lire 69.794.000 e lire 86.192.000 a titolo di imposta comunale sugli immobili per il 1995;

- con due diverse istanze del 10 maggio 1996, pervenute al Comune di Verona rispettivamente il 15 maggio 1996 e il 16 maggio 1996, il Consorzio chiede il rimborso delle somme versate a titolo di ICI 1995, adducendo, quale motivo della richiesta, il diritto all'esenzione previsto dall'art. 7.1) DLgs 30 dicembre 1992, n. 504, trattandosi di versamenti effettuati per immobili di proprietà del Consorzio costituito dalla Provincia, dal Comune e dalla Camera di commercio, industria e agricoltura di Verona;

- il 5 luglio 1996, con unico provvedimento notificato il 2 agosto 1996, il Comune di Verona respinge le istanze di rimborso;

- i ricorsi del Consorzio, previamente riuniti, sono accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Verona con sentenza 21 ottobre 1998, n. 415/04/98;

- l'appello del Comune di Verona è rigettato dalla Commissione tributaria regionale di Venezia con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La sentenza della Commissione tributaria regionale di Venezia 16 settembre 1999, n. 42/30/99, è così motivata:

- l'estensione dell'esenzione dall'ICI per gli immobili posseduti dagli enti pubblici elencati nell'art. 7.1 d.lgs 30 dicembre 1992, n. 504, agli immobili posseduti dai consorzi tra gli enti pubblici territoriali e le Camere di commercio industria artigianato ed agricoltura è un'interpretazione estensiva e non già analogica;

- sarebbe illogica e contraria allo spirito della legge l'interpretazione che esentasse da imposta gli immobili posseduti singolarmente da tali enti, e tassasse, invece, quelli posseduti dagli stessi enti congiuntamente tra loro in modo consortile;

- una volta ritenuta ammissibile l'interpretazione estensiva, il diritto al rimborso dell'ICI consegue necessariamente: l'esenzione va applicata non solo ai consorzi tipici, ma anche ai consorzi atipici, tra i quali rientra il Consorzio Z., composto comunque da enti di cui immobili sono esonerati dal tributo;

- quanto al motivo subordinato, relativo alla destinazione degli immobili, essa rientra negli scopi istituzionali, non essendo statutariamente previsto nessun altro impiego; d'altra parte, il Comune di Verona, che è l'ente maggioritario di partecipazione al Consorzio ed è presente nell'amministrazione dello stesso attraverso propri membri designati, convalida la corretta destinazione degli investimenti mobiliari secondo gli scopi istituzionali del Consorzio; né il Comune può chiedere l'inversione dell'onere della prova ponendo tale onere a carico del Consorzio, ma è lo stesso Comune che dovrebbe provare specificamente l'insussistenza delle condizioni indispensabili al conseguimento dell'esenzione.

4.1. Il ricorso per cassazione del Comune di Verona è sostenuto con due motivi d'impugnazione.

4.2. Il ricorrente conclude chiedendo che, in accoglimento del ricorso, sia cassata la sentenza impugnata della Commissione tributaria regionale di Venezia, con ogni consequenziale provvedimento, anche in ordine alle spese nei vari gradi di giudizio.

5.1. Il Consorzio per la zona agricola-industriale di Verona resiste con controricorso, integrato con una memoria.

5.2. Il controricorrente conclude chiedendo che sia rigettato il ricorso del Comune di Verona, con tutte le consequenziali statuizioni di legge, anche in ordine alle spese.

6.1. Nell'udienza pubblica il difensore del Comune di Verona solleva un'eccezione relativa alla legittimazione processuale del Consorzio Z., il quale avrebbe agito in entrambi i gradi del giudizio di merito senza procura, perché il mandato alla difesa sarebbe stato rilasciato dal Presidente del Consorzio senza che sia stata adottata alcuna deliberazione, neanche in funzione di ratifica, da parte del Consiglio direttivo, la quale sarebbe necessaria ai sensi dell'art. 6 dello Statuto del Consorzio.

6.2. Il difensore del Consorzio ritiene che l'eccezione è sollevata per la prima volta in sede di legittimità e, per di più, da quella stessa parte che avrebbe contribuito alla mancanza di legittimazione processuale. Egli conclude chiedendo o il rinvio per l'esame della questione o il suo rigetto.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

7.1. In via preliminare deve essere esaminata l'eccezione, sollevata dal difensore del Comune di Verona nell'udienza pubblica, relativa alla legittimazione processuale del Consorzio Z.

7.2. L'eccezione è infondata.

Infatti, si deve, in primo luogo, osservare che sarebbe stato onere della parte che solleva l'eccezione fornire la prova della causa della mancanza di legittimazione processuale e attraverso la produzione di idonea prova documentale. Al riguardo il Comune di Verona sostiene che copia dello Statuto del Consorzio sarebbe stata prodotta nel corso dei giudizi di merito e sarebbe, dunque, presente nel fascicolo d'ufficio. Peraltro, dall'esame di tale documentazione risulta che dello Statuto del Consorzio per la zona agricolo-industriale di Verona è stata prodotta fotocopia, composta di due pagine contenenti solo alcuni articoli (art. 1, art. 2, un frammento dell'art. 3 e dell'art. 8, art. 9 e art. 10), nessuno dei quali ha attinenza con il potere di conferire il mandato alle liti.

In ogni caso, a prescindere dalla prova della mancanza di legittimazione processuale, è decisivo il fatto che già il giudice di primo grado si è pronunciato sul merito della causa, dando così implicitamente per accertata la legittimazione processuale del Consorzio. E lo stesso atteggiamento ha assunto il giudice d'appello, dinanzi al quale l'eccezione non risulta che sia stata sollevata. Sulla questione si è, dunque, formato un giudicato implicito.

L'eccezione relativa alla mancanza di legittimazione processuale del Consorzio dev'essere, pertanto, rigettata.

8.1. Con il primo motivo di ricorso il Comune di Verona denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 7.1.a) d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

8.2. Il ricorrente sostiene, al riguardo, che l'art. 7.1) d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, contiene una elencazione tassativa dei soggetti meritevoli di esenzione dall'ICI. Seguendo i principi generali in materia di interpretazione della legge, valore prevalente dovrebbe essere attribuito al significato letterale della norma in base all'art. 12 delle Disposizioni sulla legge in generale. Il riconoscimento al Consorzio Z. del diritto all'esenzione di cui all'art. 7 amplierebbe la sfera dei soggetti esenti, utilizzando lo strumento dell'interpretazione analogica in contrasto con il principio enunciato e con un'operazione ermeneutica che non sarebbe in alcun modo consentita in materia tributaria, ai sensi dell'art. 14 delle Disposizioni sulla legge in generale.

8.3. Il motivo è fondato. Infatti, l'art. 7.1.a) d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nell'indicare gli immobili posseduti dagli enti pubblici che sono esentati dall'ICI, effettua un'elencazione, relativamente lunga, di soggetti di diritto pubblico, che è, peraltro, chiaramente divisibile in due parti: in una prima parte sono elencati gli enti pubblici territoriali (Stato, Regioni, Province, Comuni, Comunità montane), e in una seconda sono elencati degli enti pubblici locali non territoriali (unità sanitarie locali, istituzioni sanitarie pubbliche autonome, Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura). La disposizione normativa integra solo il primo subelenco con l'aggiunta dei consorzi tra enti pubblici territoriali, mentre per gli enti pubblici non territoriali non si fa alcun riferimento a forme di organizzazione comune tra di esse. Già, dunque, stando alla lettera della legge e all'interpretazione topica della specifica disposizione normativa, dovrebbero essere considerati esenti dall'ICI solo i consorzi tra enti pubblici territoriali, con esclusione di qualsiasi forma di unione tra enti non territoriali e tra enti territoriali e non territoriali.

La medesima conclusione è, poi, avvalorata da alcune altre considerazioni di natura logica e sistematica.

Dal primo punto di vista, si può osservare che, se si scorrono tutte le lettere dalla a) alla i), in cui è diviso il primo comma dell'art. 7 d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, si ricava l'impressione immediata della delineazione di un frastagliato confine tra oggetti di sottoposizione all'ICI ed oggetti esentati, che viene tracciato secondo una serie di vari criteri sia soggettivi sia oggettivi, tra i quali, se il legislatore avesse voluto, avrebbe potuto trovar posto anche quello dei consorzi tra enti territoriali ed enti non territoriali. La scelta di tali criteri costituisce, comunque, una manifestazione tipica dell'esercizio della discrezionalità legislativa, che li sottrae ad ogni possibile interpretazione, non solo analogica, ma anche estensiva, ove non ricorrano gli estremi della irragionevolezza del contrasto con il sistema normativo.

Nel caso di specie tali estremi non ricorrono, anzitutto, perché la contrapposizione tra enti pubblici territoriali ed enti pubblici locali non territoriali è così fortemente e diversamente caratterizzante i corrispondenti settori dei soggetti di diritto pubblico da costituire una solida base razionale per discipline differenziate di agevolazione tributaria. In secondo luogo, ritenere, come ha fatto il legislatore, che un soggetto di diritto pubblico che risulti dal consorzio, oltre che di enti territoriali, anche di un solo ente non territoriale, resti nel campo della sottoposizione all'ICI, non è illogico, se si pensa alla differenza del regime tributario per i beni di enti pubblici diversi dal Comune (nel caso in esame, della Provincia e della Camera di commercio) a seconda che il loro proprietario li conservi per sé o li trasferisca al Consorzio.

Inoltre, la figura soggettiva consortile prevista dal d.lgs. 24 aprile 1948, n. 579, può divenire proprietaria di immobili diversi da quelli eventualmente conferiti dagli enti pubblici consorziati, come può desumersi dall'art. 2 e dall'art. 3 del citato atto normativo. Tutti questi beni sono fonte di entrate tributarie per il Comune, mentre gli altri

enti pubblici che contribuiscono, anche con propri beni immobili, all'organizzazione del Consorzio, devono tener conto che tale partecipazione comporta la spesa pubblica aggiuntiva, a favore del Comune, costituita dall'ICI.

A fronte di tali categorie di beni immobili, possono ben stare anche gli immobili che siano eventualmente conferiti al Consorzio dal Comune, per i quali soltanto l'ipotizzata irrazionalità consisterebbe nel fatto che il Comune, tramite il Consorzio, pagherebbe l'ICI a se stesso su un bene che ne sarebbe esentato se lo si considerasse di proprietà comunale. A parte che si tratta solo di una delle tre possibili categorie di beni immobili del Consorzio, l'inefficienza contabile di un pagamento indiretto del Comune a se stesso è compensata dall'efficienza e dalla chiarezza di una contabilità separata per soggetti distinti, che evidenzia anche le conseguenze della destinazione di beni a consorzi tra enti pubblici misti con enti non territoriali.

Questa costruzione normativa, risultante dalla struttura linguistica della disposizione invocata da entrambe le parti, risponde, dunque, a criteri logici coerenti e non presenta alcuna controindicazione che derivi dal sistema normativo. La scelta del legislatore, per quanto possa essere considerata opinabile, è comunque immodificabile in sede interpretativa da parte del giudice.

9. La fondatezza del primo motivo ne comporta l'accoglimento e rende superfluo esaminare il secondo motivo di ricorso del Comune di Verona, con il quale si denuncia la violazione dell'art. 2697 cc e l'insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia, in ordine ai presupposti dell'art. 7 d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, cioè all'accertamento dell'effettiva destinazione dei beni immobili del Consorzio esclusivamente ai suoi compiti istituzionali.

10. Per le ragioni illustrate il ricorso del Comune di Verona merita di essere accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384.1 cpc, con il rigetto della domanda di rimborso dell'ICI avanzata dal Consorzio Z.

11. Considerato il diverso orientamento assunto nella controversia da entrambi i giudici di merito, sussistono giusti motivi perché le spese processuali relative all'intero giudizio siano compensate tra le parti.

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

la Corte accoglie il ricorso del Comune di Verona e, decidendo nel merito, rigetta la domanda del Consorzio Z. diretta ad ottenere il rimborso dell'ICI. Compensa le spese relative all'intero giudizio

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TORINO, sez. XXIX, 28 febbraio 2002, n. 12*

#### **ICI - Obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento - Art. 7, legge n. 212/2000 - Motivazione per relationem.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

In data 6.7.2001 il Comune di Chivasso notificò a mezzo posta alla E.s.n.c. l'avviso di accertamento in rettifica/liquidazione n. 3034 del 19.12.2000, recante per Ici anno 1994, avanzando una pretesa impositiva a titolo di imposta, sanzioni e interessi, pari a L. 2.022.000, cioè euro 1.044,28.

Con l'avviso originario n. 3034 del 19.12.2000 il comune espose che:

avendo parte ricorrente presentato la dichiarazione ed effettuato i versamenti in relazione a rendite presunte inferiori alle rendite definitive attribuite dal catasto, aveva provveduto ad emettere l'avviso, in relazione all'area edificabile sita in Chivasso, via Sebastiano n. 5, ai sensi dell'art. 11, d.lgs. 504/92;

che la procedura faceva riferimento alla delibera del commissario prefettizio n. 555 del 27.10.1993 e della giunta comunale n. 304/2000 e n. 315/2000; che il comune aveva fondato la sua verifica sulle denuncia/dichiarazione presentata il 15.7.1993 (dichiarazioni e versamenti Ici 1994);

che il valore dell'area edificabile veniva rettificato da L. 50.959.000 = in L. 517.169.000.

A seguito di istanza di autoannullamento, il comune prima sospendeva in data 8.2.2001 gli effetti dell'avviso e poi in data 6.7.2001 notificava provvedimento sostitutivo di quello precedente, di accertamento in rettifica e liquidazione in cui richiedeva una maggiore imposta per L. 871.000, oltre una sanzione, per omesso versamento, di L. 174.200 pari al 20% dell'imposta; una sanzione, per infondata denuncia di L. 435.500, pari al 50% dell'imposta, e interessi per L. 541.330, e così per complessive L. 2.022.000, cioè 1.044,28 euro.

In pari data veniva notificato analogo provvedimento ed analogo avviso di liquidazione e rettifica per l'anno precedente.

In data 18.10.2001 il ricorrente notificò ricorso al comune e si costituì presso questa commissione il 2.11.2001; successivamente in data 10.1.2002 depositò documenti aggiuntivi.

In diritto avanzò le seguenti eccezioni:

nullità dell'avviso, anche per la incompletezza della relata sulla individuazione del destinatario e del luogo;

l'avviso di liquidazione non fu notificato da un ufficiale giudiziario come richiede il codice civile ed è illegittima la notificazione attraverso il messo comunale;

l'avviso rettificativo sarebbe stato notificato oltre i termini prescrizionali;

nullità dell'avviso per insufficiente motivazione, anche per omesso richiamo delle norme applicabili e per omessa allegazione delle delibere comunali;

nullità dell'avviso per mancata indicazione dei criteri determinativi della sanzione;

nullità dell'avviso perché le delibere richiamate sono state assunte da organi incompetenti, in quanto l'aliquota Ici è stata deliberata dal consiglio comunale;

nullità della delibera di fissazione dell'aliquota Ici è per illogicità, difetto di istruttoria, carenza di motivazione, carenza di presupposti; carenza di istruttoria e motivazione delle deliberazioni determinative dei valori delle aree fabbricabili;

irretroattività della delibera comunale di determinazione delle aliquote Ici, ex art. 59, lett. g), d.lgs. n. 446/97.

Come da verbale di udienza del 31.1.2002, parte ricorrente ha rinunciato a questi due ultimi motivi del ricorso introduttivo (nn. 7 e 9).

Nel merito propose i seguenti motivi:

il valore unitario dell'area fabbricabile non tiene conto dell'abbattimento del 70% dell'indice di edificabilità e del valore di acquisto del lotto;

le sanzioni sono inapplicabili; a) ex art. 3, comma 1, d.lgs. 504/92 (perché i valori sono stati deliberati successivamente alla violazione); b) ex art. 8, d.lgs. 472/97, per incertezza della base imponibile; c) art. 6 comma 1, d.lgs. 472/97, perché la violazione dipenderebbe da errore di fatto, non determinato da colpa;

incumulabilità delle sanzioni, per denuncia infedele e parziale pagamento, e applicabilità della continuazione.

Concluse per il rigetto dell'avversa impugnazione.

In data 18.1.2002 parte ricorrente depositò istanza di discussione in pubblica udienza, nonché memoria di replica con la quale integrò i rilievi già formulati puntualizzando alla luce delle difese del comune, che si era costituito in data 10.1.2002, contestando punto per punto le eccezioni e chiedendo la reiezione del ricorso.

All'udienza pubblica del 31.1.2002 la commissione, udita la discussione e avendo parte ricorrente rinunciato alle eccezioni di cui ai nn. 7 e 8 del ricorso introduttivo, decise il processo.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La commissione deve anzitutto esaminare le eccezioni pregiudiziali e preliminari del contribuente. 1. - Circa la notificazione a mezzo posta ad opera del messo comunale, la commissione deve rammentare che, oltre quanto già previsto in via generale per la notifica degli atti amministrativi dall'art. 14, l. 890/82 a mezzo anche del messo comunale, l'art. 11, comma 2, d.lgs. 1992, n. 504 facoltizza espressamente l'ente locale a provvedere alle notifiche anche a mezzo posta mediante raccomandata, com'è legittimamente avvenuto nella specie. Quanto al soggetto destinatario e al luogo di notificazione, anche considerando che la relata apposta a timbro del messo comunale non indica nell'apposito spazio il soggetto destinatario, questo si evince chiaramente dalla contestualità all'atto della formula essendo appunto sull'atto indicato chiaramente il destinatario. A conferma peraltro deve considerarsi che dalla cartolina di ricevimento dell'atto si evidenzia il soggetto destinatario (la snc. in questione) non solo, ma anche il soggetto che materialmente ritirò l'atto e la sua qualifica ("dipendente"): il tutto attestato dall'ufficiale notificante.

Nessun dubbio quindi anche sulla competenza territoriale del notificante, essendo appunto l'atto notificato in Chivasso alla via Ceresa n. 63.

Sussistendo pertanto tutti i requisiti formali indispensabili ex art. 149 c.p.c., la notifica risulta così perfezionata nelle forme legittime. La prima censura, pertanto deve essere respinta.

2. - Quanto alla eccezione che l'avviso rettificato sarebbe stato notificato oltre i termini di cui all'art. 18, l. 388/2000 (termini che, per gli anni in questione Ici 1993 e 1994, scadono al 31.12.2000), deve rilevarsi che l'atto rettificativo reca una pretesa che è parziale rispetto all'atto originario: più precisamente il termine originario risulta interrotto dall'avviso di liquidazione notificato il 23.12.2000. Tale effetto interruttivo, stando la efficacia di modifica parziale della pretesa tributaria originaria (più ampia) rispetto a quella (ridotta) del successivo avviso in rettifica, non viene vanificato dall'atto di revoca parziale.

Del resto i due atti, ai fini anche dell'impugnativa, risultano entrambi contestabili proprio in virtù della norma invocata dal ricorrente: l'art. 2 quater, 1 quinquies, d.l. 564/94. Lo strumento a difesa del contribuente è apprestato dal legislatore proprio a fronte di una efficacia dell'uno (parziale) e dell'altro, non avrebbe avuto senso conservare un mezzo di tutela se l'atto precedente fosse stato come pretende il ricorrente - radicalmente nullo.

3-4. Quanto alla eccezione di mancata allegazione delle delibere della giunta richiamate, e quindi di carenza della motivazione dell'avviso, deve essere respinta, in quanto - come ha esattamente osservato il comune - il d.lgs. 32/2001 all'art. 6 detta disposizioni in materia di fiscalità locale e aggiunge il comma 2-bis all'art. 11, d.lgs. 504/92 laddove precisa la formulazione dell'avviso prescrivendone la motivazione in fatto e in diritto e imponendo che: "se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale". A tal proposito

deve rilevarsi che, a parte il richiamo essenziale al contenuto delle delibere, queste sono conosciute o, quanto meno conoscibili, con il rispetto della pubblicità per esse previste, cioè con l'affissione all'Albo pretorio del comune.

Circa la mancata unione delle delibere comunali menzionate nell'avviso in parola, la commissione deve rilevare trattarsi di delibere di contenuto generale, costituenti atti normativi di natura regolamentare generale, onde si hanno per conosciuti con la rituale loro pubblicazione all'albo pretorio comunale. Debbono essere uniti invece solo gli atti relativi ad uno specifico rapporto, privi di portata generale, ciò che non ricorre nella specie.

5. - Infondata è altresì la censura relativa alla omessa motivazione della misura dell'aliquota stabilita in misura diversa da quella minima obbligatoria. Si tratta di una misura contenuta in un atto normativo regolamentare generale di cui alla delibera comunale 9.2.1998, n. 8 e precedenti, onde non deve esservi motivazione alcuna. Occorre rammentare che, a mente dell'art. 3, comma 2, l. n. 241/90: "la motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale", com'è appunto quello di deliberazione delle aliquote Ici.

6. - Quanto all'eccezione relativa all'organo competente a deliberare le aliquote d'imposta, la norma di riferimento è l'art. 6, comma 1, d.lgs. 30.12.1992, n. 504, che disponeva nel testo vigente per gli anni 1994-1995-1996:

"1. L'aliquota, in misura unica, è stabilita con deliberazione della giunta comunale adottata entro il 31 ottobre di ogni anno, con effetto per l'anno successivo".

La specifica questione della legittimità dell'esclusione del consiglio comunale dalla determinazione dell'aliquota è stata sollevata davanti alla Corte costituzionale che così ha pronunciato con sentenza n. 22.4.1997, n. 111:

"Neppure fondata è l'altra doglianza proposta dal rimettente e cioè quella riguardante l'eccesso di delega in cui le disposizioni censurate sarebbero incorse rispetto a quanto stabilito dall'art. 4, comma 1, lett. a) numero 6, della legge n. 421 del 1992, che autorizzava l'emanazione di disposizioni dirette "all'istituzione, a decorrere dall'anno 1993, dell'imposta comunale immobiliare (Ici)".

La tesi che il governo, nell'emanare le disposizioni di cui agli artt. 6 e 18 (n.d.r. del d.lgs. 504/92), non avrebbe potuto prescindere dalla ripartizione di competenza fra giunta e consiglio, fissata nell'art. 32 della legge n. 142 del 1990, viene a riproporre il tema generale dei criteri che il legislatore delegato è tenuto ad osservare nell'esercizio del compito al medesimo affidato, in relazione a quelli che se ne possano considerare i limiti espliciti od impliciti. Tema sul quale la Corte ha avuto occasione di evidenziare il naturale rapporto di "riempimento" che lega la norma delegata a quella delegante, alla luce della ratio che ispira quest'ultima. Pertanto il silenzio della legge di delegazione non osta all'emanazione di norme che rappresentino un coerente sviluppo e completamento della scelta espressa dal legislatore delegante e delle ragioni ad essa sottese (sentenza n. 141 del 1993), ancorché il potere debba essere esercitato in modo non solo conforme alle finalità che l'hanno determinato, ma anche aderente al sistema delineato nella legislazione precedente (sentenza n. 28/70).

Tale giurisprudenza non vale, tuttavia, a dar fondamento alla tesi prospettata dall'ordinanza, proprio alla luce dei dati normativi offerti dalla legge n. 142 del 1990, fra i quali assume primario rilievo l'art. 1, il quale stabilisce che "ai sensi dell'art. 128 della Costituzione, le leggi della Repubblica non possono introdurre deroghe ai principi della presente legge se non mediante espressa modificazione delle sue disposizioni"; formula che, secondo quanto comunemente si ritiene, vale quale criterio interpretativo per i futuri successivi interventi legislativi in materia, nel senso che i principi della legge n. 142 restano operanti di fronte ad ogni altra legge che non ne disponga ex professo la deroga o l'abrogazione. Ma anche a ritenere che il predetto art. 1 sia canone ermeneutico utilizzabile per definire, nel caso qui in esame, portata e contenuto della delega apprestata dalla legge n. 421 del 1992, è da escludere che possa parlarsi di violazione della delega stessa, in ragione di deroghe apportate, nel suo silenzio, ai principi della legge n. 142 del 1990. Nell'ambito dell'art. 32, occorre, anzitutto, distinguere fra i principi che si desumono dal comma 1, a mente del quale "il consiglio comunale è l'organo di indirizzo e di controllo politico amministrativo", e le disposizioni che puntualmente indicano, nel successivo comma 2, gli atti fondamentali rientranti nella competenza del consiglio, tra i quali "l'istituzione e l'ordinamento dei tributi". Escluso dunque che si possa parlare di modifica dei principi sopra ricordati, quel che ulteriormente convince dell'assenza del lamentato vizio di eccesso di delega è la circostanza che, a ben vedere, le disposizioni denunciate (n.d.r. art. 6, comma 1, d.lgs. 504/92) si limitano a specificare uno degli elementi costitutivi di una fattispecie normativa che di per sé non è riconducibile al paradigma dell'art. 32, comma 2.

Infatti, diversamente da quest'ultima disposizione, nel caso qui considerato, secondo le specifiche indicazioni in tal senso della legge n. 421 del 1992, è il legislatore stesso in parte direttamente e in parte attraverso lo svolgimento della delega conferita al governo, a prevedere e a disciplinare il tributo, mentre all'ente locale non è data la possibilità né di istituire né di dettare l'ordinamento dell'imposta, bensì soltanto di determinarne l'aliquota entro limiti predeterminati, fermo restando che, in caso di mancata delibera, vale comunque il minimo fissato per legge, secondo quanto espressamente prevede l'art. 6 del decreto legislativo n. 504 del 1992. Anche per questa ragione è da escludere che si tratti di una disposizione esorbitante dai limiti della delega; mentre restano fuori dalla considerazione della Corte, trattandosi di disposizioni intervenute in epoca successiva, da un canto la riforma del sistema di governo comunale realizzato dalla legge 25 marzo 1993, n. 81, alla quale si richiama la parte privata e, dall'altro, la recente nuova disciplina dell'Ici contenuta nell'art. 3, comma 53, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

In sintesi: il governo non è incorso in eccesso di delega escludendo il consiglio comunale dalla determinazione dell'aliquota, poiché ha emanato norme (l'art. 6, comma 1, d.lgs. 504/92) che rappresentano un coerente sviluppo della scelta fatta dal legislatore nel delegare il governo (l. n. 421/92, art. 1, lett. a), comma 6); il principio indicato nell'art. 32, comma 2, della legge sulle autonomie locali n. 142/90 non è violato, in quanto, nei fatti, è il legislatore, o il governo da lui delegato, a disciplinare il tributo; all'ente locale spetta unicamente di stabilire l'aliquota entro limiti predeterminati. La legge di delegazione n. 421/92 nulla dispone specificatamente circa l'organo a mezzo del quale l'ente locale statuisce l'aliquota, per cui, nel suo silenzio, legittimamente il legislatore poteva scegliere quale fosse tale organo, come ha fatto all'art. 6, comma 1, d.lgs. 504/92, deputando la giunta comunale.

La norma in argomento, art. 6 d.lgs. 504/92, è stata poi riformata dalla l. n. 662/96 entrata in vigore l'1.1.1997; tuttavia, negli anni 1993/1994 si applicava l'art. 6, comma 1, come citato, posto che esso non era illegittimo.

Quindi legittimamente la giunta comunale ha deliberato l'aliquota Ici per gli anni in questione. In ogni caso, la doglianza è infondata posto che il ricorrente neppure sa dire se sia mai esistita una delibera di giunta (anziché di consiglio).

Tralasciando le censure con riserva contro l'atto impugnato e di cui alla rinuncia del ricorrente, e passando al merito del processo:

L'eccezione ex art. 5, comma 5, d.lgs. 504/92 di mancato rispetto dei parametri ai fini della determinazione del valore delle aree fabbricabili è infondata alla luce di quanto operato dal comune che -modificando l'originario avviso - ha abbattuto le proprie pretese, proprio in quanto ha tenuto conto della impossibilità di sfruttare l'intera cubatura e portando in detrazione, dal valore della stessa, quello dei fabbricati insistenti sul medesimo lotto: in ciò accogliendo - in sede di autotutela con l'avviso di rettifica del 6.7.2001 - i rilievi del contribuente.

Quanto al prezzo, come parametro di determinazione ex art. 5 citato, la norma non si riferisce - come pretende parte ricorrente - al prezzo in concreto pagato, bensì ai valori medi di mercato per aree similari: cosa che il comune ha in concreto fatto utilizzando anche lo studio effettuato da propri tecnici (v. all. 7 della documentazione prodotta);

quanto all'eccezione di inapplicabilità delle sanzioni come irrogate, il rilievo circa le irretroattività è fondato, stando la determinazione dell'imponibile con criteri successivi alla violazione (risalente agli anni fiscali 1993/1994) e sulla base del successivo d.lgs. 15.12.1997, n. 446.

Tale considerazione è assorbente rispetto alle altre eccezioni proposte in punto sanzioni.

Il ricorso pertanto deve essere accolto sulla domanda di annullamento delle sanzioni, e respinto nella parte residua. Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese.

*CASSAZIONE CIVILE, 25 febbraio 2002, n. 2715*

**ICI - Rendita catastale - Tariffe d'estimo - Revisione - Disciplina transitoria - Eccezione di legittimità costituzionale - Manifestazione infondatezza.**

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con atto in Notaio C. del 2.07.1993, reg.to il 20.07.1993, C.G., acquistava, da S.B., un appartamento, sito in Comune di Venezia, per il prezzo dichiarato di L. 450.000.000.

Trattandosi di cespite non iscritto in catasto, e, quindi, ancora privo di rendita, ai sensi dell'art. 52 del DPR n. 131/1986, veniva chiesto che la determinazione dell'imposta venisse effettuata secondo il criterio di valutazione automatica, previa attribuzione della rendita.

L'Ufficio del Registro di Rovigo, con avviso n. 931V001038, notificato il 19.06.1995, sulla base della rendita catastale attribuita dall'U.T.E., rettificava il valore finale, elevandolo a L. 593.250.000, e procedeva alla liquidazione di quanto dovuto, per imposta di registro ed accessori.

L'impugnazione del contribuente, che deduceva, la nullità dell'atto impugnato, per mancanza di motivazione, in subordine, la sospensione del processo in attesa dell'esito del giudizio, pendente davanti alla Commissione Tributaria di Venezia, ed avente ad oggetto la determinazione della rendita catastale, e, comunque, l'annullamento dell'attribuita rendita, ovvero il relativo riconoscimento anche per l'anno 1993, veniva rigettata dall'adita Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo, giusta decisione n. 89/3/1996, confermata in appello, dalla sentenza impugnata, ed in epigrafe indicata.

Con ricorso notificato il 4.12.1998, ed affidato a due mezzi, C.G., ha chiesto la cassazione dell'impugnata decisione della Commissione Tributaria Regionale di Venezia, ed, in subordine, ha prospettato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 del D.L. 23.01.1993, e dell'art. 1 D.Leg.vo 28.12.1993 n. 568, in relazione agli artt. 3 e 53 della Costituzione.

L'Amministrazione delle Finanze, con controricorso notificato il 12.01.1999 ha chiesto il rigetto dell'impugnazione per infondatezza.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo mezzo, il ricorrente censura l'impugnata decisione per falsa applicazione degli artt. 52 del DPR n. 131/1986 e 12 della Legge n. 154/1988, deducendo che erroneamente sarebbe stato ritenuto sussistente il presupposto dell'azione in rettifica, "costituito dall'esistenza di un valore venale dell'immobile superiore a quello dichiarato".

Si evidenzia, in particolare, l'inidoneità del dato relativo alla rendita catastale, a costituire elemento presuntivo del valore tassabile dell'immobile trasferito, dovendosi far riferimento al valore venale del bene, coincidente con quello dichiarato nell'atto, o con quell'altro accertato dall'Ufficio nel rispetto dei criteri di legge.

Trattasi di doglianza inammissibile, in quanto nuova, non constando essere stata proposta nel giudizio di merito, laddove era stata dedotta solo la nullità dell'avviso impugnato, perché privo di motivazione, e non potendo trovare ingresso, per la prima volta, con il ricorso per cassazione.

Peraltro, sarebbe, comunque, infondata, alla stregua di pregresse, condivise pronunce di questa Corte (Cass. 16.03.2000 n. 3046) secondo cui in caso di immobile, che all'atto del trasferimento, non sia ancora iscritto in catasto con attribuzione di rendita, qualora il contribuente, ai sensi dell'art. 12 del D.L. 14.03.1988 n. 70, convertito in Legge 13.05.1988 n. 154, abbia dichiarato di volersi avvalere del sistema automatico di valutazione di cui al quarto comma dell'art. 52 del DPR 26.04.1986 n. 131, e, dopo l'attribuzione della rendita catastale, non impugnata, il valore dichiarato sia risultato inferiore all'ammontare determinato in modo automatico in base alla legge n. 154/1988, l'Ufficio, legittimamente, provvede a chiedere, con avviso di liquidazione, e non con atto di accertamento, la maggiore imposta dovuta, atteso che, in tal caso, la tassazione deve ritenersi effettuata in base al valore dichiarato dal contribuente, che, per l'appunto, aveva espressamente richiesto venisse effettuata sulla base della determinanda rendita catastale.

Evidente è, l'applicabilità di tale principio alla fattispecie in esame in presenza di espressa, rituale richiesta, formulata nel rogito dal C., di attribuzione della rendita, e di determinazione dell'imposta secondo il criterio della valutazione automatica, ex art. 52 DPR n. 131/86, ed in mancanza di prova contraria in ordine all'acclarata esistenza dei presupposti per l'applicazione di tale criterio, così come, opportunamente, rilevato dal giudice di appello.

Con il secondo mezzo, parte ricorrente denuncia l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 del D.L. n. 16/1993, convertito nella Legge n. 75/1993, e dell'art. 1 del D.Leg.vo n. 568 del 28.12.1993 in relazione agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nella parte in cui viene "limitato all'anno 1994 l'effetto della revisione degli estimi delle unità immobiliari urbane, ai fini dell'applicazione delle imposte sui trasferimenti".

Trattasi di questione manifestamente infondata, dovendosi escludere che le disposizioni in esame, possono ritenersi irrazionali, o che, comunque, realizzino una disparità di trattamento.

In vero, la questione, non solo non appare di rilevanza decisiva agli effetti della risoluzione della controversia, giacché il contribuente, ove avesse fatto valere le proprie ragioni, alla stregua della vigente disciplina tributaria di favore, avrebbe pur potuto fruire dei denegati benefici fiscali, ma, oltretutto, è priva di pregio sia perché con precedenti pronunce la Corte Costituzionale ha già verificato, in materia tributaria, la coerenza, alla carta fondamentale, delle disposizioni che facultano il ricorso alle presunzioni, sia pure perché nessuna disparità di trattamento può essere configurata, dovendosi riconoscere al legislatore il potere, correlato a prioritarie esigenze di finanza pubblica, di regolamentare, in vari esercizi finanziari, diversamente, casi analoghi, laddove lo giustificano i presupposti e le condizioni proprie di ciascun esercizio.

Conclusivamente il ricorso va rigettato.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese.

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

La Corte rigetta il ricorso. Compensa le spese.

**ICI - Base imponibile - Fabbricati a destinazione ordinaria privi di rendita catastale - Valore imponibile determinato in via di assimilazione con fabbricati iscritti in catasto con rendita - Anni d'imposta 1995, 1996, 1997, 1998.**

**FATTO**

Con due distinti ricorsi tempestivamente e ritualmente pervenuti a questa commissione, i sigg.ri ... e ... proponevano opposizione avverso i provvedimenti in epigrafe indicati.

I ricorrenti avevano ricevuto, in data 5 luglio 2000, la notifica personale della rendita catastale definitivamente attribuita ad alcuni loro immobili e non avevano ritenuto di proporre avverso la medesima alcuna impugnazione. Trascorso vanamente il termine della impugnazione il Comune di Bellaria Igea Marina aveva emesso gli avvisi di accertamento Ici impugnati con i quali lo stesso aveva preteso il pagamento delle sole maggiori imposte Ici dovute a conguaglio, senza sanzioni né interessi. I ricorrenti avevano effettuato infatti le loro dichiarazioni Ici negli anni 1994/1997 indicando valori meramente presunti. Eccepevano i ricorrenti con i loro gravami che la rendita definitiva non poteva avere valore retroattivo e pertanto quella loro notificata nel luglio 2000 esplicava i propri effetti solo a decorrere dall'esercizio 2000.

Resisteva il Comune di Bellaria Igea Marina mediante regolare e tempestiva costituzione.

**DIRITTO**

I ricorsi, preliminarmente riuniti per ragioni di connessione oggettiva, sono infondati.

In primo luogo si deve considerare che i ricorrenti hanno pacificamente autoliquidato l'imposta Ici per gli anni 1994-1995-1996-1997 la contestazione, sulla scorta del valore meramente presunto dei loro fabbricati. Ebbene in tali ipotesi, disciplinate all'art. 5, comma 4, ed all'art. 11 del d.lgs. n. 504/92, la rendita poi definitivamente attribuita dall'Ute è pacificamente retroattiva sia in melius (dando luogo a diritto a rimborso) che in pelus. A prescindere cioè dal momento in cui gli interessati abbiano avuto notizia della definitiva attribuzione della rendita, elemento che produce i suoi effetti eventuali solo sulla impugnabilità della rendita medesima, essa è comunque retroattiva. Diversamente opinando la quantificazione dell'imposta Ici, per fabbricati che non hanno ancora ricevuto l'attribuzione della rendita definitiva, sarebbe demandata al mero arbitrio del singolo contribuente. Il che ovviamente contrasterebbe con principi tanto elementari quanto fondamentali dell'ordinamento.

Nel caso di specie il Comune di Bellaria Igea Marina, con un comportamento esemplare, ha atteso la notifica ad personam della rendita catastale e, scaduto invano il termine per la sua impugnazione, ha provveduto al conguaglio dell'Ici, escludendo peraltro, legittimamente, ogni sanzione ed interesse, in conformità al disposto dell'art. 74, della l. n. 342/2000.

Gli atti impugnati devono dunque essere integralmente confermati.

Le spese seguono la soccombenza. (Omissis).

**ICI - Presupposto - Unità immobiliare urbana assegnata a coniuge in sede di giudizio di omologazione di separazione - Soggettività passiva - Spettanza al coniuge assegnatario per diritto di abitazione.**

(Omissis). - S.A. proponeva ricorso avverso l'avviso di liquidazione specificato in epigrafe, notificatogli dal Comune di San Giuliano Terme ai fini Ici/'93-'94-'95-'96.

Ne assumeva il ricorrente la illegittimità, esponendo che l'immobile oggetto della tassazione, pur risultando in comproprietà con il coniuge V.A., risultava a quest'ultima assegnata a seguito della omologazione della separazione tra essi coniugi, da ciò ne deriva il ricorrente la non sussistenza della propria soggettività passiva, risultando il diritto del coniuge all'abitazione della casa familiare in tutto equiparabile al corrispondente diritto reale, così come confermato dalla circ. min. fin. n. 118/E del 7.6.2000.

Si costituiva in giudizio l'ente locale, che, pur dando atto della incertezza della questione, deduceva in merito alla non classificabilità del diritto del coniuge quale diritto reale, stante a assenza di ogni legge che ne preveda la assimilazione.

Osserva la commissione come, pur non dubitandosi circa una difficoltà di assimilazione del diritto de quo a quello di abitazione e ciò stante il principio di tipicità, e numerus clausus dei diritti reali, nondimeno pare nella fattispecie venir meno quello che l'art. 1, comma 2 indica quale presupposto d'imposta è dato dal possesso di

fabbricati. Infatti detto possesso, anche in termini strettamente civilistici, può dirsi essere venuto meno nel caso in esame; è, poi, di tutta evidenza come il legislatore tributario con il termine possesso avesse voluto intendere la libera disponibilità del bene immobile e la piena fruibilità del medesimo, cosa che invece appare in tutto venir meno nel caso ove il fabbricato risulti assegnato al coniuge al fine di abitazione. Infatti, in tal caso, unica possibilità di godimento è quello della vendita della quota di proprietà, facoltà che per il legislatore tributario non sembra importare un "possesso" ai fini Ici posto che i soggetti passivi di imposta sono indicati sempre dall'art. cit. tra i titolari del diritto reale che importa il possesso della cosa.

Sussistono giusti ed equi motivi per disporre la integrale compensazione delle spese del giudizio. (Omissis).

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VICENZA, 22 dicembre 2001, n. 1288*

**ICI - Ambito di applicazione - Fabbricati rurali di proprietà di cooperative – Esclusione.**

#### **FATTO**

Il Comune di Pojana Maggiore con avviso di accertamento per omessa denuncia ICI, regolarmente notificata ai ricorrente in data 29.12.2000, ha contestato l'omesso versamento dell'imposta più interessi pari a complessive L. 53.634.000 per l'anno 1994, sulla base di valori indicati dall'Ufficio del Territorio.

Il ricorrente con tempestivo ricorso, depositato in data 23.03.2001, ha eccepito l'infondatezza dell'atto impositivo per le argomentazioni espone nel ricorso, che s'intendono qui riportate integralmente ed incentrate essenzialmente sul mancato riconoscimento della destinazione rurale dei fabbricati a servizio dell'attività agricola della Cooperativa e quindi al di fuori del campo di applicazione del tributo I.C.I..

Il contribuente, successivamente, deposita due ulteriori memorie, rispettivamente in data 26.09.2001 e 29.11.2001, che rafforzano le argomentazioni contenute nel ricorso principale e che qui s'intendono integralmente riportate.

Il Comune di Poiana Maggiore si è costituito in giudizio in data 03.04.2001 con memoria che difende il proprio operato e chiede il rigetto del ricorso.

#### **OSSERVA LA COMMISSIONE**

Il ricorso appare fondato e merita accoglimento.

Il ricorrente ha allegato alla memoria illustrativa, depositata in data 29.11.2001, certificazione rilasciata dall'Ufficio del Territorio di Vicenza dalla quale risulta l'accatastamento dei fabbricati di proprietà della Cooperativa rispettivamente nelle categorie D/10, A03 e C06, così come da richiesta di ruralità presentata in data 10.07.1989 dalla Cooperativa medesima, in sostituzione delle categorie D/7, A10 e A02 assegnate in un primo momento ed in base alle quali erano stati emessi gli avvisi di accertamento per omessa dichiarazione ICI da parte del Comune di Poiana Maggiore.

Nel merito, alla luce dell'art. 3 della Legge 662/1996, del D.P.R. n. 139 del 23.03.1998, della Circolare del Ministero delle Finanze - Dipartimento del Territorio - Direzione Generale del Catasto - n. 96/T del 09.04.98, per giurisprudenza già emessa da parte di Commissioni Tributarie Provinciali (C.T.P. di Treviso Sez. 1<sup>a</sup> sent. n. 68 del 23.05.2001 e C.T.P. di Modena Sez. 7<sup>a</sup> sent. n. 88 del 25.05.2001) e per la specificità della Cooperativa così come sancito dall'art. 3 dello Statuto, che prevede che la stessa ha finalità cooperativistiche e non si propone scopi di lucro, il ricorso va accolto in quanto i fabbricati di proprietà delle Cooperative ed utilizzati direttamente dalle stesse non producono reddito di fabbricato, sono classificati rurali poiché sono "fabbricati con funzioni connesse alle attività agricole", gli stessi, pertanto, restano fuori del campo di applicazione della legge istitutiva dell'I.C.I. che ne prevede l'assoggettamento soltanto per i fabbricati urbani e non per quelli rurali.

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

Accoglie il ricorso condannando la parte resistente alla rifusione delle spese di lite e di giudizio stabilite in Lire 1.000.000.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FIRENZE, 14 dicembre 2001, n. 154*

**ICI - Immobile - Assegnazione a coniuge separato.**

#### **SENTENZA**

Trattasi di ricorsi avverso avvisi di accertamento ICI 1993 e 1994 del Comune di Sesto Fiorentino.

Parte ricorrente contesta gli avvisi di accertamento in oggetto, rilevando che l'Ufficio accertatore ha illegittimamente posto a carico della stessa intera imposta I.C.I. e che il diritto sull'immobile del coniuge divorziato, separato e separando, sancito dal provvedimento del Tribunale competente non è un diritto reale, e pertanto l'imposizione doveva gravare sulla sola quota, di competenza della ricorrente del 59%. Con memoria 3/09/2001 si costituisce il Comune di Sesto Fiorentino, confermando la legittimità del proprio operato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, esaminati gli atti del giudizio, ritiene che il giudice della separazione o del divorzio pronuncia unicamente un diritto personale di credito sull'immobile e non è idoneo a costituire un diritto reale di uso e/o di abitazione a favore del coniuge assegnatario (Cass. Sez. II 18/08/1997 n. 7680). Infatti il Giudice della separazione (o del divorzio) non può costituire né modificare un diritto reale, così come va esclusa in linea di principio una automatica attribuzione volontaria tra le parti di diritti reali. Per i motivi sopra specificati gli atti impositivi impugnati devono essere ritenuti illegittimi.

Tenuto conto della difficoltà interpretativa della controversia, sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio.

**P.Q.M.**

Accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PARMA, 7 dicembre 2001, n. 87*

**ICI - Richiesta di rimborso ICI relativa al 1993 a seguito della diminuzione degli estimi catastali - Rifiuto del comune - Legittimo.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il ricorso viene trattato in pubblica udienza; qui è presente la Dott.a M.G.

In data 15/11/99 il ricorrente presentava al Comune di Parma istanza di rimborso dell'imposta ICI relativa all'anno 1993 poiché, a seguito del D.Lgs. 568 del 28/12/93 venivano ridotte le rendite catastali degli immobili posti in Parma. L'imposto è di L. 208.000.

In data 26/10/2000 il contribuente proponeva ricorso contro il silenzio rifiuto del Comune di Parma.

A maggior sostegno dell'istanza aggiunge, con memoria presentata il 5/3/001, fa presente che il "Collegato alla Legge Finanziaria che all'INVIM e che, limitatamente alla disposizioni in esame ed in via interpretativa, fra le imposte dirette, sia compresa anche l'ICI.

Controdeduce il Comune, in data 22/3/001, sostenendo:

1) l'intempestività dell'istanza di rimborso, in quanto questa doveva essere presentata entro i tre anni dal giorno del pagamento, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 504/93; poiché sia in dottrina che in giurisprudenza i termini stabiliti per i rapporti tributari sono perentori (Cassazione N° 12025 del 26/10/99 concessioni governative, Corte di Giustizia Comunità Europea N° 279 del 15/9/98);

2) Inapplicabilità dei minori estimi catastali per l'anno 1993, in quanto il DM 24/9/99 N° 367, regolamento recante norme in materia di ICI 1993, all'art. 1 - comma 6 specifica che "la diminuzione degli estimi catastali, stabilita con il D.Lgs. 28/12/93 N 568, non dà origine ad indebiti versamenti per l'anno d'imposta 1993"; in sostanza si ribadisce che i minori estimi catastali hanno efficacia, ai fini ICI, dall'1/1/94.

Sulla bontà dell'interpretazione data dal Ministero delle Finanze nel DM 367/99, si è pronunciato positivamente anche il Consiglio di Stato, nel rendere il parere sullo schema di regolamento.

Inoltre, anche la sentenza della Commissione Tributaria di Parma - sez. 9 n. 356/9/00 del 9/2/001 ha ammesso che i minori estimi catastali, ai fini ICI, sono efficaci dall'1/1/94.

### **DIRITTO**

La Commissione esaminata la documentazione, richiamante legislazione - il pronunciamento del Consiglio di Stato e la sentenza della Sez. 9 - Commissione Tributaria di Parma, ritiene che sia legittimo l'operato del Comune di Parma e qui si ribadisce che i minori estimi catastali ai fini ICI, hanno efficacia dall'1/1/94.

Nel caso in esame il rimborso è stato presentato prima del collegato della Legge Finanziaria.

**P.Q.M.**

Respinge il ricorso. Compensate le spese.

**Iscrizione catastale per fabbricati rurali - Non assume rilevanza in quanto non assoggettati all'ICI.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La ricorrente, Società cooperativa C.A.M.A. Mirandola scarl, rappresentata dal Maestro Matteo Tellia, con ricorso depositato nei termini ricorre avverso il rigetto dell'istanza di rimborso dell'imposta I.C.I. relativa all'anno 1999 da parte del Comune di Mirandola.

Sostiene la ricorrente che sui fabbricati che il terreno, oggetto dell'imposta siano da considerarsi rurali in quanto strumentali all'attività agricola secondo quanto disposto dagli articoli 2 - 3 bis D.P.R. 139/98, che include espressamente nella categoria le costruzioni destinate alla conservazione e lavorazione dei prodotti agricoli come gli immobili in questione. La ricorrente è imprenditore agricolo a titolo principale come da certificati e documentazione che allega di conseguenza gli immobili sono esclusi dall'applicazione dell'imposta.

Conclude chiedendo la nullità dell'atto impugnato con vittoria di spese.

Si è costituito in giudizio il Comune di Mirandola chiedendo il rigetto del ricorso, con conferma del provvedimento impugnato, con condanna alle spese.

Sostiene il Comune che gli immobili oggetto della questione non siano da qualificarsi come rurali, ma invece come industriali commerciali, come risulta dall'accatastamento e dal fatto che la Cooperativa non sia proprietaria di alcun terreno, l'articolo 29 del TUIR n° 917 del 22/12/96 che disciplina il reddito agrario ritiene strumentali all'agricoltura quei fabbricati destinati all'esercizio normale dell'agricoltura e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno, circostanza che non si verifica nel caso di specie; produce documentazione.

All'udienza pubblica fissata comparse le parti che hanno discusso il ricorso.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

Ritiene la Commissione che il ricorso sia fondato e vada di conseguenza accolto.

Il problema sottoposto a questa Commissione è di verificare se fabbricati e terreni destinati ad attività di conservazione e lavorazione della frutta siano da considerarsi ai fini fiscali rurali o invece commerciali - industriali.

Il primo problema da risolvere è se l'iscrizione dell'immobile al catasto con la conseguente attribuzione di rendita lo renda automaticamente soggetto all'ICI.

L'articolo 2 DPR 23 Marzo 1998 (che ha sostituito l'articolo 9 DL 30 Dicembre 93 n°557 convertito in legge 26 Febbraio 1994 n° 133 che disponeva per un inventario completo del patrimonio immobiliare) stabilisce i criteri per il riconoscimento ai fini fiscali della ruralità degli immobili con richiamo all'articolo 29 del TUIR 917 del 22 Dicembre 1986 e con la ulteriore precisazione che sono da considerarsi rurali "le costruzioni strumentali all'attività agricola destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli etc.". La circolare del Ministero delle Finanze 6 Febbraio 2001 prot. N. FC 203/2001 ha riconosciuto che la natura del reddito dominicale dei terreni è comprensiva della redditività delle costruzioni rurali a servizio del medesimo terreno, in questo senso ha precisato che la semplice iscrizione catastale non assume rilevanza fiscale che deve invece essere documentata dall'esistenza o meno dei requisiti di cui al citato articolo 29.

Bisogna allora verificare se i fabbricati de quo possono essere considerati rurali secondo l'articolo 29 citato il quale così testualmente dispone: "Sono considerate attività agricole: - omissis -

C) le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che la governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso."

La qualifica di attività agricola, anche ai sensi dell'articolo 1235 codice civile, per le attività di conservazione e lavorazione dei prodotti agricoli è ora pacificamente ammessa, come pure è possibile l'esercizio di attività agricola sotto forma di cooperativa, è sufficiente il possesso di terreno da parte dei soci si vincolino a conferire alla cooperativa il prodotto coltivato sul medesimo terreno.

La ricorrente ha provato di essere imprenditore agricolo a titolo principale, di svolgere attività di conservazione e lavorazione da qualificarsi quale agricola, in quanto la sua attività largamente principale è quella di conservare, lavorare e alienare il prodotto conferito dai suoi soci agricoltori che si sono impegnati a conferirlo alla Cooperativa.

I fabbricati e i terreni debbono quindi ritenersi strumentali all'attività agricola e come tali esclusi dall'applicazione dell'ICI.

In considerazione dell'oggettiva difficoltà interpretativa si ritiene equo compensare integralmente le spese di giudizio.

**P.Q.M.**

Accoglie ricorso, spese compensate.

**ICI - Rendita catastale.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con ricorso pervenuto alla Commissione tributaria provinciale) in data 20 febbraio 2001, \_\_\_\_\_ impugnava gli avvisi di liquidazione nn. 267, 265, 268, 269 e 270 per ICI 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997, Eccependone la illegittimità:

- 1) per errore nel calcolo della percentuale di possesso,
- 2) per mancata notifica della rendita definitiva,
- 3) per inidoneità della notifica tramite affissione all'albo pretorio,
- 4) per incostituzionalità della legge di allungamento dei termini di decadenza,
- 5) per inapplicabilità retroattiva degli atti modificativi o attributivi delle rendite catastali, dovendosene ritenere l'efficacia a decorrere dalla notificazione.

Chiedeva l'annullamento degli avvisi impugnati.

Proponeva, altresì, separata istanza di sospensione. Nelle proprie deduzioni l'Ufficio comunicava che gli avvisi di liquidazione avevano subito una rettificazione d'ufficio, in applicazione del principio di autotutela della Pubblica Amministrazione, in quanto la documentazione prodotta dal contribuente aveva dimostrato come le percentuali di possesso da attribuirsi a \_\_\_\_\_, fossero diverse ed inferiori a quelle poste a base degli avvisi di liquidazione.

Di conseguenza gli interessi erano stati applicati soltanto sulla differenza tra quanto dichiarato e quanto versato.

(n ordine alla pubblicazione delle nuove rendite catastali dichiarava che la pubblicazione era avvenuta mediante affissione all'Albo comunale nel periodo 10 giugno/2 settembre 1998.

Si opponeva alla eccezione di decadenza, in quanto i termini erano stati prorogati sino al 31.12.2000, ai sensi dell'art. 30, co. 10 Legge 23.12.99, n. 488.

Chiedeva dichiararsi cessata la materia del contendere.

La Commissione con decisione del 7 maggio 2001, ordinava la sospensione degli avvisi impugnati.

Il giudizio di merito veniva deciso alla udienza del 15 ottobre 2001.

Il ricorso deve essere accolto in quanto, anche prescindendo dalla eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 30, co. 10 della legge n. 488/99, certamente debbono ritenersi fondati i motivi di impugnazione dedotti dal ricorrente ai nn. 1 e 3.

Infatti e' provato in atti che gli avvisi di liquidazione impugnati riguardanti \_\_\_\_\_, si fondano su percentuali di possesso attribuite al ricorrente, superiori a quelle effettivamente possedute e poi accertate e che le rendite catastali utilizzate per gli avvisi di liquidazione, non sono state comunicate personalmente all'obbligato, come deve ritenersi doveroso, ma mediante affissione all'albo comunale.

Lo stesso Comune nelle proprie deduzioni ha riconosciuto che le percentuali di possesso attribuite a \_\_\_\_\_, hanno subito successivamente, una rettificazione d'ufficio, tanto che gli interessi erano stati calcolati soltanto sulla differenza.

La pubblicazione delle rendite catastali mediante affissione e non accompagnata dalla comunicazione al contribuente, deve ritenersi inefficace in quanto lede il diritto di ricorso che compete al contribuente anche nei confronti dell'atto di determinazione della rendita.

Le spese di lite si dichiarano compensate, anche perche' il ricorrente si e' difeso personalmente e non ha prodotto nota spese.

**P.Q.M.**

In accoglimento del ricorso, annulla gli atti impugnati.

Spese compensate.

**ICI - Rimborso - Istanza - Termine.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

In data 29.10.1991 la xxx SpA proponeva ricorso avverso il provvedimento dell'UTE di Brindisi, con cui venivano attribuite le nuove rendite catastali a due unità immobiliari censite alle partite 1002120 e 1008462 del

Comune di Fasano, categoria D1, determinate in base alla revisione generale degli estimi dei fabbricati urbani (Legge n.427/1969).

L'adita Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi, con sentenza 16.02.1995/30.06.1996, passata in giudicato in data 15.07.1997, per mancata impugnazione, attribuiva alle predette unità immobiliari, rispettivamente il valore di L.1.203.690.000 e di L.274.280.000, con rendita di L.24.072.180 e di L.5.485.600, sulla base della valutazione di un consulente tecnico di parte, come da relazione dello stesso in data 04.02.1995.

L'UTE, invece, aveva attribuito alle predette unità immobiliari i valori rispettivamente di L. 4.367.853.000 e di L.495.390.000, con rendite catastali di L-21B.390.000 e di L.24.780.000.

L'UTE registrava in data 23.12.1996 le nuove rendite determinate in sede contenziosa, trasmettendo l'avvenuta annotazione al Comune di Fasano ai fini della determinazione dell'ICI.

Ancora successivamente la società xxx SpA chiedeva al Comune di Fasano, con raccomandata 07.12.1999, la restituzione della somma di L.54.427.584 oltre interessi, corrispondente a quanto versato in eccedenza a titolo di ICI per gli anni 1993-94-95-96-97 e 98.

Il Comune di Fasano, con nota 31.01.2000, rigettava l'istanza di rimborso, in quanto la nuova rendita era applicabile dal primo gennaio 1999 essendo stata registrata dall'UTE in data 23.12.1998, ed essendo applicabile la regola, di carattere generale, di cui al primo periodo, comma 2, dell'art.5 del D.Leg.vo n.504/92.

Avverso il diniego di rimborso proponeva ricorso la società xxx, ai quale resisteva il Comune di Fasano con memoria in atti.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il Comune di Fasano, nel costituirsi in giudizio, ha eccepito, in via preliminare, la decadenza dalla istanza di rimborso ai sensi dell'art.13, comma 1, del D.Leg.vo 30.12.1992, n.504.

L'eccezione e' palesemente infondata.

La norma citata sancisce che il rimborso dell'ICI pagata in eccedenza può essere richiesto entro tre anni dal pagamento ovvero dal giorno in cui e' stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione.

Non vi e' dubbio che questo, nel caso in esame, sia stato definitivamente accertato con il passaggio in giudicato della sentenza della Commissione Tributaria che ha determinato le reali e nuove rendite catastali e cioe' in data 15.07.1997.

Avendo la società ricorrente chiesto il rimborso della soneria versata in eccedenza in data 07.12.1999, e cioe' entro tre anni dalla sentenza che aveva riconosciuto detto diritto, ne deriva la evidente infondatezza della eccezione.

Quanto al merito, il ricorso, per quanto di ragione, e' fondato e merita accoglimento.

Alcuna rilevanza può assumere il richiamato disposto di cui all'art.5, comma 2, del D.Leg.vo 30.12.1992, n.504, in quanto non e' in contestazione che il pagamento dell'ICI sia stato effettuato secondo legge, e cioe' applicando le rendite risultanti all'epoca in catasto. Ciò che rileva, invece, e' che, solo in epoca successiva, sia stato accertato, con sentenza passata in giudicato, che dette rendite non erano legittime in quanto superiori ai valori delle unità immobiliari.

Non vi e' dubbio, pertanto, che sia sorto successivamente il diritto al rimborso di quelle somme versate in eccedenza, a titolo di ICI, per gli anni 1993-94-95-96-97-98.

Questa Commissione, però, ritiene che il rimborso di quanto versato in eccedenza debba, essere disposto limitatamente agli anni 1996-97 e 98. E ciò in quanto la Commissione Tributaria, con la citata sentenza 16.2.1995-30.6.1997, ha riconosciuto applicabili le nuove rendite catastali sulla base di valori risultanti dalla consulenza tecnica di parte, che reca la data del 4.2.1995.

Il che non ci consente di affermare - in mancanza anche di altri elementi risultanti dalla citata sentenza che prima di detta data i valori delle unità immobiliari in questione fossero gli stessi. Quanto alla decorrenza del rimborso sembra corrotto, tenuto conto della norma di carattere generale di cui all'art.5, comma 2, del D.Leg.vo 30.12.1992, n.504, ritenere applicabile il nuovo valore con decorrenza 1.1.1996, e cioe' dal primo gennaio successivo a quello dell'accertamento eseguito dal consulente tecnico di parte, fatto proprio dai giudici aditi con il ricorso avverso il citato provvedimento dell'UTE.

Quanto agli interessi, questi devono essere calcolati non dal giorno della domanda giudiziale e quindi dalla notificazione del ricorso che ha dato luogo alla presente controversia.

E ciò perche' non può porsi in dubbio la buona fede dell'accipiens, e cioe' del Comune di Fasano, che, peraltro, non e' stato neppure posto nelle condizioni di sapere l'esistenza di un contenzioso tra l'UTE e la società, avente per oggetto la determinazione dei valori e delle rendite catastali, relative alle unità immobiliari in questione.

Sul punto, pacifica e' la giurisprudenza del Supremo Collegio (ex plurimis, Cass. civ., Sez.III, 6.2.1998, n.1293).

Sussistono giusti motivi per compensare le spese.

**P.Q.M.**

La Commissione dispone il rimborso a favore della ricorrente società della somma di L.30.483.131, pari a quanto pagato in eccedenza a titolo di ICI, limitatamente agli anni 1996-1997-1998, oltre interessi di legge dalla data della notifica del ricorso.

Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VICENZA, 16 ottobre 2001, n. 455*

### **I.C.I. - Fabbricati rurali.**

#### **DISPOSITIVO**

In premessa la Commissione osserva:

che il Ricorrente è proprietario, insieme al fratello di alcuni fabbricati siti in Comune di Montegalda, censiti al catasto terreni del medesimo al foglio \_\_ Mappale \_\_1 e foglio \_\_ Mappale \_\_2/\_\_;

che per tali fabbricati ha presentato denuncia ai fini ICI come terreni agricoli, partendo dal presupposto che questi avevano il requisito della ruralità in quanto beni strumentali all'attività agricola; che dalla documentazione presentata si evince che in effetti a detti fabbricati deve essere riconosciuta questa prerogativa poiché:

il fabbricato di cui al Mappale \_\_\_\_ 2 è adibito ad allevamento avicolo e pertanto ha i requisiti di ruralità come evidenziato dall'art. 2 DPR 139/98, dall'art. 39 DPR 917/86 e dalla Circolare del Ministero delle Finanze n. 50 del 20.03.00;

il fabbricato di cui al Mappale \_\_\_\_ 1 è adibito a trasformazione di prodotti agricoli con produzione di mangime; che esso è utilizzato da una Cooperativa (denominata \_\_\_\_\_) la quale ha proprio lo scopo di integrare e sviluppare l'attività dei soci al cui allevamento è connesso; che come tale esso soddisfa alla strumentalità dell'attività agricola stessa;

che pertanto i fabbricati in oggetto ai fini I.C.I. devono essere ritenuti di natura rurale e che il ricorso presentato è legittimo e deve essere accolto;

che appare equo compensare le spese;

La Commissione quindi:

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

Accoglie il ricorso e compensa le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PIEMONTE, 1 ottobre 2001, n. 55*

### **ICI - Aliquota - Determinazione.**

#### **OGGETTO DELLA DOMANDA**

Trattasi dell'appello proposto nell'interesse di \_\_\_\_\_ (...) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Torino che ha respinto il ricorso della contribuente che chiedeva il rimborso dell'Ici versata nell'anno 1995 al comune di Torrazza Piemonte. Il comune appellato si costituisce in giudizio e controdeduce. L'appellante deposita memoria di replica e richiesta compensi professionali.

Viene fatta rituale richiesta di pubblica udienza alla quale l'ente appellato non partecipa.

#### **FATTO**

Nel ricorso l'appellante chiede, in riforma la sentenza appellata, il rimborso dell'Ici 1995 perché l'aliquota dell'imposta è stata deliberata dalla giunta comunale, in luogo del consiglio comunale, e ciò in violazione e mancata applicazione dell'art. 32, lettera g), della L. n. 142/1990, violazione e falsa Applicazione dell'art. 6 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Secondo l'appellato comune di Torrazza Piemonte risulta del tutto errata l'affermazione secondo la quale il ricorrente individua nel consiglio comunale e non nella giunta, l'organo competente a deliberare, avuto riguardo a quanto disposto testualmente dall'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992, ove si prevede: "L'aliquota in misura unica è stabilita con deliberazione della giunta comunale adottata entro il 31 ottobre di ogni anno, con effetto per l'anno successivo". Si ricorda che la legittimità della succitata normativa è stata confermata dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 111 del 22 aprile 1997.

Si ribadisce inoltre il concetto secondo il quale nel deliberare con atto di giunta il comune non ha fatto nient'altro che applicare una norma legislativa stabilita dallo Stato; per cui l'appellato chiede il rigetto del ricorso e la condanna alle spese.

## **DECISIONE**

Il ricorso del contribuente e' fondato.

“L'articolo 32 della legge 142/90, alla lettera g), affida ai consigli comunali il compito dell'istituzione e, dell'ordinamento dei tributi e della disciplina generale delle tariffe per la fruizione di beni e servizi. Ed a nulla vale l'obiezione che la competenza e' affidata al consiglio solo per la differenziazione delle tariffe dei servizi e non dei tributi, in quanto nell'ordinamento dei tributi non può non essere ricompresa la determinazione di tutti gli elementi fondamentali del rapporto tributario, tra i quali, sicuramente, c'e' quello della determinazione della misura.

Quindi in materia di tributi locali, la competenza ad adottare i provvedimenti relativi alla determinazione e alla modificazione delle tariffe deve considerarsi riservata al consiglio comunale, spettando a tale organo rappresentativo dell'intero corpo elettorale il compito di deliberare gli atti fondamentali dell'ente locale. In tal senso si e' anche pronunciato il Consiglio di Stato, Sez. V, con decisione n. 424 del 30 aprile 1997”.

La Commissione in riforma della sentenza impugnata ritiene di riconoscere il diritto al rimborso del contribuente ricorrente della maggiore somma che, eccede il 4 per mille. Il quattro per mille rappresenta l'aliquota minima ICI applicabile.

La Commissione ritiene che sussistano validi motivi per condannare l'appellato comune alle spese che liquida a favore del ricorrente in L. 500.000 oltre Iva e contributi di legge.

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

Accoglie il ricorso d'appello e, in riforma dell'impugnata sentenza, dispone il rimborso della maggiore somma pagata eccedente il 4 per mille. Pone le spese a carico dell'ufficio e a favore della parte appellante che liquida in lire 500.000 oltre Iva e contributi di legge.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MATERA, 1 ottobre 2001, n. 339*

**ICI - Ente non commerciale - Definizione del concetto di attività commerciale ai fini dell'esenzione dell'imposta.**

## **MOTIVI IN FATTO ED IN DIRITTO**

Avverso al provvedimento di diniego dell'esenzione I.C.I. notificato dal Comune di Matera il 15.12.2000 all'IPAB, il contribuente proponeva ricorso a questa Commissione, depositandolo il 5.02.2001, chiedendo il rigetto del precitato provvedimento.

Con atto del 10.07.2001 il Comune si costituiva in giudizio, chiedendo conferma del proprio operato e vittoria di spese.

Aparere del Comune l'I.P.A.B pur non considerandosi un ente commerciale, tuttavia svolgeva un'attività che non poteva certamente considerarsi tra quelle esenti ai sensi dell'art. 7, lett. i) del D.lgs. 504/92, (la norma esenta dal pagamento dell'imposta gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive ecc.). Ne era un'ulteriore prova la circostanza che l'istituto aveva presentato al Comune Istanza diretta ad ottenere il rilascio di una autorizzazione di esercizio che precisava, tra l'altro, le tariffe per le camere ed i posti letto.

All'odierno dibattimento la causa veniva decisa come da dispositivo.

Le doglianze della parte, a parere di questo collegio, meritano integrale accoglimento perché fondate sia in fatto sia in diritto.

L'esenzione dall'imposta nella fattispecie in oggetto appare fuori di ogni dubbio, sia in applicazione dell'art. 7, precitato decreto, sia dell'art. 108/916, che meglio definisce ed integra il concetto di attività commerciale esercitata da enti non commerciali.

Invero, come già affermato dallo stesso Comune, l'I.P.A.B. è un ente pubblico sul quale esercita la potestà di controllo la regione Basilicata, controllo che si estrinseca soprattutto mediante l'approvazione dei bilanci preventivi e consuntivi.

Per statuto, l'attività svolta dall'istituto è un'attività finalizzata ai servizi sociali (accoglienza a basso costo, attività culturali, ricettive). L'esenzione, dunque, in presenza di questi requisiti, non potrebbe essere negata. La circostanza che l'I.P.A.B. abbia svolto o svolga attività commerciali in modo saltuario non fa venir meno il beneficio fiscale. L'art. 108/916 che definisce, come detto, il concetto di attività commerciale svolta da enti non commerciali, recita: "non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi rese in conformità delle finalità istituzionali

dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione". Il caso rientra nella fattispecie prevista dalla norma, in quanto le prestazioni rese sporadicamente dall'IPAB erano state eseguite in conformità alle finalità ricettive, come previste dallo statuto. Le predette prestazioni erano state rese senza una organizzazione ed i corrispettivi non avevano mai superato i costi di diretta imputazione. L'operato del comune si appalesa dunque censurabile, perché nessun controllo è stato fatto dall'ente impositore sulla esistenza dei requisiti richiesti dalla norma per godere dell'esenzione I.C.I.

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

Accoglie il ricorso e condanna il Comune resistente alle spese di giudizio che quantifica in £. 2.000.000 (Euro 1.032,91)

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE SIRACUSA, 1 ottobre 2001, n. 219*

#### **ICI - Avviso di liquidazione - Determinazione della base imponibile.**

#### **FATTO**

S.F. impugnava l'avviso di liquidazione dell'imposta ICI relativa all'anno 1994 con cui il comune di Canicattini Bagni chiedeva il pagamento della maggiore imposta dovuta sulla base della rendita catastale effettiva, rispetto a quella pagata sulla base della rendita catastale presunta, oltre sanzioni ed interessi.

Deduceva il ricorrente di non avere mai ricevuto alcuna notifica dall'Ufficio tecnico catastale della rendita catastale definitiva attribuita agli immobili.

La Commissione tributaria provinciale di Siracusa ha accolto parzialmente il ricorso riconoscendo legittimo l'operato del comune per quanto riguarda l'imposta calcolata sulla base della rendita catastale definitiva, ma dichiarando non dovute le sanzioni e gli interessi.

Ha interposto appello il comune di Canicattini Bagni deducendo che a seguito dell'entrata in vigore della Finanziaria 2000, qualora la rendita sia stata attribuita in epoca anteriore al 1999, sulla differenza di imposta dovuta sarebbero dovuti gli interessi, mentre non sarebbero, in effetti, dovute le sanzioni.

Deduce altresì il comune che la rendita definitiva sarebbe stata attribuita dall'Ute e comunicata al contribuente con nota del 23 settembre 1997. Chiede conseguentemente l'integrale conferma dell'avviso di liquidazione impugnato.

All'udienza del 25 giugno 2001 questa Commissione tributaria ha rilevato che per lo stesso appello del comune di Canicattini Bagni avverso la sentenza de qua sono stati formati due distinti fascicoli di identico contenuto, rispettivamente RGA 3046/00 e RGA 4770/00. Conseguentemente questa Commissione ha disposto che il fascicolo relativo all'appello n. 4770/00 sia riunito a quello relativo all'appello n. 3046/00.

#### **DIRITTO**

Risulta dagli atti che la rendita catastale definitiva fu attribuita dall'Ute in data 21 febbraio 1996, ma non sussiste alcuna prova dell'assunto del comune che ne sia stata data comunicazione al contribuente con nota del 23 settembre 1997.

In mancanza di tale comunicazione non può ritenersi legittima la pretesa di pagamento di sanzioni e di interessi non essendo addebitabile al contribuente la mancata notifica per comunicazione della rendita catastale definitiva attribuita dall'Ute.

Né, per quanto riguarda gli interessi, può applicarsi retroattivamente la Finanziaria 2000 intervenuta in epoca successiva al sorgere del rapporto tributario collegato alla notifica dell'avviso di liquidazione.

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

Commissione tributaria regionale di Palermo, Sez. XVI di Siracusa, conferma la sentenza impugnata. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE BASILICATA, 28 settembre 2001, n. 160*

#### **ICI - Rendite catastali.**

Il Comune di Matera faceva notificare avviso di accertamento ai fini ICI alla Banca D'Italia con il quale rettificava l'imposta per l'anno 1994 e richiedeva il pagamento complessivo di L. 87.530.000 comprensivo d'interessi e sanzioni.

Avverso tale atto ricorreva il contribuente per difetto di motivazione non avendo l'Ente impositore specificato il criterio utilizzato per la scelta del valore tra tutti quelli catastalmente attribuiti all'immobile, compreso quello stabilito dalla Commissione Tributaria di Matera in un'asua decisione del 1995; eccepiva l'inapplicabilità delle sanzioni dal momento che la rendita attribuita non superava del 30% quella dichiarata. Chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento.

La Commissione Tributaria Provinciale di Matera, sez. III, in data 05-07/05-07-2000 accoglieva il ricorso confermando con decorrenza dal 24-12-91 la determinazione ai fini ICI della rendita catastale relativa all'unità D/5 in L. 267.143.000.

Gli avvisi di deposito della decisione erano comunicati mediante spedizione di avviso in plico raccomandato A.R. ricevuto in data 10 luglio 2000 dal Comune e dalla parte.

Propone rituale tempestivo appello l'Ufficio, rilevando errata applicazione di legge sia rispetto al tributo che rispetto alle sanzioni che erano dovute avendo il contribuente indicato in maniera errata la rendita; relativamente al tributo rileva che alla data dell'imposizione la rendita era quella utilizzata dall'Ufficio per il calcolo dell'imposta dovuta dal contribuente.

Chiede la conferma dell'avviso di accertamento. In data 01-12-2000 il contribuente si costituisce in giudizio depositando contro deduzioni e appello incidentale relativamente alle spese per le quali chiede che l'Ufficio sia condannato alle spese per entrambi i gradi di giudizio. Gli avvisi per l'udienza di trattazione venivano inviati a mezzo del servizio postale mediante spedizione di avviso in plico raccomandato AR. ricevuto in data 26/02/2001.

In data 30/03/01 il contribuente deposita istanza di trattazione in pubblica udienza.

All'odierna udienza le parti presenti concludevano come da separato verbale.

Nella specie si tratta di stabilire quale rendita catastale, attribuita all'immobile, vada presa a base per la quantificazione dell'ICI dovuta per l'anno 1994, cioè a dire stabilire tra le varie rendite attribuite nel corso degli anni quale è quella vigente al 1 gennaio 1994, anno d'imposizione essendo intervenute variazioni che influivano sulla rendita stessa.

Orbene non vi è ombra di dubbio che le rendite catastali annullate da successiva attribuzione di nuova rendita debbano considerarsi inesistenti, il problema che residua è quello di stabilire se la sentenza pronunciata e passata in giudicato nell'anno 1995, relativa sempre ad attribuzione di rendita catastale ed intervenuta sempre tra le stesse parti, avesse o meno efficacia nonché da quale momento tale efficacia si debba far decorrere, se dal momento del passaggio in giudicato ovvero dal momento della domanda.

Anche sul punto, in base ai principi generali di diritto non v'è ombra di dubbio che gli effetti di una decisione debbano decorrere dal momento iniziale, fatta eccezione per il caso in cui la decisione stessa non stabilisca diversa decorrenza.

Nel caso non risulta che la Commissione Tributaria, nella decisione del 1995, abbia determinato un momento diverso di decorrenza da quello della domanda che portava la data del 1991.

Ne consegue che nella specie, al di là di tutte le condivisibili ragioni a sostegno della retroattività delle statuizioni in materia tributaria, la quantificazione della rendita si è determinata a causa dell'efficacia di sentenza passata in giudicato. Tanto è ancor più evidente se si pone mente al fatto che a seguito di decisione sfavorevole all'amministrazione la stessa, ove ne ricorrano i presupposti e non si sia verificata prescrizione, dovrà provvedere a ricalcolare l'imposta sulla base della nuova quantificazione e provvedere a rimborsare le maggiori somme eventualmente esatte.

Ne discende che alla data dello 1 gennaio 1994 andava considerata operante la quantificazione determinata dalla sentenza del 1995 cosicché le imposte dovute a titolo di ICI dovevano essere calcolate su tale determinazione. L'appello dell'Ufficio non merita, dunque accoglimento e va respinto. Quanto all'appello incidentale, relativo solo alla pronuncia sulle spese, non diversa sorte di reiezione deve subire dal momento che l'Amministrazione è tenuta, proprio nell'interesse della collettività, a sostenere le proprie tesi specie laddove le stesse comportino un possibile vantaggio economico. Sussistono i giusti motivi per la compensazione delle spese tra le parti anche per questo grado di giudizio stante la natura e complessità della materia del contendere.

**P.Q.M.**

Rigetta entrambi gli appelli.

*CORTE COSTITUZIONALE, 24 settembre 2001, n. 333*

**ICI - Art. 7 Legge n. 431/98 - Esecuzione del provvedimento per il rilascio forzato dell'immobile in locazione condizionato dalla presentazione della dichiarazione ICI - Illegittimità costituzionale.**

### **RITENUTO IN FATTO**

1. Con ordinanza emessa il 13 gennaio 2000, il tribunale di Firenze ha sollevato, in riferimento all'art. 24, primo comma, della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo).

La norma denunciata pone quale "condizione per la messa in esecuzione del provvedimento di rilascio dell'immobile locato", adibito ad uso abitativo, "la dimostrazione che il contratto di locazione è stato registrato, che l'immobile è stato denunciato ai fini dell'applicazione dell'ICI e che il reddito derivante dall'immobile medesimo è stato dichiarato ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi" ed ai fini della predetta dimostrazione dispone che nel precetto debbano essere indicati "gli estremi di registrazione del contratto di locazione, gli estremi dell'ultima denuncia dell'unità immobiliare alla quale il contratto si riferisce ai fini dell'applicazione dell'ICI, gli estremi dell'ultima dichiarazione dei redditi nella quale il reddito derivante dal contratto è stato dichiarato nonché gli estremi delle ricevute di versamento dell'ICI relative all'anno precedente a quello di competenza".

Il rimettente, quanto alla rilevanza della questione, espone di essere chiamato a decidere - in una procedura per rilascio di immobile adibito ad uso abitativo promossa in base a convalida di sfratto per morosità - su un'opposizione ex art. 615 del Cpc fondata sulla mancanza, nel precetto, delle indicazioni richieste dal menzionato art. 7 della legge n. 431 del 1998. Motiva specificamente in ordine all'applicabilità di detta norma anche ai rapporti di locazione costituiti, come quello dedotto in giudizio, prima dell'entrata in vigore della legge 431/1998 [applicabilità del resto confermata dalla norma interpretativa, entrata in vigore successivamente all'ordinanza di rimessione, di cui all'art. 1, comma 3, del d.l. 32/2000 (Disposizioni urgenti in materia di locazioni per fronteggiare il disagio abitativo), convertito con modificazioni nella legge 97/2000 (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 25 febbraio 2000, n. 32, recante disposizioni urgenti in materia di locazioni per fronteggiare il disagio abitativo)] ed in punto di fatto dichiara accertata l'effettiva mancanza nel precetto delle indicazioni richieste dalla norma, cosicché l'opposizione dovrebbe essere - a suo avviso - senz'altro accolta.

Ritiene peraltro lo stesso rimettente che la norma, ponendo un limite al diritto di agire esecutivamente, non determinato da finalità di contemperamento delle esigenze del locatore esecutante e del conduttore esecutato, si ponga in contrasto con il diritto di agire in giudizio tutelato dall'art. 24, 1° comma, della Costituzione, sicuramente riferibile anche alla fase dell'esecuzione forzata.

Ed invero la norma denunciata sarebbe - secondo il giudice a quo - esclusivamente ispirata ad esercitare un controllo sulla posizione fiscale del locatore, relativamente all'immobile del quale intende riottenere la disponibilità; ma proprio il fatto di subordinare la possibilità di mettere in esecuzione un provvedimento di rilascio, peraltro immediatamente eseguibile, ad adempimenti che attengono unicamente al rapporto locatore-erario integrerebbe una violazione dell'art. 24 Cost.

1.1. Si è costituito in giudizio Carlo Banchi, locatore esecutante, concludendo per l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale.

1.2. Con il medesimo atto è intervenuta nel giudizio, assumendo identiche conclusioni, la confederazione italiana della proprietà di Roma Confedelizia, non costituita nel giudizio a quo.

1.3. In una memoria illustrativa depositata nell'imminenza dell'udienza pubblica le predette parti private precisano che la questione sollevata dal tribunale di Firenze riguarda il piano sostanziale della norma impugnata, e cioè quello relativo agli adempimenti tributari assunti quale condizione sospensiva della efficacia esecutiva del provvedimento giudiziale, e non già il piano probatorio formale, rappresentato dalla dimostrazione di tali adempimenti.

Ed osservano, quindi, che, sotto un profilo specificamente tributario, la disposizione contenuta nell'art. 7 della legge n. 431 del 1998, come interpretata autenticamente dal d.l. 32/2000, costituisce una forma di aggravamento delle sanzioni previste dalla disciplina dei singoli tributi, in contrasto con i principi stabiliti dalla legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) circa il divieto di retroattività delle norme tributarie (art. 3) ed il divieto di utilizzazione di decreti-legge per l'istituzione di nuovi tributi e la estensione a nuovi soggetti di quelli già esistenti (art. 4).

Per quanto concerne, in particolare, l'imposta di registro, che grava in solido su entrambe le parti del contratto, la norma impugnata sarebbe oltretutto lesiva del principio di eguaglianza, prevedendo la sanzione aggiuntiva dell'improcedibilità dell'azione esecutiva a carico del solo locatore e lasciando, invece, il conduttore libero di

esercitare tutti i diritti derivanti dal contratto. Disparità di trattamento questa che potrebbe essere eliminata - sempre ad avviso delle parti private - mediante la pura e semplice declaratoria di illegittimità costituzionale della norma.

Sotto il diverso profilo riguardante la limitazione della tutela giurisdizionale, le stesse parti evidenziano poi che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tanto gli oneri fiscali gravanti sul processo o sui rapporti oggetto del processo possono ritenersi legittimi, in quanto sussista un ragionevole collegamento tra processo e onere tributario e sia comunque rispettato il principio della inarrestabilità della tutela giurisdizionale per effetto di oneri tributari.

Nel caso di specie siffatto ragionevole collegamento tra processo ed onere tributario potrebbe forse ravvisarsi quanto all'imposta di registro sul contratto di locazione, ma non certo riguardo all'imposta comunale sugli immobili (ICI) ed all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), imposte il cui oggetto non ha alcun riferimento con il diritto azionato dal locatore.

La norma impugnata, condizionando l'esercizio di un diritto fondamentale all'avvenuto adempimento di obbligazioni tributarie, si rivelerebbe dunque espressione di un principio del tutto irragionevole, denunciando la sua vera finalità rappresentata dall'intento di creare un ulteriore ostacolo ai procedimenti di sfratto.

1.4. È altresì intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'avvocato generale dello Stato, concludendo per la declaratoria di infondatezza della questione.

Rileva la parte pubblica che il diritto di agire in giudizio ben può essere sottoposto a condizioni e limiti, purché tali limiti non siano tali da vanificare del tutto il diritto che si vorrebbe far valere. La norma denunciata, subordinando l'esecuzione dei provvedimenti di rilascio alla dimostrazione della regolarità degli adempimenti fiscali relativi all'immobile, porrebbe una condizione ragionevole all'esercizio del diritto, in considerazione dei profili di interesse pubblico perseguiti, e dunque non si porrebbe in contrasto con l'art. 24 Cost.

2. Nel corso di un giudizio di opposizione a precetto il tribunale di Nocera Inferiore, con ordinanza emessa il 6 giugno 2000, ha sollevato questione di legittimità costituzionale del medesimo art. 7 della legge n. 431 del 1998, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.

Afferma il rimettente che il giudizio non potrebbe essere definito senza l'applicazione della norma denunciata e che la questione appare, prima facie, non manifestamente infondata in ragione della "limitazione o condizionamento che subirebbe la tutela del diritto soggettivo".

2.1. È intervenuto anche in tale giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'avvocatura generale dello Stato, mediante atto di contenuto analogo al precedente.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il tribunale di Firenze ed il tribunale di Nocera Inferiore dubitano, con riferimento l'uno al solo art. 24, primo comma, della Costituzione, l'altro agli artt. 3 e 24 Cost., della legittimità costituzionale dell'art. 7 della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo), che pone quale condizione per la messa in esecuzione del provvedimento di rilascio dell'immobile locato, adibito ad uso abitativo, la dimostrazione, da parte del locatore, della regolarità della propria posizione fiscale quanto al pagamento dell'imposta di registro sul contratto di locazione, dell'ICI gravante sull'immobile e dell'imposta sui redditi relativa ai canoni.

I due giudizi, avendo sostanzialmente ad oggetto la medesima questione, vanno riuniti per essere congiuntamente decisi.

2. Va innanzitutto dichiarata l'inammissibilità dell'intervento spiegato, nel giudizio promosso dal tribunale di Firenze, dalla confederazione italiana della proprietà di Roma Confedelizia. L'ente intervenuto, che non riveste la qualità di parte nel giudizio a quo, vanta, infatti, un interesse di mero fatto alla decisione della questione di costituzionalità, mentre, secondo la giurisprudenza di questa Corte, che va qui ribadita, l'intervento deve basarsi su una situazione individualizzata, riconoscibile solo quando l'esito del giudizio di costituzionalità sia destinato ad incidere direttamente su una posizione giuridica propria della parte intervenuta (cfr., fra le ultime, ordinanze n. 456 del 2000 e n. 129 del 1998).

3. La questione sollevata dal tribunale di Nocera Inferiore è inammissibile per difetto di motivazione sulla rilevanza.

Il rimettente, infatti, pur affermando che il giudizio di opposizione a precetto, pendente dinanzi a lui, non può essere definito senza l'applicazione della norma denunciata, nulla dice circa i motivi sui quali l'opposizione a precetto si fonda e nemmeno chiarisce se il precetto riguardi il rilascio di un immobile adibito ad uso abitativo, venendo in tal modo a precludere la necessaria verifica riguardo all'avvenuto apprezzamento, da parte dello stesso giudice, della rilevanza della questione.

4. Passando all'esame del profilo di merito, deve affermarsi la fondatezza della questione sollevata dal tribunale di Firenze.

5. Il problema della compatibilità tra il principio costituzionale che garantisce a tutti la tutela giurisdizionale, anche nella fase esecutiva, dei propri diritti e le norme che impongono determinati oneri a chi quella tutela richieda non è nuovo nella giurisprudenza di questa Corte ed è stato risolto, pur se con qualche incertezza, nel senso di distinguere fra oneri imposti allo scopo di assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua

funzione ed alle sue esigenze ed oneri tendenti, invece, al soddisfacimento di interessi del tutto estranei alle finalità processuali.

Mentre i primi, si è detto, sono consentiti in quanto strumento di quella stessa tutela giurisdizionale che si tratta di garantire, i secondi si traducono in una preclusione o in un ostacolo all'esperienza della tutela giurisdizionale e comportano, perciò, la violazione dell'art. 24 Cost. (sentenza n. 113 del 1963). Quel che si tratta allora di stabilire, ai fini della soluzione del presente dubbio di costituzionalità, è l'appartenenza dell'onere imposto al locatore, a pena di improcedibilità dell'azione esecutiva, all'una o all'altra delle categorie precedentemente individuate. Ed è indubbio che l'onere suddetto, avendo ad oggetto la dimostrazione da parte del locatore di aver assolto taluni obblighi fiscali (e precisamente: la registrazione del contratto di locazione dell'immobile, la denuncia dell'immobile locato ai fini dell'applicazione dell'ICI ed il pagamento della relativa imposta nell'anno precedente, la dichiarazione del reddito dell'immobile locato ai fini dell'imposta sui redditi), sia imposto esclusivamente a fini di controllo fiscale e risulti, pertanto, privo di qualsivoglia connessione con il processo esecutivo e con gli interessi che lo stesso è diretto a realizzare.

Sotto tale aspetto, occorre, infatti, rilevare che, mentre l'ICI è una imposta di carattere reale posta a carico di un soggetto - il proprietario o il titolare di altro diritto reale di godimento - non sempre coincidente con il locatore esecutante, il quale agisce a tutela di un diritto di natura obbligatoria derivante dal contratto di locazione, l'imposta sui redditi si riferisce ad un diritto - quello relativo alla percezione dei canoni - che, seppur derivante dal medesimo contratto di locazione, è tuttavia ben distinto dal diritto alla restituzione dell'immobile locato, azionato nella esecuzione per rilascio, ed infine, la stessa registrazione del contratto di locazione rappresenta un adempimento di carattere fiscale del tutto estraneo alle esigenze di un processo diretto a porre in esecuzione un titolo giudiziale.

6. È del resto significativo che la norma impugnata si ponga in singolare dissonanza con la tendenza, presente in tutta la legislazione vigente, diretta ad eliminare, come recita l'art. 7, numero 7, della legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), "ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi". Possono in proposito richiamarsi come espressive di tale tendenza - dai commentatori ritenuta ispirata al principio di cui all'art. 24 Cost. - le disposizioni relative tanto alla normativa di bollo che a quella di registro che hanno abrogato tutte le precedenti norme preclusive alla produzione in giudizio di atti e documenti fiscalmente irregolari.

E, nello stesso indirizzo, si inserisce la disciplina dettata dal vigente testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni là dove non estende a giudici ed arbitri il divieto di compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte, in difetto di prova dell'avvenuta dichiarazione della successione, ma pone soltanto l'obbligo di comunicare all'ufficio del registro competente le notizie, relative a trasferimenti per causa di morte, apprese in base agli atti del processo.

7. Conclusivamente, va affermato che l'impedimento di carattere fiscale alla tutela giurisdizionale dei diritti, introdotto dalla norma denunciata, si pone in contrasto con l'art. 24, primo comma, della Costituzione e comporta la declaratoria di illegittimità costituzionale della norma stessa.

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

### **LA CORTE COSTITUZIONALE**

riuniti i giudizi,

a) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 7 della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo);

b) dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, dal tribunale di Nocera Inferiore con l'ordinanza in epigrafe.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE LATINA, 20 agosto 2001, n. 571*

**ICI - Termini di notifica degli atti impositivi - Proroga disposta dalla legge - Legittima l'operato del comune.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il Sig.... nella qualità di erede di .... ha impugnato, chiedendone l'annullamento, l'avviso di liquidazione ICI n. 341482 emesso dal comune di ....relativamente all'anno 1994, per un importo di L. 484.000.

Eccepisce il ricorrente l'intervenuta decadenza e prescrizione poiché, ai sensi dell'art. 11 del D.lgs. 504/92, l'avviso avrebbe dovuto essere notificato entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione ICI. Eccepisce poi la nullità dell'accertamento in quanto è stato affidato a società privata; eccepisce ulteriore nullità della notifica effettuata da messi comunali e non da messi notificatori del

Concessionario della riscossione tributi; eccipisce infine l'incompletezza della motivazione dell'atto impugnato e la carenza assoluta del presupposto giuridico in quanto i pagamenti sono stati regolarmente effettuati.

Resiste il Comune di.... contestando l'eccezione di prescrizione e decadenza in quanto la legge 488/99 ha prorogato al 31 dicembre 2000 i termini per la notifica degli avvisi di liquidazione: nel caso di specie la notifica è stata effettuata il 25 ottobre 2000. Controdeduce poi che l'avviso di liquidazione promana dal Comune e pertanto non è fondata l'eccezione relativa all'affidamento a privati dell'accertamento. Argomenta poi il Comune che, contenendo l'avviso impugnato l'invito a versare l'importo al Concessionario della riscossione, risulta infondata l'eccezione sollevata in ordine alla qualifica del messo notificatore. Circa infine la completezza dell'avviso e relativa motivazione, il resistente Comune si riporta al testo dell'avviso medesimo che cita la normativa relativa all'ICI e, rilevata la non rispondenza delle somme versate a quelle dovute, formula l'invito al pagamento.

Quanto all'affermazione del ricorrente di aver versato il dovuto, sottolinea il Comune che non sono state prodotte le ricevute dei versamenti effettuati e che per contro risulta l'avvenuto versamento dell'importo di L. 217.000 contro L. 482.000 dovute.

Chiede conclusivamente la conferma dell'atto impugnato, con vittoria di spese.

All'udienza pubblica del 28 giugno 2001 la parte ricorrente dichiarava di aver reperito le ricevute relative ai versamenti effettuati per cui chiedeva breve rinvio al fine di sottoporre le medesime al competente Ufficio comunale: non opponendosi il rappresentante del Comune, la Commissione rinviava la trattazione all'udienza del 5 luglio 2001.

All'udienza di rinvio del 5 luglio 2001, assenti sia la parte ricorrente che quella resistente, la Commissione riunita in camera di Consiglio decideva come da dispositivo.

## **MOTIVI DELLA SENTENZA**

Il ricorso è infondato e va disatteso.

La Commissione condivide le argomentazioni controdeduttive formulate dal Comune di .... risultando le medesime fondate su disposizioni di legge ed emergenti dallo stesso testo dell'avviso per cui è ricorso.

In particolare ritiene il Collegio:

- infondata la eccezione di decadenza, stante la proroga dei termini prevista dalla legge n. 488/99;
- l'avviso di liquidazione risulta emanato dal Comune con indicazione nominativa del funzionario responsabile;
- l'avviso de quo contiene l'invito a pagare al Monte dei Paschi di Siena (Concessionario), per cui non si pone la questione, palesemente pretestuosa, circa la qualifica di messo notificatore o messo straordinario del Comune;
- il testo dell'avviso risulta in tutto completo e motivato come si evince ictu oculi dalla lettura del medesimo;
- l'affermazione del ricorrente di aver effettuato i pagamenti dovuti risulta affatto gratuita non essendo confortata da alcuna documentazione.
- Osserva poi la Commissione che il rinvio della trattazione del ricorso, richiesto dal ricorrente al fine di esibire le ricevute degli asseriti versamenti effettuati, non ha avuto esito alcuno, tant'è che il ricorrente è risultato assente all'udienza

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE CASERTA, 26 luglio 2001, n. 431*

### **ICI - Avviso di liquidazione.**

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con ricorso consegnato al Comune di Caserta in data 08/01/2001 e depositato alla Segreteria della Commissione in data 09/01/2001 ed iscritto al n.59/01 la Sig.ra xxx rappresentata e difesa dal Dott. xxx e presso lo stesso elettivamente domiciliata in Caserta in Via xxx, proponeva opposizione avverso l'avviso di liquidazione n.4232 notificato in data 13/11/2000 con il quale il Comune di Caserta chiedeva una maggiore imposta ICI anno 1993 per lire 90.000, oltre interessi e sovrattasse, il tutto per una somma pari a lire 174.000.

La ricorrente sosteneva:

1) Nullità dell'avviso di liquidazione per decorrenza dei termini di decadenza.

L'art. 11 del D.Lgs. 504/92 dispone che il Comune emette avviso di liquidazione per la maggiore imposta o per la rettifica dell'imposta dovuta con i criteri adottati dall'imposta a maggiori imposte dovute entro il termine di decadenza del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui e' stata presentata la dichiarazione e, se questa non doveva essere presentata, la decadenza, si attua entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui doveva essere eseguito il versamento;

2) Nullità dell'avviso di liquidazione per carenza di motivazione.

L'avviso di liquidazione e' stato redatto senza una congrua ed idonea motivazione.

3) Nullità dell'avviso di liquidazione per violazione delle norme contenute nello statuto del contribuente.

Lo statuto del contribuente stabilisce che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi, l'Amministrazione deve invitare il contribuente a fornire chiarimenti, sotto pena di nullità degli accertamenti stessi;

4) Nullità dell'avviso di liquidazione per irregolarità della notifica.

Il Comune di Caserta ha notificato l'avviso di liquidazione impugnato tramite raccomandata, indicando sulla busta Ufficio ICI con il numero dell'avviso di liquidazione con la conseguenza che chiunque poteva arduire che il contribuente poteva o doveva essere evasore ICI;

5) Nullità dell'avviso di liquidazione per violazione dell'art.8, comma 2, D.Lgs.504/92.

Il Comune di Caserta non aveva tenuto conto che l'abitazione di proprietà del contribuente sita nel Comune di Caserta era la sua unica abitazione di proprietà e quindi doveva essere considerata principale, tenuto conto che la residenza nel Comune di Siena doveva essere ritenuta un domicilio precario, mentre la dimora abituale doveva essere considerata in Caserta.

Per tutte queste considerazioni, la ricorrente chiedeva l'annullamento dell'avviso di liquidazione impugnato previa sospensiva dell'atto stesso.

Si costituiva ritualmente il Comune di Caserta il quale rigettava e riteneva infondate tutte le eccezioni e difese avanzate ex adverso chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria di spese ed onorario di giudizio. La Commissione, rigettava in fase istruttoria l'istanza di sospensiva e', successivamente, in pubblica udienza, udito il relatore nonché' il rappresentante della ricorrente, assente il Comune di Caserta, emetteva la decisione che segue.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il ricorso e' fondato e merita accoglimento per il motivo riportato al n.1) dello stesso ricorso.

Infatti l'art. 11 del D.Lgs. 504/92 stabilisce che il Comune deve emettere avviso di liquidazione entro il termine di decadenza del 31 dicembre del secondo anno successivo in cui e' stata presentata la dichiarazione. Nel caso in esame l'imposta ICI riguarda l'anno 1993 mentre l'avviso di liquidazione e' stato notificato in data 13/11/2000 e quindi ben oltre il secondo anno successivo alla presentazione della dichiarazione avvenuta nell'anno 1994.

Ne' sono applicabili le varie proroghe succedute negli anni poiche' esse sono entrate in vigore quando il termine di decadenza era già scaduto.

La Commissione e' orientata appunto a ritenere che le proroghe succedutesi nel tempo possono essere applicate a quelle decadenze che andranno a verificarsi successivamente all'entrata in vigore delle richiamate proroghe.

La stessa Commissione, esaminando un ricorso di contenuto analogo e riguardante i termini, di decadere previsti dall'art. 36 bis del DPR 600/73 ha illustrato il proprio convincimento con la sentenza n. 194/18/99 depositata in data 15/4/99 che, con argomentazioni giuridiche avallate da frequenti richiami di sentenze, di legittimità, ha sostenuto che non possono essere richiamati in vita tutti quei diritti che già si sono estinti per decadenza dei termini. Lo stesso orientamento si ritrova anche nella sentenza n.235/40/98 depositata in data 2/6/98 emessa, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma e' lo si ritrova altresì nella sentenza del 10/11/99 n.117 emessa dalla Commissione Tributaria Regionale Piemonte sesta Sezione.

Per queste considerazioni la Commissione ritiene fondato il motivo di impugnativa e accoglie il ricorso, ritenendo assorbiti tutti gli altri motivi.

La Commissione ritiene di compensare le spese di giudizio tra le parti, trattandosi di interpretazione di legge.

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

La Commissione Tributaria Provinciale di Caserta XVIII Sezione definitivamente pronunziando sul ricorso avanzato dalla Sig.ra xxx, così provvede:

- 1) Accoglie il ricorso e' per l'effetto annulla l'avviso di liquidazione impugnato;
- 2) Compensa tra le parti le spese di giudizio.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MILANO, 19 luglio 2001, n. 172*

**ICI - Valore terreni.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il Comune di Vimodrone, con cinque avvisi di accertamento e cinque atti di irrogazione di sanzioni, notificati il 20/10/2000, ha rettificato le dichiarazioni prodotte ai fini dell'ICI dalla Srl \_\_\_\_\_ per gli anni 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997 relativamente ad aree fabbricabili di mq 166.290 possedute dalla Società nel Comune

accertando per ciascun anno il valore delle stesse in L. 66.759.200.000 contro L. 33.850.000.000 dichiarato per gli anni 1993, 1994 e 1995 e L. 28.206.729.000 per gli anni 1996 e 1997. Per ciascun anno il Comune ha liquidato le maggiori imposte, gli interessi ed ha erogato le sanzioni, rispettivamente, per complessive L. 1.088.843.000, L. 457.680.000 e L. 762.183.100.

Con ricorso cumulativo consegnato al Comune il 6/12/2000 e successivamente depositato presso questa Commissione, la srl \_\_\_\_\_ in liquidazione (già srl \_\_\_\_\_), ha impugnato i predetti provvedimenti opponendo che il Comune aveva attribuito ai terreni un valore eccessivo in relazione a quello effettivo per i seguenti motivi: non aveva tenuto conto degli oneri di adattamento del terreno e dei prezzi medi di mercato per aree analoghe come disposto dall'art. 5 del DLgs 504/1992; non aveva effettuato il riscontro documentale del valore delle aree in quanto per gli stessi terreni o altri analoghi le Commissioni tributarie avevano stabilito valori inferiori a quelli dichiarati; non aveva considerato la riduzione delle aree per la cessione al CIMEP di mq 34.287, gli oneri per l'adattamento del terreno alle costruzioni e la mancanza della convenzione di edificabilità che venne stipulata in data 18/9/2000 con oneri di urbanizzazione di L. 41.828.903.386. Il Comune di Vimodrone si è costituito in giudizio con atto depositato il 24/5/2000 controdeducendo in via preliminare l'inammissibilità del ricorso sia perché proposto per cinque avvisi di accertamento ed altrettanti atti di erogazione di sanzioni, sia per l'incertezza del petitum essendo la richiesta contenuta nel ricorso relativa ad annullamento dell'avviso di accertamento. Nel merito il Comune ha sostenuto che gli atti di accertamento erano stati debitamente motivati con la perizia del tecnico allegata agli stessi, che la stima aveva tenuto conto di tutti gli elementi di valutazione previsti dall'articolo 5 del DLgs 504/1992 e quindi anche degli oneri di urbanizzazione e di adattamento delle aree, che le decisioni delle Commissioni Tributarie richiamate nel ricorso non erano conferenti in quanto riferite a situazioni del tutto diverse e che la determinazione delle superfici delle aree venne effettuata in contraddittorio con rappresentante della contribuente. In data 30/5/2001 il Comune ha prodotto la copia dell'atto di costituzione della Società \_\_\_\_\_ con il quale vennero conferiti alla ricorrente i terreni in questione ed ha evidenziato che nel bilancio della soc. Ulisse alla data del 31/12/1999 erano iscritti al valore di L. 134.582.114.869. La ricorrente con memoria in data 30/5/2001 ha depositato una dettagliata perizia stragiudiziale dei terreni redatta da tecnico di fiducia la quale perviene per ciascun anno di imposta a valori delle aree inferiori a quelli dichiarati. Nella stessa vengono evidenziati i diversi fattori che inciderebbero negativamente sul valore delle aree, quali la sensibile riduzione nel mercato immobiliare della domanda di aree terziarie, la necessità di frazionare le costruzioni in più anni per evitare investimenti in costruzioni invendute, i rilevanti oneri di urbanizzazione e lottizzazione. In replica alle eccezioni del Comune, con memoria aggiuntiva del 9/6/2001 la Società ha sostenuto l'inesistenza di motivi di inammissibilità del ricorso richiamando varie sentenze della Corte di Cassazione, ha opposto che i criteri di valutazione del tecnico del Comune in base al bollettino CAMM della Camera di Commercio del luglio 1995 non erano utilizzabili per le aree in questione trattandosi di aree divenute edificabili solo nell'anno 2000 mentre il listino era riferito a terreni pronti per l'immediata edificazione e che il valore delle aree iscritto in bilancio a norma dell'art. 2426 del Codice Civile non poteva essere assunto ai fini della determinazione della base imponibile dell'ICI in quanto comprensivo di disavanzi da fusione e delle rilevanti capitalizzazioni di interessi e spese professionali. All'udienza pubblica odierna sono intervenuti il difensore e il consulente tecnico della società e i rappresentanti del Comune di Vimodrone, i quali, dopo la relazione del relatore, hanno illustrato le rispettive posizioni insistendo nelle rispettive conclusioni di accoglimento o rigetto del ricorso; il difensore della Società ha depositato la nota di spese e la Commissione ha deciso in Camera di Consiglio.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Commissione, esaminati gli atti in via preliminare rileva che le eccezioni del Comune di inammissibilità del ricorso non sono fondate essendo consentita nel procedimento davanti alle Commissioni Tributarie la impugnazione con un unico atto di più avvisi di accertamento quando riguarda le stesse parti e identiche questioni ed essendo desumibile il petitum dalle premesse del ricorso nel quale sono riportati gli estremi di tutti gli atti impugnati. In tal senso si è pronunciata la Corte di Cassazione sez. 1 civile, stabilendo con la sentenza n. 5105 del, 25 maggio 1994 che "nel procedimento davanti alle Commissioni Tributarie è consentita la impugnazione con un unico atto e per motivi unitari di più distinte decisioni qualora queste siano rese fra le medesime parti e riguardino identiche questioni.." e con la sentenza del 22 marzo 1995, n. 3269 che non ricorre nullità dell'atto di citazione per incertezza assoluta del petitum quando l'individuazione dello stesso sia comunque possibile attraverso l'esame complessivo dell'atto introduttivo del giudizio anche nella sua parte espositiva.

Anche l'eccezione di mancanza di motivazione degli accertamenti opposta dalla ricorrente non può essere accolta in quanto negli atti impugnati sono indicati dettagliatamente gli immobili oggetto di tassazione ed allegata agli stessi la perizia di stima consentendo quindi al destinatario di poter svolgere efficacemente la propria difesa. Nel merito si osserva che le aree oggetto della controversia erano comprese nel PRG in zona con destinazione terziaria e di espansione residenziale soggetta a piano di lottizzazione con la possibilità di realizzazione di una volumetria complessiva di me 340.000 di cui 220.000 me per destinazione residenziale e 120.000 me a destinazione terziario. La convenzione urbanistica per l'attuazione del programma di intervento venne stipulata in data 18/9/2000.

L'assenza del piano di lottizzazione non impediva la determinazione del valore imponibile ai fini dell'ICI in quanto come chiarito dal Ministero delle Finanze con la risoluzione n. 209/E dei 17/10/1997, l'edificabilità può anche risultare da un piano regolatore generale non dovendo necessariamente discendere da piani urbanistici particolareggiati.

Pertanto, il valore tassabile delle aree a termini dell'art. 5 del D.Lgs. deve essere determinato con riferimento a quello venale in comune commercio tenendo conto della ubicazione, dell'indice di edificabilità, destinazione d'uso consentita, oneri di adattamento del terreno per la costruzione delle opere di urbanizzazione e dei prezzi medi di mercato.

Al riguardo si rileva che il tecnico del comune in sede di integrazione della stima in data 4/5/2001 ha attribuito alle aree il valore complessivo di L. 65.793.800.000 assumendo i prezzi del listino immobiliare dell'anno 1995 elaborati dalla Camera di Commercio di Milano per terreni in Vimodrone ridotti del 15-20% mentre il perito del Tribunale di Milano, in sede di valutazione ai fini del conferimento in altra società, attribuiva agli stessi terreni il valore di L. 71.000.000.000 con relazione di stima in data 21/4/2000, ipotizzando già operante la convenzione di lottizzazione stipulata il 18/9/2000.

A parere di questa Commissione pur convenendosi con i criteri di valutazione adottati nelle due perizie, si ritiene che ai fini della determinazione del valore deve tenersi conto per gli anni in contestazione particolarmente del minor valore delle aree per la mancanza del piano di lottizzazione e delle spese per oneri di urbanizzazione e di lottizzazione.

Sulla base di tali considerazioni si attribuisce alle aree oggetto degli accertamenti dal 1993 al 1997 il valore di 56.000.000.000 (cinquantasei miliardi) per ciascun anno.

Ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese del giudizio.

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

La Commissione accoglie in parte il ricorso e determina il valore dell'immobile in L. 56.000.000.000 per ciascun anno in contestazione. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MODENA, 12 luglio 2001, n. 329*

**Terreni e fabbricati di una cooperativa agricola utilizzati per la conservazione e lavorazione della frutta - Funzione strumentale all'attività agricola - Non soggetti all'applicazione ICI - Irrilevanza dell'iscrizione di in catasto.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La ricorrente, Cooperativa Intercomunale Produttori Ortofrutticoli s.r.l. rappresentata dal maestro Matteo Tellia, con separati ricorsi depositati nei termini ricorre avverso il rigetto dell'istanza di rimborso dell'imposta I.C.I. relativa agli anni 1993 - 1994 - 1995 - 1996 - 1997 - 1998 - 1999 da parte del Comune di San Possidonio.

Sostiene la ricorrente che sia fabbricati che il terreno, oggetto dell'imposta, siano da considerarsi rurali in quanto strumentali all'attività agricola secondo quanto disposto dagli articoli 2 - 3 bis D.P.R. 139/98, che include espressamente nella categoria le costruzioni destinate alla conservazione e lavorazione dei prodotti agricoli a titolo principale come da certificati e documentazione che allega di conseguenza gli immobili sono esclusi dall'applicazione dell'imposta.

Conclude chiedendo la nullità dell'atto impugnato, nel merito perché venga ordinato il rimborso delle somme pagate oltre interessi e svalutazione, con vittoria di spese.

Si è costituito in giudizio il Comune di San Possidonio chiedendo l'inammissibilità del ricorso in via principale il rigetto del ricorso, con conferma del provvedimento impugnato con condanna alle spese.

Sostiene il comune che il ricorso sia inammissibile per l'impugnazione del rifiuto espresso mentre è già pendente il ricorso contro il rifiuto tacito, nel merito gli immobili oggetto della questione non siano da qualificarsi come rurali, ma invece come industriali commerciali, come risulta anche dall'accatastamento.

I ricorsi sono stati riuniti con provvedimento 6 luglio 2001.

All'udienza pubblica fissata sono comparse le parti e si è discusso il ricorso.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Ritiene la commissione che i ricorsi riuniti siano fondati e vadano di conseguenza accolti.

Il problema sottoposto a questa Commissione è di verificare se fabbricati e terreni destinati ad attività di conservazione e lavorazione della frutta siano da considerarsi ai fini fiscali rurali o invece commerciali - industriali.

Il primo problema da risolvere è se l'iscrizione dell'immobile al catasto con la conseguente attribuzione di rendita lo renda automaticamente soggetto all'I.C.I.

L'articolo 2 DPR 23 Marzo 1998 (che ha sostituito l'articolo 9 DL 30 Dicembre 1993 n°557 convertito in legge 26 febbraio 1994 n°133 che disponeva per un inventario completo del patrimonio immobiliare) stabilisce i criteri per il riconoscimento ai fini fiscali della ruralità degli immobili con richiamo all'articolo 29 del TUIR 917 del 22 Dicembre 1986 e con la ulteriore precisazione che sono da considerarsi rurali "le costruzioni strumentali all'attività agricola destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli etc". La circolare del Ministero delle Finanze 6 Febbraio 2001 prot. N. FC 203/2001 ha riconosciuto che la natura del reddito dominicale dei terreni è comprensiva della redditività delle costruzioni rurali a servizio del medesimo terreno, in questo senso ha precisato che la semplice iscrizione catastale non assume rilevanza fiscale che deve invece essere documentata dall'esistenza o meno dei requisiti di cui al citato articolo 29.

Bisogna allora verificare se i fabbricati da quo possono essere considerati rurali secondo l'articolo 29 citato il quale così testualmente dispone: "Sono considerate attività agricole: - omissis -

C) le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che la governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso".

La qualifica di attività agricola anche ai sensi dell'articolo 1235 codice civile, per le attività di conservazione e lavorazione dei prodotti agricoli è ora pacificamente ammessa, come pure è possibile l'esercizio di attività agricola sotto forma di cooperativa, è sufficiente il possesso di terreno da parte dei soci che si vincolino a conferire il prodotto coltivato sul medesimo terreno.

La ricorrente ha provato di essere imprenditore agricolo a titolo principale, di svolgere attività di conservazione e lavorazione da qualificarsi quale agricola, in quanto la sua attività largamente principale è quella di conservare, lavorare e alienare il prodotto conferito dai suoi soci agricoltori che si sono impegnati a conferirlo alla Cooperativa.

I fabbricati e i terreni debbono quindi ritenersi strumentali all'attività agricola e come tali esclusi dall'applicazione dell'I.C.I.

In considerazione dell'oggettiva difficoltà interpretativa si ritiene equo compensare integralmente le spese di giudizio

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

Accoglie il ricorso, spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BRESCIA, 10 luglio 2001, n. 69*

#### **ICI - Terreni agricoli - Qualificazione di area fabbricabile - Condizioni - Approvazione di piano regolatore generale - Inidoneità per la qualificazione di area edificabile.**

Con separati ricorsi depositati il 2 marzo 2001, la Società G. s.r.l., in persona del legale rappresentante P.A., impugnava gli avvisi di accertamento (...) relativi a Ici emessi dal Comune di Desenzano del Garda per gli anni d'imposta 1993, 1994 e 1995.

I tre ricorsi sono stati riuniti essendo legati da evidente vincolo di connessione oggettiva e soggettiva.

Lamenta essenzialmente la ricorrente che il comune impositore avrebbe operato una rivalutazione dei terreni in questione ignorando i valori ad essa attribuibili da inequivocabili documenti di stima disposti dalla autorità giudiziaria; avrebbe sottoposto a tassazione, per gli anni in esame, rivalutazioni dal 741% al 939%, il tutto con delibera n. 659 del 10 dicembre 1999 cui è stato attribuito effetto retroattivo.

Contesta la "relazione tecnica" (non perizia giurata) ing. Guerini, redatta successivamente al deposito dei ricorsi e della quale, peraltro, non ha avuto copia.

Così conclude: ritenersi congrui i valori con riferimento al momento impositivo in totale accoglimento dei ricorsi; in subordine operare una più equa valutazione dei terreni. Spese del giudizio rifeuse.

Resiste il comune confermando la legittimità del proprio operato avendo agito sul presupposto che i terreni andavano qualificati come fabbricabili essendo all'epoca inseriti nel Piano regolatore generale (P.r.g.) come facenti parte di un comparto urbanistico "C/2 residenziale di espansione" a nulla rilevando, ai fini impositivi, la mancanza del Piano di lottizzazione (P.l.). Supporta le proprie argomentazioni con la predetta "Relazione tecnica" redatta il 31 marzo 2001 dall'ing. Guerini di Calcinato.

Conclude per il rigetto dei ricorsi. Spese, diritti e onorari rifeusi come da note depositate a parte.

All'odierna udienza le parti hanno precisato come sopra le proprie conclusioni.

I ricorsi riuniti sono fondati e meritano accoglimento.

I terreni oggetto della vertenza pervennero alla ricorrente:

- a) da acquisto in asta pubblica avanti al pretore di Lonato sulla base di stima Ute di Brescia, per L. 232.666.667;
- b) da acquisto in asta disposta dal presidente del tribunale di Brescia nella pratica di eredità giacente Comini, bandita sulla base di perizia di stima giurata, per L. 312.900.000;
- c) per acquisto da privati (atto Notaio Barziza, rep. 299968/4460) L. 225.000.000.

Così per un costo totale di acquisto di L. 770.566.667.

Per gli anni d'imposta in esame fu calcolata l'Ici e versata la relativa imposta su una base imponibile di L. 886.270.000 derivante dai costi totali di acquisto incrementati dagli oneri accessori per imposte, tasse e spese di registrazione.

Il 22 dicembre 2000 il comune notificava gli avvisi di accertamento in epigrafe rettificando l'imposta per le aree suddette nella misura qui contestata.

La vertenza deve essere esaminata sotto un triplice aspetto:

- 1) il momento impositivo al quale si deve fare riferimento per il calcolo dell'Ici;
- 2) lo status dei terreni oggetto della vertenza in ordine alla loro edificabilità;
- 3) la valutazione da attribuire ai terreni nello stato in cui si trovavano all'epoca del momento impositivo.

Quanto alla prima questione è acquisito con certezza che l'imposizione de qua deve fare riferimento ai periodi 1° gennaio 1993, 1° gennaio 1994 e 1° gennaio 1995 ai sensi dell'art. 5, n. 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 istitutivo dell'Ici con decorrenza dall'anno 1993.

Passando ad esaminare lo status dei terreni a quelle date, osserva il Collegio che gli stessi ancorché inseriti nel P.r.g. come suscettibili di futura edificabilità, in concreto versavano nella condizione di terreni agricoli (tra l'altro coltivati a erba medica, frumento, orzo e prato stabile) mancando lo strumento che, unico, può trasformare un'area agricola in area edificabile, cioè il Piano di lottizzazione.

Il comune ha applicato l'imposizione di cui si discute considerando in astratto uno stato di edificabilità che in effetti era soltanto in fieri.

In effetti il P.l. fu approvato con delibera comunale del 28 aprile 1995, poi approvata dalla giunta regionale lombarda il 13 marzo 1998 con delibera n. 6/35062.

Successivamente, il 2 agosto 1999, fu stipulata la convenzione urbanistica col comune (atto n. 10355/3844 Notaio Defendi); circostanze riportate del resto nel certificato di destinazione urbanistica rilasciato dall'Ufficio tecnico del comune il 12 febbraio 2001.

Ne consegue che soltanto dopo la data del 13 marzo 1998 (data di approvazione della giunta regionale) i terreni in argomento divennero edificabili in concreto.

Soccorre in proposito la Suprema Corte di Cassazione che, una volta per tutte, ha fissato il criterio al quale si deve fare riferimento per considerare un'area edificabile affermando che l'espressione "terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria ..." si riferisce agli strumenti urbanistici già perfezionati, cioè agli strumenti urbanistici che siano stati completati in tutto il loro iter ..." (Cassaz. civile, sez. I, 3.12.1994, n. 10406, Min. finanze c/Bartolazzi, in Mass., 1994).

È notorio del resto che già nella prassi usuale soltanto una volta conseguita l'approvazione del P.l. (nel caso, marzo 1998) può essere stipulata la convenzione ed il piano acquista efficacia a tutti gli effetti giuridici.

Del resto già l'art. 2, comma 1, lett. b) del citato d.lgs. 504 chiarisce che "per area edificabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base a strumenti urbanistici generali o attuativi" (ovviamente che abbiano perfezionato il loro iter burocratico amministrativo). Allo stesso principio si è infine conformato lo stesso Ministero delle finanze, modificando il proprio precedente orientamento, come da Ris. min. n. 47/E del 27 maggio 1998.

Rimane infine l'esame della valutazione dichiarata dal contribuente e rettificata dal comune.

Si osserva che la ricorrente non si avvale della valutazione di cui all'art. 5, n. 7 del citato d.lgs. 504/92 (Rendite catastali per terreni agricoli. Valutazione totale ai fini Ici L. 86.302.125) ma nella dichiarazione considerò correttamente il prezzo reale di acquisto come risultante dalla citata documentazione ufficiale consistente in perizie di stima asseverate, verbali d'asta, ecc. maggiorando il prezzo d'acquisto degli oneri e accessori, portando il valore iniziale da L. 770.566.667 a L. 886.270.000 proprio per la circostanza che trattavasi di aree inserite nel P.r.g. a fini di futura ed eventuale suscettibilità edificatoria.

La congruità di tali valori dichiarati deriva del resto:

- da perizie di stima asseverate e redatte su disposizione dell'autorità giudiziaria, come risulta dalla produzione documentale;
- dal prezzo reale di mercato che viene normalmente a formarsi nel concorso di interessi connessi al gioco della domanda e dell'offerta.

Non pare che i prezzi di stima fossero particolarmente allettanti atteso che alle aste pubbliche vi fu una sola concorrente, la "Gimar".

In definitiva le valutazioni venali di mercato devono ritenersi incontestabili sia con riferimento ai prezzi d'acquisto e sia in apporlo allo status di aree agricole quali le stesse erano nel periodo impositivo.

Del resto, anche a voler considerare una ipotetica scala decrescente dello stato urbanistico in cui si trovavano i terreni:

- a) concessione edilizia rilasciata;
- b) inserimento nel piano particolareggiato;
- c) inserimento nel Piano regolatore generale (P.r.g.)

è incontestabile che i terreni in questione si trovavano in quest'ultimo stadio, quindi nella posizione infima e di minor pregio della scala.

Sicché sono da ritenere congrui i valori di acquisto (e quelli dichiarati ai fini Ici) per i presupposti eziologici esaminati.

Nessun rilievo può assumere nel presente giudizio il documento allegato agli atti difensivi dell'ente resistente trattandosi di documento di parte non avente la dignità di perizia giurata. Esso consiste in una "Relazione tecnica" stesa a sostegno delle argomentazioni difensive, peraltro stilata dopo la proposizione dei ricorsi nonché disconosciuta dalla controparte che ha dichiarato di non averne avuto neppure copia.

Attesa la particolare complessità della materia trattata appare di giustizia compensare tra le parti le spese del giudizio.

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

accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate. (Omissis).

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE SASSARI, 16 giugno 2001, n. 116*

### **ICI - Rendita definitiva.**

xxx, rappresentato e difeso dall'Avv. xxx, propone ricorso avverso l'avviso di liquidazione indicato in epigrafe e contestualmente, ai sensi dell'art.74 del collegato fiscale alla legge finanziaria del 2000, impugna la rendita catastale (Cat.A/7) attribuita dall'Ufficio del Territorio di Sassari all'immobile oggetto dell'imposta ICI.

Afferma il ricorrente:

1) di essere usufruttuario per il 50% della casa di abitazione sita in Stintino, località Tanca Manna, e, a tale titolo, ha versato puntualmente l'imposta ICI calcolata in base alla rendita catastale presunta (Cat. A/3) indicata a suo tempo dall'UTE;

2) di avere appreso, a seguito della notifica dell'avviso di liquidazione emesso dal Comune di Stintino, dell'avvenuta variazione della categoria catastale (da A/3 ad A/7);

3) che tale avviso doveva essere notificato anche al proprietario dell'immobile, xxx, onde consentirgli il diritto di ricorrere avverso l'attribuzione della rendita catastale;

4) che l'attribuzione della nuova categoria (A/7) non ha alcuna giusta frazione o fondamento in quanto l'immobile "non possiede assolutamente quelle caratteristiche richieste dalla legge per la classificazione nella categoria attribuita".

Conclude chiedendo che la Commissione voglia:

In via pregiudiziale, dichiarare illegittima la notifica dell'avviso di liquidazione impugnato agli effetti della attribuzione della nuova categoria catastale perché non notificato al proprietario dell'immobile e, conseguentemente, dichiarare illegittima la richiesta di versamento dell'ICI indicata nell'avviso per decadenza dei termini per l'accertamento; in via principale, dichiarare illegittima l'attribuzione della nuova rendita catastale per carenza dei presupposti di legge e, per l'effetto, dichiarare illegittima la richiesta di versamento dell'ICI indicata nell'avviso; in subordine, dichiarare non dovuti gli interessi richiesti con il medesimo avviso.

Con vittoria di spese ed onorari.

Il Comune di Stintino, non costituitesi in giudizio fatto pervenire alla Commissione atto di autotutela datato 14 marzo 2001 con il quale, a rettifica dell'avviso impugnato, ridetermina l'importo della somma richiesta limitandola alla sola imposta con esclusione degli interessi. L'Ufficio del Territorio di Sassari, costituitesi in giudizio con controdeduzioni depositate il 24 febbraio 2001, si dichiara "propenso all'assegnazione della categoria A/2, classe 2" all'immobile oggetto del ricorso in considerazione delle sue caratteristiche costruttive.

Con memoria illustrativa depositata il 12 maggio 2001 il ricorrente ribadisce la richiesta di annullamento dell'atto di modifica catastale "ritenuta erronea dallo stesso ente emanante" ed inoltre rileva la mancata costituzione in giudizio del Comune di Stintino il cui provvedimento di rettifica dell'avviso impugnato deve essere considerato non come annullamento ma piuttosto come semplice rinuncia parziale a sanzioni ed interessi, rinuncia che viene accettata ma con richiesta, tuttavia, di liquidazione d'ufficio, ai sensi del 20 comma dell'art.44 D.Lgs. 546/92, delle spese sostenute.

Viene infine contestata l'applicazione retroattiva della nuova classificazione catastale ed eccepita, ai sensi dell'art.11 n.1 D.Lgs. 504/92, la prescrizione della pretesa tributaria. Chiede, in conclusione, l'annullamento dell'atto di modificazione catastale e dell'avviso di liquidazione ICI ed, in subordine, la dichiarazione di inefficacia dell'atto modificativo della rendita catastale e quindi la nullità dell'avviso di liquidazione ovvero la sua prescrizione o decadenza, con condanna del Comune di Stintino e dell'Agenzia del Territorio al pagamento delle spese del giudizio.

Tutto ciò premesso, si

### **OSSERVA**

A seguito della notifica dell'avviso di liquidazione con il quale il Comune di Stintino chiedeva il pagamento della differenza di imposta ICI oltre gli interessi (imposta fino a quel momento pagata in base alla rendita presunta) relativa all'immobile di cui il ricorrente è usufruttuario per il 50%, costui veniva a conoscenza dell'attribuzione a detto immobile della rendita catastale corrispondente alla Cat.A/7. Ha origine in tal modo la presente vertenza che ha come oggetto sia l'attribuzione della rendita catastale, sia l'avviso di liquidazione dell'imposta che ne è la diretta conseguenza. Ciò detto, ritiene la Commissione di non dover rivolgere censura alcuna alla condotta del Comune di Stintino che legittimamente, sulla base di una rendita catastale definitiva, ha emesso l'avviso di liquidazione con la richiesta del pagamento della differenza di imposta ICI e dei relativi interessi moratori ed altrettanto legittimamente e correttamente ha provveduto alla rettifica di detto avviso (dichiarando con l'atto di autotutela non dovuti gli interessi e le sanzioni) in applicazione di disposizioni normative approvate ed entrate in vigore in data successiva a quella di emissione dell'avviso stesso.

Per quanto riguarda l'applicazione retroattiva della rendita catastale A/7 non può condividersi l'interpretazione del ricorrente secondo cui nel periodo di imposta considerato "la classificazione dell'immobile era A/3". Al riguardo si osserva che la rendita presunta (tale era quella riferita alla cat.A/3) non va intesa come immediata classificazione catastale dell'immobile con attribuzione della relativa categoria di appartenenza, non è soggetta a particolari formalità o ad iscrizioni e annotazioni da apportare nelle carte ufficiali dell'Ufficio del Territorio; essa costituisce invece, più semplicemente, una indicazione fornita al contribuente per il calcolo dell'imposta dovuta da utilizzare fino alla assegnazione della rendita definitiva che non deve essere considerata pertanto, per i motivi ora accennati, come una "nuova" rendita ma, piuttosto, come "l'unica" rendita attribuita in modo ufficiale all'immobile.

Ne consegue che l'applicazione retroattiva della rendita definitiva (si vedrà in seguito se corrispondente o meno alle caratteristiche costruttive e tecnologiche dell'immobile) non può essere ritenuta arbitraria ed il recupero della maggiore imposta appare un atto dovuto. Vi è da tenere presente inoltre che per l'attribuzione di rendite catastali operate entro il 31 dicembre 1999 il contribuente veniva considerato giuridicamente a conoscenza delle mutazioni con la loro sola affissione all'albo pretorio del Comune. Tale regime, onde ovviare agli innumerevoli inconvenienti cui ha dato luogo, è stato modificato a decorrere dal 10 gennaio 2000 con una norma appositamente introdotta nell'art.74 del collegato fiscale alla legge finanziaria del 2000.

In merito all'interpretazione da dare all'atto di autotutela inviato dal Comune di Stintino ritiene la Commissione di doverlo considerare un semplice atto di rettifica correttamente adottato in applicazione di disposizioni più favorevoli per il contribuente: non si tratta quindi né di annullamento dell'avviso di liquidazione, né di rinuncia parziale ad esso ai sensi dell'art.44 D.Lgs. 546/92. Non di annullamento si può parlare perché il Comune non ha disatteso, ai fini del calcolo dell'imposta, il classamento effettuato dai competenti Uffici dell'Agenzia del Territorio alle cui decisioni, non avendo il diritto di sindacarne l'operato, deve uniformarsi.

È infondata e quindi non meritevole di accoglimento la richiesta di pagamento delle spese formulata ai sensi dell'art.44, secondo comma, del D.Lgs. 546/92.

Appare infatti non pertinente e del tutto fuori luogo il riferimento all'articolo citato che testualmente stabilisce: "il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti..."; nella fattispecie il Comune di Stintino non si è costituito in giudizio, non assume in questa vertenza la veste del ricorrente, non ha rinunciato alla sua pretesa tributaria, non si comprende pertanto a quale titolo viene chiamato a rispondere del rimborso delle spese.

Resta infine da esaminare l'eccezione di prescrizione del pagamento dell'imposta formulata ex art.11 n.1 D.Lgs. 504/92; si osserva al riguardo che la legge finanziaria 2000, relativamente all'imposta comunale sugli immobili dovuta per l'anno 1993, ha fissato al 31 dicembre 2000 i termini per la notifica degli avvisi di liquidazione, alla stessa data sono fissati i termini per la notifica degli avvisi relativamente agli anni 1994 - 1995 - 1996.

Inoltre la legge finanziaria 2001 (art. 19, comma 4) ha ulteriormente prorogato al 31/12/2001 i termini limitatamente alle annualità di imposta 1995 e successive. Nel caso in esame la notifica dell'avviso è avvenuta entro i termini di proroga sopra citati per cui l'eccezione di prescrizione deve essere rigettata perché priva di fondamento. Concludendo sulla parte relativa all'avviso di liquidazione, ritiene la Commissione perfettamente legittima l'attività posta in essere dal Comune di Stintino per ottenere - sulla base dei dati in quel momento in suo possesso - il pagamento della differenza di imposta dovuta. Resta ora da esaminare l'altra questione sottoposta all'attenzione della Commissione e cioè la illegittimità della classificazione catastale adottata dalla Agenzia del Territorio.

Dalle notizie e dai dati acquisiti in causa (controdeduzioni dell'Ufficio, perizia del Geom. xxx) appare evidente che la categoria A/7 attribuita dall'Agenzia del Territorio non corrisponde alle caratteristiche costruttive e tecnologiche richieste dalla legge per la classificazione in detta categoria.

Effettivamente l'immobile in questione presenta le caratteristiche dell'abitazione di tipo civile con struttura costituita da muratura in blocchetti di calcestruzzo unigranulare, intonaci al civile, pavimenti di gres ceramico, finiture interne di tipo civile, serramenti in legno pitturato, non vi è impianto di riscaldamento o condizionamento, né ascensore, né piscina; è assente qualsiasi rifinitura di pregio. In considerazione di questi elementi obiettivi appare del tutto immotivata e non consona l'attribuzione della categoria A/7 (dovuta, si presume, ad una errata lettura dei dati contenuti nelle denunce di variazione) e si ritiene invece più adeguata e sostanzialmente più equa l'assegnazione all'immobile in questione della classificazione nella categoria A/2, classe 2.

Concludendo, il presente contenzioso deve essere deciso sulla base delle argomentazioni esposte dalla cui attenta analisi la Commissione trae il convincimento della sussistenza di fondati e validi motivi per dichiarare compensate tra le parti le spese del giudizio.

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

In parziale accoglimento del ricorso:

- 1) riconosce all'immobile oggetto della controversia la classificazione nella categoria A/2, classe 2;
- 2) delibera che l'imposta ICI dovrà essere corrisposta dal contribuente sulla base della classificazione suddetta, senza interessi e per tutti gli anni in contestazione, manda al Comune di Stintino per la riliquidazione dell'imposta;
- 3) rigetta ogni altra istanza ed eccezione, dichiara compensate le spese del giudizio

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PERUGIA, 19 maggio 2001, n. 550*

#### **ICI - Computo - Criterio.**

Il ricorso e' proposto contro gli avvisi di liquidazione ed irrogazione sanzioni per ICI anni di imposta 1994 e 1995. Il Comune richiede la differenza tra l'imposta calcolata sulla rendita catastale definitiva e quella presunta, presa a base per i versamenti effettuati negli anni 1994/1995.

Il ricorrente sostiene che l'imposta debba essere calcolata sulla rendita catastale definitiva solo a decorrere dalla data di attribuzione della medesima (attribuita dall'Ufficio del Territorio il 26/10/1998): chiede l'annullamento degli avvisi.

Il Comune respinge tale tesi, conferma la legittimità degli avvisi e chiede il rigetto del ricorso:

- le unità immobiliari sono intestate al ricorrente dal 27/04/1994 (denuncia di nuova costruzione del 14/10/1993):

- la rendita catastale definitiva e' stata inserita in atti il 26/10/1998 e sulla base della stessa si e' provveduto a recuperare la differenza. La Commissione, esaminati gli atti, rileva che l'operato del Comune risulta corretto; legittima e' la richiesta della differenza di imposta anche per i periodi antecedenti l'attribuzione della rendita definitiva e con l'osservanza delle nuove norme introdotte dalla Legge 488/99. Sussistono giusti motivi per una compensazione tra le parti delle spese processuali.

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

La Commissione respinge il ricorso e compensa le spese del giudizio.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RAVENNA, 16 maggio 2001, n. 56*

#### **ICI - Dichiarazione (o denuncia) contenente errori - Rettificabilità della dichiarazione (o denuncia) - Istanza di rimborso dell'imposta erroneamente versata - Ammissibilità della istanza - Condizioni.**

Con ricorso ritualmente proposto, la società "O.M.R. s.n.c." impugnava il silenzio rifiuto opposto dall'Ufficio tributi del Comune di Ravenna nei confronti di istanza di rimborso in materia di imposta comunale sugli immobili.

La società ricorrente risulta infatti proprietaria di due immobili di categoria "D" ubicati in Ravenna, via ..., iscritti in catasto al foglio 11, mappale 14, subalterni 1 e 2.

Nell'istanza e successivo ricorso la società assumeva di aver presentato nel corso dell'anno 1996, per il tramite di un tecnico, una erronea denuncia di variazione conseguente ad opere di ristrutturazione.

In seguito a tale denuncia, il catasto di Ravenna attribuiva ai suddetti immobili valori di rendita pari rispettivamente a lire 40.500.000 e lire 17.460.000.

Successivamente lo stesso tecnico provvedeva a presentare nuova denuncia di variazione, rettificando in diminuzione i dati precedenti.

L'autodenuncia Ici afferente l'anno 1997 veniva effettuata sulla base di tali ultimi dati, già rettificati dal geometra, rispettivamente pari a lire 26.640.000 ed a lire 8.700.000, e non sulla base dei dati catastali dichiarati l'anno precedente.

Ricevuta la nuova denuncia di variazione ed eseguita la verifica, l'ufficio tecnico erariale provvedeva a registrare i nuovi dati in data 17 marzo e 11 aprile 1997.

Tuttavia, con avvisi di accertamento nn. 1112 e 1113 del 13 giugno 2000, il Comune di Ravenna recuperava l'Ici presuntivamente dovuta, per l'esercizio 1997, in base alle differenze riscontrate tra le rendite annotate agli atti dal 20.6.1996, e quelle utilizzate in seguito alla successiva rettifica catastale.

Con il primo avviso il valore del fabbricato di cui al subalterno 1 veniva aumentato da lire 1.398.600.000 a lire 2.126.250.000, con conseguente maggiore Ici per lire 4.365.900, con il secondo veniva rettificato il valore del fabbricato di cui al subalterno 2 da lire 456.750.000 a lire 916.650.000, con relativa maggiore Ici per lire 2.759.400.

Il contribuente non impugnava i suddetti atti ma, a suo dire al fine di evitare la procedura esecutiva e l'eventuale aggravio di sanzioni, provvedeva alla definizione agevolata dei suddetti avvisi.

Successivamente, in data 1° agosto 2000, la società inoltrava al comune istanza di rimborso delle somme versate.

Trascorsi i termini di legge (90 giorni), senza aver ricevuto risposta, presentava ricorso avverso il silenzio-rifiuto, chiedendo il riconoscimento dell'indebito pagamento e la condanna del Comune di Ravenna alla restituzione delle somme versate a titolo di Ici per l'anno 1997, per l'importo globale di lire 8.813.000, oltre interessi e rivalutazione monetaria dal giorno del pagamento a quello del saldo.

L'amministrazione si costituiva in giudizio oltre i termini di legge, mediante memoria depositata in data 12 febbraio 2000.

Nella suddetta memoria l'ufficio eccepiva:

a) l'improponibilità del ricorso in quanto presentato avverso il silenzio-rifiuto su istanza di rimborso, anziché contro gli avvisi di accertamento precedentemente notificati;

b) il fatto che la liquidazione dell'imposta fosse avvenuta in base a quanto dichiarato dal contribuente stesso, sulla base delle rendite catastali risultanti;

c) il fatto che del presunto errore commesso non vi fosse traccia negli atti depositati presso il catasto.

Il contribuente non chiedeva termine ulteriore per l'esame delle suddette memorie, accettando il contraddittorio, onde per cui la discussione in pubblica udienza poteva ritualmente tenersi in data 11 aprile 2001.

Osserva la Commissione che la vertenza va risolta affrontando per gradi le varie eccezioni pregiudiziali poste dal resistente, e successivamente ed eventualmente la fondatezza nel merito dei fatti adottati dal ricorrente.

a) Fondamentale per la risoluzione dell'eccezione di improponibilità del ricorso posta dall'amministrazione, appare la comprensione del concetto di "rapporto esaurito".

In tal senso, è da valutare la liceità della pretesa di rimborso, successivamente alla definizione degli avvisi di accertamento.

Soccorre, per la soluzione sul punto, la giurisprudenza della Suprema Corte, la quale, in materia di imposte sui redditi, è unanime nel prevedere che "in tema di rimborso delle imposte sui redditi, nella locuzione "inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", di cui all'art. 38, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, rientri anche il caso di pagamento eseguito erroneamente perché non dovuto per carenza della supposta obbligazione tributaria, integrandosi così un indebito oggettivo; il testuale tenore della norma non autorizza una interpretazione diversa e, in particolare, non consente di distinguere tra versamenti diretti in relazione ai quali il contribuente faccia valere l'inesistenza dell'obbligo di versamento e quelli per i quali lo stesso deduca l'inesistenza dell'obbligazione tributaria" (Cass., sez. I, 27.7.1998, 7360/98, in Foro it., Repertorio, voce Riscossione delle imposte, n. 147).

Tale principio, se pur riferito alle imposte sui redditi, per esigenze primarie di unicità della materia e per analogia, pare sicuramente applicabile al caso in trattazione.

Unico limite alla domanda di rimborso sarebbe al contrario potuto derivare dall'esistenza di un eventuale giudicato, o dall'avvenuta decorrenza dei termini di prescrizione o decadenza (così ancora la Cassazione, sentenza n. 4867 del 30.5.1997, in Foro it., Repertorio, voce, Redditi n. 732).

In definitiva il diritto del cittadino di far valere la mancanza di fondamento della pretesa fiscale, trova il proprio esclusivo limite nei così detti "rapporti esauriti", per cui il pagamento dell'imposta seguito dalla presentazione di istanza di rimborso, nei modi e nei termini previsti dalle leggi fiscali, non integra un caso di definitività ed intangibilità del rapporto.

Soccorre anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia Cee la quale, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse, ha sancito che le modalità disciplinate da ogni Stato membro non possono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.

Contrasta viceversa con i diritti fondamentali di difesa, far discendere l'acquiescenza dal pagamento di un tributo, effettuato al solo scopo di evitare maggiori sanzioni derivanti dal mancato versamento nei termini (in tal senso la sentenza n. 228 del 17.11.1998 della Corte di Giustizia Cee, in Foro it., Repertorio, voce Unione europea e Consiglio d'Europa, n. 1443, nonché Cass. n. 2061 del 25.2.1998, ibidem, n. 1964).

b) Anche sulla rettificabilità della dichiarazione fiscale, la giurisprudenza maggioritaria conferma la correttezza dell'operato della società contribuente.

La Commissione tributaria centrale ha avuto modo di affermare sul tema, anche in questo caso con riferimento a diversa imposta, ma con principio applicabile estensivamente, che il contribuente può sempre rettificare l'eventuale errore del valore iniziale commesso nella denuncia, "anche nel caso in cui questo sia stato determinato da un erronea valutazione del bene all'epoca di riferimento" (sentenza n. 4228 del 6 giugno 1990).

Concetto ribadito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 9965 del 24 settembre 1991, in cui si afferma che "le dichiarazioni fiscali del contribuente hanno il valore di mere dichiarazioni di scienza o di opinione e perciò il contribuente può dedurre un proprio errore in cui sia incorso".

Più in generale, per la sentenza n. 8970 del 5 dicembre 1987 della Commissione tributaria centrale, "il potere di rettifica delle proprie denunce da parte del contribuente è stato ormai riconosciuto in linea generale a tutela del medesimo".

Ancora la Corte di Cassazione, con sentenza n. 2732 del 27 marzo 1997, ha previsto che il contribuente è pienamente facoltizzato a far valere un errore materiale effettuato in sede di dichiarazione.

Sgombrato per così dire il campo dalle eccezioni pregiudiziali poste da parte resistente, può affrontarsi il merito della controversia.

c) Sulla prova da parte del contribuente delle circostanze addotte.

Afferma il ricorrente che, ricevuta la nuova denuncia di variazione ed eseguita la verifica, l'ufficio tecnico erariale provvede a registrare i nuovi dati in data 17 marzo e 11 aprile 1997.

Dai documenti prodotti in giudizio, specificamente gli allegati 2 e 3 al ricorso introduttivo, la Commissione ritiene pienamente provata tale circostanza, onde per cui le affermazioni dell'ufficio, circa il fatto che non vi sarebbe traccia presso il catasto dell'errore commesso, risultano per tabulas disattese.

Ne deriva che solo ed esclusivamente dalle date delle variazioni le rendite potevano dirsi "effettive" ed "idonee", come richiesto dalla stessa amministrazione (risoluzione ministeriale n. 35/E-I-2-107752-C del 1° marzo 1999).

Per quanto esposto in motivazione, questa Commissione tributaria provinciale ritiene fondata la domanda del ricorrente.

Accoglie pertanto il ricorso, e per l'effetto condanna il Comune di Ravenna a restituire, alla società O.M.R. s.n.c., la somma di lire 8.813.000, oltre interessi e rivalutazione monetaria dal giorno di presentazione dell'istanza di rimborso (1° agosto 2000) a quello del saldo.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio, tenuto conto della novità delle questioni trattate. (Omissis).

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MODENA, 30 aprile 2001, n. 51*

### **ICI - Liquidazione e accertamento - Notifica di plichi cumulativi afferenti a più avvisi - Nullità insanabile.**

Al primo di gennaio degli anni 1993, 94, 95, 96 e 97, il Sig. xxx risultava proprietario di unità immobiliare urbana sita nel comune di Vignola e tavolata al N.C.F. alla part. 1001884, Fg. 5, particella 183, sub 10, categoria D/7 immobile a destinazione d'uso industriale o commerciale. A detta unità veniva attribuita R.C. in Lire 6.370.000 con effetto dal 1/4/99.

Fino a tale ultima data, e cioè per tutte le annualità in epigrafe, il Sig. xxx provvedeva all'assolvimento dell'I.C.I. liquidando quest'ultima sulla base di una rendita da esso stesso presunta risultata però inferiore a quella definitivamente attribuita. Il detto Comune provvedeva perciò, in data 20/6/00, a notificare alla proprietà, mediante invio postale in unica busta chiusa raccomandata con r.r., cinque distinti avvisi di liquidazione della maggiore imposta C. I. corredata con gli interessi ma senza l'applicazione di sanzioni. Le somme richieste sono le seguenti:

1993 Lire 1.055.000, 1994 Lire 1.209.000, 1995 Lire 1.152.000, 1996 Lire 1.279.000, 1997 Lire 1.353.000.

Previa rituale proposizione e con l'assistenza tecnica dell'avv. xxxx, il ricorrente si oppone ai predetti avvisi con unico atto di ricorso, depositato il 20/10/00, nel quale avanza tre motivi di ricorso di cui due in diritto e preliminari.

Con il primo motivo si denuncia vizio insanabile nella procedura di notifica degli opposti atti la quale avviene nella illegittima modalità dell'invio postale a mezzo unica busta contenente cinque diversi atti impositivi senza che nemmeno, sulla stessa busta, si faccia menzione del suo contenuto. Ciò violerebbe l'art.14 L.890/82 sulle notifiche per posta.

Con il secondo motivo in nomine iuris, il ricorrente lamenta l'errata e fuorviante dicitura contenuta in calce agli opposti atti secondo la quale si informerebbe il ricorrente delle modalità e dei tempi per proporre eventuale ricorso adottando però la vetera formulazione adeguata all'abrogato DPR 636/72. Se seguite alla lettera dall'ignaro contribuente, tali indicazioni lo avrebbero condotto a porre in essere un insanabile vizio di procedura nell'instaurazione del procedimento difensivo. Per questo motivo gli opposti atti sarebbero nulli.

Nel merito dell'attribuita rendita, il ricorrente segnala che detta rendita:

1) non gli era mai stata notificata avendola egli appresa dagli opposti atti.

2) è stata ritualmente opposta con autonomo ricorso pendente presso questa C.T. per la palese incongruenza del coefficiente di redditività adottato dal catasto rispetto a quello usato dal legislatore fiscale. La futura sentenza in merito all'entità della rendita si pone in rapporto di pregiudizialità logio-giuridica rispetto al petitum della presente causa che non può quindi essere decisa fino alla definitività della determinazione catastale della rendita.

Con ulteriore deposito del 26/3/01 il ricorrente ribadisce:

1) Che la notifica plurima, attesa l'impossibilità di istituire rapporto biunivoco tra ogni singolo atto e gli estremi della sua notifica, impedisce a quest'ultima di assumere l'essenziale carattere di ricettività assegnatele dalla legge.

2) Che l'erroneità delle "Avvertenze", in calce agli opposti atti e relative alle modalità tecniche di opposizione, esiste perché riconosciuta dallo stesso resistente ed inoltre è vizio esiziale per l'efficacia degli stessi.

3) Che il giudizio intorno alla entità della rendita e' assolutamente pregiudiziale rispetto alla presente materia del contendere la trattazione della quale deve quindi rinviare Il ricorrente chiude per la declaratoria di insanabile nullità degl'opposti atti per vizio di notifica ovvero, in subordine, per vizio intrinseco nella loro formulazione. In eventuale e denegato subordine egli chiede la riunione del presente giudizio con quello già in itinere afferente la determinazione della rendita. Il tutto con vittoria di spese ed onorari.

Il 24/11/00 compare il resistente Comune che così controdeduce.

1) Non esisterebbe alcuna norma che obbligherebbe l'Ente Impositore ad utilizzare distinte buste, e relative distinte spedizioni, per notificare distinti atti impositivi. Nell'art.11, secondo comma, Legge I.C.I., in particolare l'uso del singolare nell'esprimersi con riguardo all'avviso di liquidazione fa ritenere ammissibile la notificazione di più avvisi di accertamento, nei confronti di un singolo contribuente, con unico plico e, cioè, in forma cumulativa.

2) La formulazione del richiamo ai diritti del contribuente, contenuta in calce agl'opposti atti, e' effettivamente imprecisa ma il richiamo alla legislazione corrente e' invece corretto per cui la esatta procedura non può essere ignorata dal contribuente.

3) Il recupero dell'imposta sulla base della rendita in atti catastali e atto dovuto da parte del Comune che non trova titolo legale per procrastinare la riscossione fatto salvo il diritto del contribuente al rimborso dell'eccedenza non più dovuta.

Il resistente chiede il riconoscimento della legittimità degl'opposti atti.

La Commissione osserva quanto segue.

Sul pregiudiziale vizio di notifica e' giurisprudenza attestata di questa commissione accogliere il motivo del ricorrente.

La Legge Istitutiva del tributo in questione non introduce, in materia di notifiche fatte "in mani proprie", alcuna particolarità rispetto alla disciplina generale delle notifiche contenuta nel C.P.C, e soprattutto nella speciale Legge 890/82 le quali, quindi, devono intendersi interamente richiamate ed applicabili in questa sede.

Il testo della legge I.C.I. Art.11, secondo comma prevedendo un invio dell'atto a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento sembra porre lo stesso, oggetto di notifica, in un rapporto biunivoco con l'avviso di ricevimento che comprova l'avvenuta consegna mediante la firma di ricevuta.

L'invio in unica busta chiusa con unico avviso di ricevimento di sei distinti "AVVISO" non permette di documentare le avvenute separate consegne mancando le singolari e distinte firme di ricevimento. E' infatti previsto dal predetto C.P.C., che ogni atto oggetto di notifica sia correlato a specifico e singolo atto di consegna i cui estremi devono potersi identificare, comprovare e, soprattutto; devono potersi correlare allo specifico atto consegnato. Lo scopo e' di fissare gli estremi della consegna con particolare riguardo alla precisa identificazione dell'atto notificato, della data di effettuazione e dei soggetti mittente e ricevente. Nel caso di specie con l'unica firma apposta dal destinatario-ricevente sull'unica ricevuta presentatagli dai messo postate egli, se la tesi del resistente fosse giusta, attesterebbe di avere ricevuto sei distinti atti senza che tale numero risulti in alcun modo agl'atti ne', tanto meno, senza poter verificare "de visu" come prescritto se questi fossero effettivamente sei e non cinque o sette. E' evidente che anche se la notifica per posta e' ammessa e la "relata" e' sostituita da adempimenti più sbrigativi, ma non per questo sommari perche' dettagliatamente disciplinati dalla legge generale nonche' dalla speciale richiamata L.890/82, non possono venire mai meno i principi contenuti nella disciplina generale di chiarezza e trasparenza nelle operazioni, attese le conseguenze giuridiche che un atto notificatorio comporta.

In mancanza di singolare firma di ricevuta per ciascun atto non può formalmente affermarsi che il procedimento in questione sia giunto a termine e se non si e' esaurito rimanendo incompiuto laddove non si realizza la venuta in esistenza di biunivoco rapporto tra il gesto materiale della consegna di ciascun singolo atto e la corrispondente "relata" esso viene travolto, nel suo complesso, da nullità. La pluralità degl'atti esige una pluralità di consegna a ciascuna delle quali doveva corrispondere singolare "relata" pur nelle forme semplificate della consegna a mezzo posta ammessa dalla legge.

Tale nullità non pare sanabile in momento successivo in quanto o la prefata biunivoca relazione esiste al momento della consegna oppure anche la ripetizione di questa non sana nulla ma pone in essere una nuova procedura notificatoria autonoma dalla precedente che rimane insanabilmente invalida. Anche il richiamo di alcuna dottrina e giurisprudenza al perseguimento dello scopo, comunque raggiunto, dell'atto notificatorio, di cui al comma terzo dell'an. 156 C.P.C., non pare a questa commissione decisivo. Qui intatti bisogna discutere su cosa intenda dire la legge quando dispone sul raggiungimento dello "scopo". Se, come fanno gli interpreti più disponibili ad una lettura meramente pragmatica alleggerita di ogni acribia esegetica, per "scopo" debba intendersi solo il fatto che il destinatario abbia, alla fin fine, avuto conoscenza piena degl'atti oggetto di notifica allora non v'e' dubbio che la portata sanante di tale interpretazione sarebbe totale e le prefate notifiche in causa sarebbero tutte valide. Ma la Commissione non alligna in quella schiera di interpreti in quanto essi fanno centro, nell'ambito della complessa procedura di notifica, solo sulla figura del destinatario e solo questi tutelano in ciò, pare, confondendo i concetti di "comunicazione" da una parte e "notifica" dall'altra. La prima e' quasi solo riducentesi ad atto materiale occasionalmente disciplinato, in vario modo, a seconda delle circostanze mentre la seconda e' ontologicamente fondata in vero e proprio istituto giuridico.

La “ratio” delle norme che disciplinano la notifica e’ ben più articolata di quella che, incidentalmente e volta per volta, disciplina la comunicazione. La prima infatti si compone di adempimenti legali posti a presidio anche di altri e non inferiori interessi come quello del mittente ad avere prova certa dell’esecuzione con i suoi estremi nonché quelli delle evidenze pubbliche della procedura che rimane opponibile, nelle sue connotazioni tecniche, a chiunque, in futuro, possa trovarsi portatore di un interesse al riguardo.

La tesi del “raggiunto scopo” sterilizza, in un’ottica arbitrariamente e teleologicamente orientata sul solo ricevente, la carenza di requisiti formali indispensabili alla perfezione e quindi all’efficacia piena, dell’atto notificatorio inteso come autonomo e perfetto istituto giuridico. La richiamata sentenza della C.T. di Rimini non appare convincente in quanto proprio l’uso del numero singolare non solo, ovviamente, con riguardo al momento genetico dell’atto impositivo ma anche riguardo alla sua notifica a mezzo spedizione fa propendere, pur nell’inespresso divieto della formazione del “plico” plurimo, per l’instaurazione di rapporto biunivoco esclusivo tra l’atto e la sua spedizione. Altrimenti la legge avrebbe potuto usare il singolare nell’esprimere la formazione dell’atto ed il plurale nel disciplinare la notifica.

Per inciso ed in linea generale si può affermare che la formazione di plichi cumulativi non risulta conforme ad un principio di ordine e di chiarezza recentemente introdotto, nel più volte citato art.11 Legge I.C.I., dal comma 2 bis dei D.Lgs., 32/01 (di attuazione dello Statuto dei contribuenti) il quale recita che “all’atto impositivo” deve essere allegato ogni “altro atto” richiamato dalla motivazione. La dimensione e la complessità che potrebbero venire ad assumere i plichi cumulativi possono porre problemi di chiarezza e comprensione tali da sconsigliare la loro formazione.

Quanto infine alla circostanza che il funzionario dell’Ente Impositore e notificatore abbia apposto sull’avviso di ricevimento la indicazione specifica degli atti contenuti nella busta, opina la commissione che tale adempimento risulti ultroneo rispetto alle prescrizioni del comma 3 dell’art. 3 della legge 890/82 che prevede la sola aggiunta, alle indicazioni richieste dal vettore postale del numero di registro cronologico del notificante. Del resto l’ambito e la portata degli effetti dell’avviso di ricevimento sono meramente quelli descritti dal successivo comma 3 dell’art. 4 che promuove l’avviso medesimo solamente a “prova dell’eseguita notifica” e nulla dice intorno alla dimostrazione del contenuto della busta.

Da ciò discende una irrilevanza probatoria della prefata dicitura non in grado di incidere sulla sfera giuridica del ricevente che, ovviamente, attesa la mancanza, nella notifica degli atti impositivi degli enti locali, del registro cronologico del notificante, non può essere costretto a subire come assoluta la presunzione che il contenuto della busta sia proprio e solo quello indicato dal mittente senza dare anche a lui -controparte nella procedura complessa di notifica- agio alcuno di controllo prima di apporre la firma di ricevuta.

Nella ravvisata ricorrenza di giusti motivi la Commissione promuove la compensazione delle spese. La Commissione,

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso per vizio di notifica degli atti impositivi. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE ROMA, 3 aprile 2001, n. 79*

**ICI - Soggetti passivi - Ente locatario - Esenzione - Inapplicabilità.**

**SENTENZA**

A questo ricorso vengono riuniti i ricorsi n. 4105/2000, 4106/2000, 4110/2000, per ragioni di connessione oggettiva e soggettiva, tutti relativi a imposta comunale sugli immobili - ICI - rispettivamente per gli anni di imposta 1993, 1994, 1995, 1996, e vengono decisi con unica sentenza.

Il ricorrente Istituto Autonomo Case Popolari IACP - della provincia di Roma in persona del leg. rapp. pro tempore impugna gli avvisi di liquidazione dell’imposta ICI per gli anni 1993, 1994, 1995, 1996 assumendo l’incertezza sull’oggetto dell’imposizione tributaria in quanto non risultano indicate in dettaglio le unità immobiliari oggetto dell’imposta e la mancata valutazione della documentazione catastale per una corretta determinazione della pretesa tributaria. Assume inoltre il ricorrente che parte degli immobili oggetto dell’imposta sono di proprietà erariale e non di proprietà dello IACP, oltre gli alloggi realizzati in autofinanziamento ovvero con fondi pubblici in favore di determinate categorie di utenza, rilevando che per tali immobili dovrebbe valere la esenzione ex art. 7 co. I D.L. n. 504/92 in quanto proprietà dello Stato, con conseguente ricalcolo dell’imposta accertata al fine di separare ed escludere quanto calcolato per gli immobili di proprietà dello Stato. Infine il ricorrente pur non sollevando la relativa eccezione mette in evidenza una presunta incostituzionalità della norma che non considera gli immobili IACP “esentati soggettivamente dall’ICI” considerata la funzione sociale svolta dall’istituto ricorrente e la disparità di trattamento tra inquilini IACP ed inquilini assegnatari di immobili di proprietà di enti diversi.

Con memoria illustrativa l'istituto ricorrente richiama anche una serie di norme in favore di una esenzione parziale degli IACP dal pagamento dell'ICI da collegare alla posizione di superficiario dello stesso istituto che come tale non dovrebbe essere soggettivamente obbligato a pagare ICI per immobili costruiti su terreni di proprietà altrui. Con la stessa memoria il ricorrente evidenzia anche la mancanza di una convenzione tra il Comune di S. Marinella proprietario dei terreni e lo IACP superficiario con la conseguenza che, a tutt'oggi, proprietario sia dei terreni sia degli immobili costruiti sopra e' il Comune di S. Marinella. L'istituto ricorrente richiama infine la normativa che dovrebbe esentare gli immobili IACP dall'imposta ICI in quanto in possesso dei requisiti previsti dalla normativa stessa, tenendo conto in particolare che il canone pagato dagli inquilini IACP "non ha natura di corrispettivo e di sinallagmaticità del servizio prestato" peraltro con rapporti di locazione costituiti con contratti solo apparentemente analoghi ai contratti privatistici di locazione, in quanto permeati da profili pubblicistici rispetto ai quali il rapporto di diritto privato risulterebbe affievolito. Lo stesso istituto ricorrente infine richiama la legge regionale n. 12/1999 senza però rilevare che proprio le leggi regionali - Regione Lazio - a cominciare dalla legge n. 33 del 26/6/1987 e successive integrazioni e modifiche, hanno stabilito che i canoni da porre a carico degli inquilini IACP sono calcolati secondo la cosiddetta legge dell'equo canone, legge 27/07/1978 n. 3921 ugualmente valida per tutti i proprietari di case, salve le eccezioni previste dalla stessa legge.

Questa commissione ritiene assolutamente irrilevanti tutte le argomentazioni svolte dal ricorrente in ordine alla questione del diritto di superficie, alla mancata convenzione tra proprietario del terreno e superficiario, alla tenuità del canone pagato dagli inquilini IACP quali soggetti "assistiti", rilevando che quest'ultima e' anche infondata. E quanto alla incertezza sull'oggetto dell'imposizione tributaria e' appena il caso di rilevare che l'elenco degli immobili oggetto dell'imposta ICI, in questione e' stato fornito al Comune di S. Marinella dallo stesso Istituto IACP contestualmente alla denuncia ICI, elenco del quale il Comune di S. Marinella tiene conto allegandolo alla lettera, in atti, datata 15/12/1999 con destinatario IACP Lungotevere Tordinona, 1 - Roma.

Considerato tutto quanto sopra secondo questa Commissione l'IACP della provincia di Roma non rientra tra gli Enti di cui all'art. 87 DPR 22/12/1986 n. 917 per i quali e' prevista la esenzione del pagamento dell'ICI alle condizioni previste dall'art. 7 D.Lgs. n. 504 30/12/1992 in quanto, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, lo IACP incassa dagli inquilini un canone calcolato secondo la legge 27/07/1978 n. 392 così come stabilito dalle leggi regionali - Regione Lazio - sopra richiamate, un canone cioe' giusto e comunque eguale al canone che tutti gli inquilini pagano a singoli proprietari privati per tutto il territorio nazionale. Trattasi di un canone che con gli adeguamenti ISTAT costituisce sicuramente una rendita per lo IACP come lo e' per tutti i proprietari di case in Italia e non si vede la ragione per la quale lo IACP dovrebbe essere esentato dall'ICI, atteso che le generiche giustificazioni portate dal ricorrente, quali la funzione assistenziale dello IACP, ad esempio, non hanno fondamento.

Quanto al diritto di superficie e alla corrispondente proprietà del terreno in capo a soggetto diverso dal superficiario, in assenza di convenzioni, e' appena il caso di rilevare che, in ogni caso, e' l'IACP che percepisce i canoni ed e' giusto che sia l'IACP a pagare l'imposta ICI. Percependo i canoni lo IACP si comporta come proprietario degli immobili in questione e come tale egli e' obbligato a pagare l'ICI. Ogni diversa valutazione comporterebbe non solo un arricchimento senza causa ma anche una ingiustificata disparità di trattamento tra cittadini proprietari di immobili percettori di equo canone e lo IACP ugualmente percettore di equo canone.

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

rigetta i ricorsi riuniti e compensa le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BIELLA, 26 marzo 2001, n. 577*

**ICI - Base imponibile - Valore dei fabbricati iscritti in catasto - Determinazione automatica mediante applicazione di moltiplicatori fissi alle rendite catastali.**

#### **LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE**

Ha pronunciato la seguente ordinanza nella causa promossa da S.S. \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ con ricorso depositato in data 28 settembre 1999 presso questa segreteria avverso accertamento del comune di Biella.

Premesso in fatto che con precedente ordinanza emessa nel corso di un giudizio promosso dal ricorrente per l'annullamento di un avviso di accertamento, con il quale si era provveduto alla rettifica in aumento del valore di un immobile, dichiarato ai fini ICI, questa commissione sollevava, in riferimento agli artt. 24 e 53 della questione di legittimità costituzionale dell'art. 5 comma 2 del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504 laddove non consente al contribuente, a differenza di quanto stabilito dal testo unico n. 131 del 1986 (Registro), dal d.lgs. n. 346 del 1990 (successioni e donazioni) del d.P.R. n. 643 del 1972 e successive modifiche (INVIM), di dichiarare un valore inferiore a quello risultante dal calcolo aritmetico.

Codesta Corte costituzionale, con ordinanza 15 dicembre 2000, depositata in cancelleria il 4 gennaio 2001, considerato che, successivamente all'ordinanza di rimessione, il legislatore, con l'art. 74 della legge 21 novembre

2000 n. 342 (Misure in materia fiscale) aveva previsto che, avverso gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali resi definitivi per mancata impugnazione (comma 2 del citato art. 74) il contribuente poteva proporre, entro il termine di 60 giorni dalla entrata in vigore della stessa legge, ricorso al giudice tributario, disponeva la restituzione degli atti a questa commissione tributaria, affinché, alla luce dello jus supervenies valutasse la persistente rilevanza della sollevata questione.

Osserva in diritto

La questione di legittimità costituzionale già solleva, e che si ripropone, non è stata certamente risolta dalla riapertura dei termini per ricorrere prevista dall'art. 74 comma 2 della legge 347/2000. Premesso al riguardo, che la riapertura dei termini previsto dell'articolo di cui sopra (impropriamente denominato "proroga" in quanto riferito ad atti ormai divenuti definitivi) appare, a sua volta, illegittimo in relazione agli artt. 3, 53 e 74 della Costituzione, si osserva, al riguardo, che il nuovo termine decorrente dalla entrata in vigore della legge 342/2000 non presuppone la notifica degli atti attributivi o modificativi della rendita.

In tal modo è stata data rilevanza alla affissione all'Albo comunale:

forma di pubblicità che lo stesso art. 74 ritiene insufficiente e illegittimo, tanto è vero che dispone la notifica personale sia degli atti attributivi o modificativi delle rendite successivamente al 1999 (comma 1) sia di quelle anteriori al 2000 ma non ancora recepiti in atti impositivi. A questo punto si ritornerebbe alla situazione precedente poiché il comma 2 non richiede la notifica degli atti impositivi suddetti a differenza del comma 3 che attribuisce a tale notifica anche l'effetto di comunicazione delle nuove rendite e la decorrenza dalla notifica il termine per l'impugnazione.

Ne consegue che la differenza di trattamento previsto tra i casi di cui al comma 2 e quelli di cui al comma 3 dipende esclusivamente da un atto casuale che non può essere idoneo a fornire una razionale giustificazione con conseguente violazione anche dell'art. 3 della Costituzione.

Ma quand'anche non sussistesse la sopra accennata incostituzionalità dell'art. 74 della legge 342/2000, la possibilità di ricorrere non potrebbe in alcun modo influire sulla questione sollevata con la precedente ordinanza con la quale si è contestata la illegittimità costituzionale del comma 2 dell'art. 5 del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, con cotroversia, questa, che soltanto codesta Corte può risolvere trattandosi di atto avente forza di legge.

Tale norma prevede che "per i fabbricati iscritti al catasto, il valore costituente base imponibile dell'ICI si determina in modo automatico applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previste dal primo periodo dell'ultimo comma dell'art. 57 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131.

La norma suddetta non prevede deroghe a differenza della legge di registro, del d.lgs. n. 346/1990 (successioni e donazioni) del d.P.R. n. 643/1972 e successive modifiche (INVIM) che consentono invece di dichiarare un valore inferiore a quello risultante dal calcolo aritmetico. Non si tengono così in alcun conto le situazioni che, con riferimento alle singole unità immobiliari, si possono verificare, impedendo allo stesso comune, destinatario dell'imposta, di discostarsi dal rigido criterio di valutazione di cui sopra.

Con ciò vengono violati gli artt. 24 e 53 della Costituzione non essendo consentito al contribuente di potersi difendere dimostrando l'effettivo valore dell'immobile e, d'altra parte l'applicazione dell'imposta su un valore determinato in base a criteri astratti viola il precetto costituzionale della imposizione secondo la capacità contributiva.

Ne si può invocare una esigenza di semplificazione del procedimento impositivo in quanto questa non può spingersi fino al punto di ledere diritti costituzionalmente garantiti.

Neppure può essere ritenuta la legittimità della norma sulla base della previsione contenuta nell'ultima parte del comma 2 dell'art. 5 ove si prevede che il Ministero delle finanze possa rivalutare le rendite catastali, ai fini I.C.I. periodicamente in base a parametri che tengono conto dell'effettivo andamento del mercato. Basta, infatti considerare che la prevista rivalutazione non può che seguire l'andamento del mercato nel periodo d'imposta, mentre la rendita da assumere a fondamento della determinazione dell'imponibile è quella vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione.

Inoltre è prevista soltanto la "rivalutazione" e non la revisione, eventualmente in senso riduttivo, in presenza di andamento del mercato non solo in ascesa ma anche in discesa, e di altre circostanze che possano incidere sul valore del singolo immobile.

Nella fattispecie la violazione del precetto costituzionale risulta lampante ove si consideri che l'immobile di cui si discute era stato valutato da una perizia a di parte in L. 670.000.000, ai fini INVIM straordinaria nel dicembre 1991 e che tale valore era stato ritenuto congruo dall'ufficio del Registro di Biella: circostanze provate documentalmente dalla ricorrente e non contestate dal comune.

La denunciata rigidità della norma impedisce di accertare l'effettivo valore dell'immobile, all'inizio del periodo di imposizione di cui trattasi, del valore determinato dal comune, a norma dell'art. 5 comma 2 del d.lgs. 504/1992 in L. 850.000.000.

Da quando sopra esposto appare quindi di tutta evidenza la rilevanza costituzionale della questione di legittimità costituzionale avendo la parte fatto esplicito riferimento, nel suo ricorso, ai fini I.C.I., al valore ritenuto congruo, ai fini INVIM, dall'ufficio del registro di Biella;

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

Visto l'art. 23 della legge 11 marzo 1953 n. 87,

Dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in relazione agli artt. 24 e 53 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 2 del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504 laddove non consente al contribuente, a differenza di quanto stabilito dal testo unico 131/1986 (Registro), dal d.lgs. 346/1990 (successioni e donazioni), del d.P.R. n. 643/1972 e successive modifiche (INVIM), di dichiarare un valore inferiore a quello risultante dal calcolo aritmetico;

Dispone la sospensione del giudizio;

Ordina alla segreteria di notificare la presente ordinanza alle parti in causa ed al Presidente del Consiglio dei ministri, e di comunicarla ai presidenti delle due Camere del Parlamento.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MILANO, 21 marzo 2001, n. 49*

### **ICI - Violazioni e sanzioni - Estimi catastali e classamento.**

#### **SENTENZA**

Con separati ricorsi in epigrafe indicati e riuniti ai sensi dell'art. 29 DLgs 546/92 con provvedimento del Presidente di questa Sezione per connessione soggettiva e oggettiva, la Sig.ra \_\_\_\_\_ impugnava gli avvisi di accertamento notificati il 31/08/1999, mediante i quali il Comune di Carnate rettificava 1° dichiarazioni ICI relative agli anni 1993, 1994, 1995 e 1996, liquidando maggiori imposte, interessi e soprattasse complessive L. 206.000= per l'anno 1993, L. 191.000= per l'anno 1994, L. 176.000= per l'anno 1995 e L. 160.000= per l'anno 1996, deducendo l'illegittimità per violazione delle disposizioni del DLgs 30/12/1992, n. 154 e dell'art. 11 L. 13/5/1998, n. 154, conseguente alla mancata notifica alla contribuente dell'attribuzione delle rendite catastali delle unità immobiliari oggetto della presente controversia.

Unità per le quali la ricorrente sostiene che i dati in possesso del Comune siano inesatti.

Nelle proprie conclusioni la ricorrente chiede lo sgravio delle soprattasse e degli interessi, nonché il relativo rimborso avendo provveduto al versamento di dette somme. Inoltre la condanna dell'Amministrazione Comunale al pagamento delle spese di giudizio.

L'Amministrazione Comunale nelle deduzioni di costituzione in giudizio sostiene la legittimità del proprio operato, precisando di aver provveduto alla rettifica dell'imposta sulla base delle rendite catastali, dati che potevano comunque essere verificati direttamente dalla ricorrente confrontandoli con quelli indicati nell'atto notarile d'acquisto e che l'omessa comunicazione delle rendite definitive da parte dell'UTE non è sanzionabile, poiché era dovere della stessa ricorrente, attraverso la consultazione degli archivi del Catasto, accertarsi dell'attribuzione delle rendite catastali.

#### **MOTIVI**

Esaminati gli atti si osserva che ricorrono i presupposti per le rettifiche ICI operate dal Comune di Carnate. Ne consegue che gli avvisi di accertamento sono legittimi.

Considerato che l'art. 74 L. 342/2000, a decorrere dal 1 gennaio 2000, dispone che gli atti attributivi o notificativi delle rendite catastali sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, il Comune fino alla data dell'avvenuta notificazione delle rendite catastali non può legittimamente richiedere le sanzioni e gli interessi.

Tuttavia, nel caso di specie, il contribuente avendo assolto il proprio debito tributario, corrispondendo oltre all'imposta anche le sanzioni e gli interessi, per espressa disposizione del comma 2 del citato art. 74 L. 342/2000, non può ottenere alcun rimborso.

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

La Commissione respinge i ricorsi riuniti. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VERBANIA, 21 marzo 2001, n. 29*

### **ICI - Contenzioso tributario - Costituzione in giudizio del ricorrente - Modalità.**

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il ricorrente in data 14 settembre 2000 ha proposto ricorso contro due avvisi di accertamento Ici, relativi al 1993 e al 1994, emessi dal Comune di Falmenta in data 10.12.2000 e notificatagli in data 17 luglio 2000.

In data 13 ottobre 2000 il ricorrente, con raccomandata con avviso di ricevimento, ha inviato a questa Commissione tributaria copia del ricorso in precedenza spedito per posta al Comune di Falmenta.

Il Comune di Falmenta non si è costituito in giudizio.

## MOTIVI IN FATTO E IN DIRITTO

Il ricorso deve essere dichiarato inammissibile e quindi non può essere esaminato nel merito.

Il ricorrente non si è costituito in giudizio nelle forme previste, a pena di inammissibilità, dalla disposizione di cui all'art. 22 del d.lgs. n. 546/92.

La costituzione del ricorrente - a parere di questo collegio, che ritiene di non potersi uniformare all'orientamento di altre sezioni di questa stessa Commissione tributaria ma di dover condividere l'orientamento della prevalente giurisprudenza (C.t.p. di Salerno, sez. I, sent. n. 223 del 2 novembre 1999; C.t.p. di Livorno, sez. V, sent. n. 403 del 16 gennaio 1998; C.t.p. di Pisa, sez. I, 31 dicembre 1997, n. 442) - deve avvenire con la consegna brevi manu alla segreteria della Commissione tributaria dell'originale o della copia del ricorso (notificato, spedito o consegnato alla controparte) e dei relativi allegati, e non per il tramite del servizio postale.

Ciò può e deve desumersi non solo dalla disposizione di cui al citato art. 22 "a pena di inammissibilità deposita", ma anche dalla stessa legge delega 30 dicembre 1991 n. 413 (che, pur prevedendo l'"impiego più largo possibile del servizio postale", lo ha fatto solo con riferimento alle "comunicazioni" e alle "notificazioni", rinviando per il resto alle norme del codice di procedura civile).

Ed è opportuno evidenziare che il codice di procedura civile (art. 72 delle disposizioni di attuazione) prevede, con norma di carattere generale, che "Insieme con la nota di iscrizione a ruolo la parte deve consegnare al cancelliere il proprio fascicolo", mentre, con norma di carattere eccezionale relativa al giudizio in Cassazione (art. 134 delle disposizioni di attuazione), non applicabile quindi al di fuori del caso espressamente previsto, consente che "Gli avvocati che hanno sottoscritto il ricorso o il controricorso possono provvedere al deposito degli stessi ... mediante l'invio per posta, in plico raccomandato al cancelliere della Corte di Cassazione".

Nulla si dispone sulle spese processuali non essendosi il comune impositore costituito in giudizio. (Omissis).

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FIRENZE, 13 marzo 2001, n.17*

### **ICI - Avviso di rettifica - Notifica di nuova rendita catastale.**

## SENTENZA

sui ricorsi nn. \_\_\_\_\_

(Omissis)

Con separati ricorsi la Sig.ra \_\_\_\_\_ impugna le rettifiche dell'Ufficio tributi del Comune di Sesto Fiorentino relative all'I.C.I. dovuta per il 1993 ed il 1994 sostenendo che l'avviso di rettifica e liquidazione impugnato è illegittimo perché la rendita catastale di L. 159.800 - contro quella di L. 67.300 -, assunta in sede di pagamento I.C.I., è stata notificata solamente in data 8 aprile 2000 e quindi non può essere presa a base del pagamento dell'imposta per l'anno 1994.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

L'art. 74 della legge 342/2000 in vigore dal 10 dicembre 2000 prevede che gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali di terreni o fabbricati, sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione a cura dell'Ufficio del territorio competente ai soggetti intestatari della partita. Nel caso di specie, e ciò non è contestato dall'Ufficio, alla ricorrente, come è stato documentato in atti, l'Ufficio del territorio di Firenze ha notificato la nuova rendita catastale dell'immobile assoggettato ad I.C.I., solo con raccomandata 7 aprile 2000.

Quindi, l'imposta I.C.I. dovuta può essere pretesa solo a partire da tale data.

Nessun rilievo evidentemente può essere attribuito al fatto che il classamento sia stato inserito negli atti il 10 febbraio 1998 così come l'Ufficio pretende.

Non sono dovuti né la differenza d'imposta pretesa dal Comune, né gli interessi.

Sussistono validi motivi per la compensazione delle spese.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TORINO, 21 febbraio 2001, n. 55/15/01*

**ICI - Determinazione dell'aliquota - E' del consiglio - Ad opera della giunta - Illegittimità - Diritto al rimborso - Sussiste.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Nel ricorso l'appellante chiede, in riforma della sentenza appellata, il rimborso dell'ICI 1995 perché l'aliquota dell'imposta è stata deliberata dalla Giunta Comunale, in luogo del Consiglio Comunale, e ciò in violazione e mancata applicazione dell'art. 32, lettera G), L. 142/90, violazione e falsa applicazione art. 6, D.L.vo 30/12/92, n. 504.

Secondo l'appellato Comune di Torrazza Piemonte risulta del tutto errata l'affermazione secondo la quale il ricorrente individua nel Consiglio Comunale e non nella Giunta, l'organismo competente a deliberare, avuto riguardo a quanto disposto testualmente dall'art. 6 comma 1 D.lgs. 504/92, ove si prevede: "l'aliquota in misura unica è stabilita con deliberazione della Giunta Comunale adottata entro il 31 ottobre di ogni anno, con effetto per l'anno successivo". Si ricorda che la legittimità della succitata normativa è stata confermata dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 111 del 22.04.97.

Si ribadisce inoltre il concetto secondo il quale nel deliberare con atto di Giunta il comune non ha fatto nient'altro che applicare una norma legislativa stabilita dallo Stato...per cui l'appellato chiede il rigetto del ricorso e la condanna alle spese.

### **DECISIONE**

Il ricorso del contribuente è fondato.

"L'articolo 32 della legge 142/90, alla lettera g), affida ai consigli comunali il compito dell'istruzione e dell'ordinamento dei tributi e della disciplina generale delle tariffe per la fruizione di beni e servizi. Ed a nulla vale l'obiezione che la competenza è affidata al consiglio solo per la differenziazione delle tariffe dei servizi e non dei tributi, in quanto nell'ordinamento dei tributi non può essere ricompresa la determinazione di tutti gli elementi fondamentali del rapporto tributario, tra i quali, sicuramente, c'è quello della determinazione della misura.

Quindi in materia di tributi locali, la competenza ad adottare i provvedimenti relativi alla determinazione e alla modificazione delle tariffe deve considerarsi riservata al Consiglio Comunale, spettando a tale organo rappresentativo dell'intero corpo elettorale il compito di deliberare gli atti fondamentali dell'ente locale. In tal senso si è anche pronunciato il Consiglio di Stato, Sez. V, con decisione n. 424 del 30/4/1997".

La Commissione in riforma della sentenza impugnata ritiene di riconoscere il diritto al rimborso del contribuente ricorrente della maggiore somma che eccede il 4 per mille. Il quattro per mille rappresenta l'aliquota minima ICI applicabile.

La Commissione ritiene che sussistano validi motivi per condannare l'appellato Comune alle spese che liquida a favore del ricorrente in £. 500.000 oltre IVA e contributi di legge.

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

Accoglie il ricorso d'appello e, in riforma dell'impugnata sentenza, dispone il rimborso della maggiore somma pagata eccedente il 4 per mille.

Pone le spese a carico dell'Ufficio e a favore della parte appellante che liquida in lire 500.0000 oltre IVA e contributi di legge.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE GENOVA, 20 febbraio 2001, n. 649*

**ICI - Riduzione d'imposta.**

Il Comune di Chiavari, a seguito di un controllo per l'anno 1996, relativamente all'Ici, disconoscendo la riduzione d'imposta al 50% operata dalla ricorrente, accerta la differenza d'imposta oltre alle sanzioni ed interessi.

La parte, con tempestivo ricorso, con successiva memoria difensiva e tramite il proprio rappresentante durante l'udienza, contesta l'accertamento del Comune facendo rilevare: - in diritto - che l'accertamento non risulta idoneamente motivato; - nel merito - che l'immobile oggetto di tassazione era inagibile in quanto non idoneo ad essere utilizzato per l'esercizio dell'attività "storica" della ricorrente e conclusivamente chiede l'annullamento dell'atto impugnato.

Il Comune di Chiavari si costituisce in giudizio ex art. 23 d.lgs. 546/92 e contrasta punto su punto l'assunto di parte ricorrente, produce inoltre svariata documentazione al fine di dimostrare l'effettivo o utilizzo dell'immobile e quindi la totale assenza dei requisiti previsti dall'art. 8, comma 1, d.lgs. 504/92, per poter beneficiare della riduzione dell'Ici al 50%.

All'udienza del 27.11.2000 i rispettivi rappresentanti delle parti insistono nelle proprie deduzioni.

La Commissione esaminata gli atti, sentite le deduzioni delle parti e disatteso ogni contrario assunto rileva:

circa l'invocata carenza di motivazione dell'avviso di accertamento eccepita dalla ricorrente, questa non sembra sussistere in quanto, l'atto notificato dal Comune, contiene tutti gli elementi che la legge impone. Tanto è vero, che la contribuente ha perfettamente inteso i motivi della pretesa del Comune ed ha ritenuto doverli contestare con la presentazione di regolare ricorso.

Per quanto concerne invece la riduzione dell'Ici al 50%, la Commissione osserva che ai sensi del comma 1, dell'art. 8, del d.lgs. 30.12.92 n. 504, perché competa, occorre la sussistenza congiunta delle seguenti due condizioni:

- a) che l'immobile sia inagibile;
- b) che l'immobile, di fatto, sia inutilizzato.

Nel caso in esame, le condizioni di riduzione dell'imposta previste dal citato, art. 8, non sembrano in alcun modo sussistere.

Il Comune, infatti, ha documentato in modo inequivocabile che l'immobile oggetto di tassazione, non era inagibile essendo utilizzato e comunque occupato per lo svolgimento di attività produttive.

L'ente locale ha infatti prodotto:

- contratto di locazione stipulato dalla ricorrente società proprietaria con la società Nautic Service con decorrenza 1.11.92 e con un canone annuo di L. 250.000.000;
- bilancio al 31.12.92 della società ricorrente dove risulta allocato il predetto canone;
- atto di predetto per il rilascio dei locali promosso dalla società ricorrente nei confronti della Nautic Service, dal quale risulta che il termine per il rilascio è scaduto il 30.5.96.
- gli accertamenti ai fini Tarsu, relativi agli anni 95 e 96, fatti in capo alla Nautic Service, che ulteriormente confermano l'utilizzo dei locali;
- l'utilizzo dell'immobile a partire dal 1.8.96, comprovato da un accertamento in capo, alla predetta società da parte del comune ai fini Tarsu,
- le dichiarazioni Iciap presentate dalla Nautic Service sas e dalla Punto Nelson snc.
- contratto di sub affitto autorizzato stipulato tra la CME srl e la Punto Nelson dal quale risulta in modo certo che vengono concessi in locazione mq. 4330,50 con la precisazione che la parte di immobile restante rimarrà utilizzata come magazzino dalla CIME srl.

Sulla scorta di quanto precede la Commissione reputa che il ricorso della contribuente è infondato. Per contro il Comune di Chiavari ha idoneamente dimostrato che l'immobile oggetto di tassazione non era inagibile essendo occupato per lo svolgimento di attività produttive e conseguentemente risulta legittimo l'atto di accertamento Ici con il quale vengono determinate le maggiori imposte con relative sanzioni ed interessi.

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

la Commissione respinge il ricorso. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE PARMA, 9 febbraio 2001, n. 356*

**Per l'ICI del 1993 sono validi gli estimi stabiliti dal DM 27/09/91 e DM 17/04/92.**

#### **RITENUTO IN FATTO E IN DIRITTO**

Si procede alla riunione dei ricorsi n. 213 e n. 422 per connessione oggettiva.

Il Comune di Parma in data 11.02.2000 ha notificato al Sig. .... ed in data 16.02.2000 alla Sig.ra ..... avvisi di liquidazione n. 1460 R.G. relativi al I.C.I per l'anno 1993.

Contro detti avvisi di liquidazione hanno presentato ricorso in data 17.02.2000 il Sig. ....ed in data 17.04.2000 la Sig.ra ..... evidenziando:

- di aver operato sulla base di Rendite Catastali presunte mancando al momento della denuncia I.C.I 1993 la Rendita Catastale effettiva;
- di aver commesso errore materiale per inversione di R.C. attribuita ai mappali 566 sub. 2 e 566 sub. 4;
- di aver versato, ciascuno, L. 973.000 in eccedenza rispetto al dovuto e chiedendo
- l'annullamento degli avvisi impugnati;
- la correzione dell'errore materiale commesso in sede di individuazione del subalterno;
- la riliquidazione dell'imposta nonché la non applicazione della sanzione ed il rimborso di quanto versato in eccedenza per quattro unità con rendita effettiva inferiore a quella presunta dichiarata .

Controdeduce in data 25.10.2000 il Comune di Parma sostenendo:

- che la liquidazione del tributo è da effettuarsi sul valore riferito all'anno impositivo 1993 e non a quello attuale determinato con consultazione catastale effettuata il 6.10.99 (minore). I minori estimi attuali, sostiene l'Ufficio stabiliti dal D.L. 568/93 e successive modificazioni decorrono dal 01.01.1994 e pertanto non sono applicabili al 1993; per l'anno 1993 sono validi gli estimi stabiliti con D.,M. 27/09/1991 e dal D.M. 17.04.1992. Rileva indi l'Ufficio Tributi che secondo il disposto dell'art. 11 del D.lgs. 504/92 è legittimato al recupero dell'imposta.

La Commissione osseva

La tesi sostenuta dall'Ufficio impositore è da condividersi; infatti la liquidazione dell'imposta per l'anno 1993 deve essere effettuata con riferimento alle tariffe d'estimo determinate per le unità immobiliari, e da valersi sino al 31.12.1993, secondo il disposto del D.M. 27.09.1991 con modifiche per alcuni comuni, e non per comuni della provincia di Parma, con successivo D.M. 17.04.1992. La determinazione della differenza è avvenuta con riferimento a tutte le unità immobiliari per cui conseguentemente le inversioni delle rendite catastali, operate dal contribuente, non hanno prodotto, per i medesimi, effetti negativi. L'ufficio tributi ha altresì computato solo gli interessi secondo i criteri fissati dall'art. 11 del D.lgs. 504/92 e non ha quantificato sanzioni in quanto non dovute.

Sussistono validi motivi per compensare le spese di giudizio

**P.Q.M.**

Respinge i ricorsi. Compensa le spese di giudizio.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE ROMA, 6 febbraio 2001, n. 79/22/01*

**ICI - IACP - Sono soggetti all'imposta.**

### **FATTO SENTENZA**

A questo ricorso vengono riuniti i ricorsi n. 4105/2000, 4106/2000, 4110/2000, per ragioni di connessione oggettiva e soggettiva, tutti relativi a imposta comunale sugli immobili - ICI - rispettivamente per gli anni di imposta 1993, 1994, 1995, 1996, e vengono decisi con unica sentenza.

Il ricorrente Istituto Autonomo Case Popolari - IACP - della provincia di Roma in persona del leg. rapp. pro tempore impugna gli avvisi di liquidazione dell'imposta ICI per gli anni 1993, 1994, 1995, 1996 assumendo l'incertezza sull'oggetto dell'imposizione tributaria in quanto non risultano indicate in dettaglio le unità immobiliari oggetto dell'imposta e la mancata valutazione della documentazione catastale per una corretta determinazione della pretesa tributaria. Assume inoltre il ricorrente che parte degli immobili oggetto dell'imposta sono di proprietà erariale e non di proprietà dello IACP, oltre gli alloggi realizzati in autofinanziamento ovvero con fondi pubblici in favore di determinate categorie di utenza, rilevando che per tali immobili dovrebbe valere la esenzione ex art. 7, comma I, d.l. n. 504/92 in quanto proprietà dello Stato, con conseguente ricalcolo dell'imposta accertata al fine di separare ed escludere quanto calcolato per gli immobili di proprietà dello Stato. Infine il ricorrente pur non sollevando la relativa eccezione mette in evidenza una presunta incostituzionalità della norma che non considera gli immobili IACP "esentati soggettivamente dall'ICI" considerata la funzione sociale svolta dall'istituto ricorrente e la disparità di trattamento tra inquilini IACP ed inquilini assegnatari di immobili di proprietà di enti diversi.

Con memoria illustrativa l'istituto ricorrente richiama anche una serie di norme in favore di una esenzione parziale degli IACP dal pagamento dell'ICI da collegare alla posizione di superficiario dello stesso istituto che come tale non dovrebbe essere soggettivamente obbligato a pagare ICI per immobili costruiti su terreni di proprietà altrui.

Con la stessa memoria il ricorrente evidenzia anche la mancanza di una convenzione tra il comune di S. Marinella proprietario dei terreni e lo IACP superficiario con la conseguenza che, a tutt'oggi proprietario sia dei terreni sia degli immobili costruiti sopra è il comune di S. Marinella. L'istituto ricorrente richiama infine la normativa che dovrebbe esentare gli immobili IACP dall'imposta ICI in quanto in possesso dei requisiti previsti dalla normativa stessa tenendo conto in particolare che il canone pagato dagli inquilini IACP "non ha natura di corrispettivo e di sinallagmaticità del servizio prestato" peraltro con rapporti di locazione costituiti con contratti solo apparentemente analoghi ai contratti privatistici di locazione, in quanto permeati di profili pubblicistici rispetto ai quali il rapporto di diritto privato risulterebbe affievolito. Lo stesso istituto ricorrente infine richiama la legge regionale n. 12/1999 senza però rilevare che proprio le leggi regionali - Regione Lazio - a cominciare dalla legge n. 33 del 26/6/1987 e successive integrazioni e modifiche, hanno stabilito che i canoni da porre a carico degli inquilini IACP sono calcolati secondo la cosiddetta legge dell'equo canone, legge 27/07/1978 n. 392, egualmente valida per tutti i proprietari di case, salve le eccezioni previste dalla stessa legge.

Questa commissione ritiene assolutamente irrilevanti tutte le argomentazioni svolte dal ricorrente in ordine alla questione del diritto di superficie, alla mancata convenzione tra proprietario del terreno e superficiario, alla tenuità del canone pagato dagli inquilini IACP quali soggetti "assistiti", rilevando che quest'ultima è anche infondata. E quanto alla incertezza sull'oggetto dell'imposizione tributaria è appena il caso di rilevare che l'elenco degli immobili

oggetto dell'imposta ICI, in questione è stato fornito al comune di S. Marinella dallo stesso istituto IACP contestualmente alla denuncia ICI, elenco del quale il comune di S. Marinella tiene conto allegandolo alla lettera, in atti, datata 15/12/1999 con destinatario IACP Lungotevere Tordinona, 1 - Roma.

Considerato tutto quanto sopra secondo questa commissione l'IACP della provincia di Roma non rientra tra gli enti di cui all'art. 87 d.P.R. 22/12/1986 n. 917 per i quali è prevista la esenzione del pagamento dell'ICI alle condizioni previste dall'art. 7 d.lgs. 30/12/1992, in quanto, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, lo IACP incassa dagli inquilini un canone calcolato secondo la legge 27/07/1978 n. 392 così come stabilito dalle leggi regionali - Regione Lazio - sopra richiamate, un canone cioè giusto e comunque eguale al canone che tutti gli inquilini pagano a singoli proprietari privati per tutto il territorio nazionale. Trattasi di un canone che con gli adeguamenti ISTAT costituisce sicuramente una rendita per lo IACP come lo è per tutti i proprietari di case in Italia e non si vede la ragione per la quale lo IACP dovrebbe essere esentato dall'ICI, atteso che le generiche giustificazioni portate dal ricorrente, quali la funzione assistenziale dello IACP, ad esempio, non hanno fondamento.

Quanto al diritto di superficie e alla corrispondente proprietà del terreno in capo a soggetto diverso dal superficiario, in assenza di convenzioni, è appena il caso di rilevare che, in ogni caso, è l'IACP che percepisce i canoni ed è giusto che sia l'IACP a pagare l'imposta ICI. Percependo i canoni lo IACP si comporta come proprietario degli immobili in questione e come tale egli è obbligato a pagare l'ICI. Ogni diversa valutazione comporterebbe non solo un arricchimento senza causa ma anche una ingiustificata disparità di trattamento tra cittadini proprietari di immobili percettori di equo canone e lo IACP egualmente percettore di equo canone.

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

Rigetta i ricorsi riuniti e compensa le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE SIRACUSA 3 febbraio 2001, n. 31*

**ICI - Atto classamento immobiliare - Indicazione meri elementi identificativi immobile - Difetto motivazione - Sussiste - Integrità del giudice - Non sussiste.**

### **FATTO**

Con atto depositato il 29 febbraio 2000 e rubricato al n. 541/00 del R.R.R., C.G. nella qualità di legale rappresentante della società B. S.r.l. ricorre contro l'ufficio del Territorio di Siracusa avverso avviso di accertamento n. 3 anno 1999 notifica n. 1027 relativo alla partita ..., sito in Via ..., comune di Melilli, cui viene attribuita la categoria A/10 cl. U. vani 17 R.C. 6.035.000. Eccepisce assoluta carenza di motivazione, l'atto impugnato non consente di comprendere le ragioni della pretesa tributaria, in aperta violazione della L. n. 241/1990. Infatti nell'atto notificato è detto testualmente "sono state accertate le unità immobiliari di cui al frontespizio e relative alla istanza n. 18609/99 atto di repertorio ..." con allegato un certificato catastale. In effetti l'ufficio pare abbia rettificato la consistenza dell'immobile dichiarato di categoria A/10 elevandone il numero dei vani da 13,5 dichiarati a n. 17 e conseguentemente la rendita catastale da lire 4.792.500 a lire 6.035.000. Conclude con la richiesta di annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese e competenze di causa e la trattazione della controversia in pubblica udienza. A conforto allega fotocopia della denuncia di accatastamento presentata il 9 novembre 1999 all'ufficio del Territorio, comprensiva di pianta planimetrica dell'immobile, di misure e predisposizione dei singoli locali, nonché distinta dello schema di calcolo dei vani dell'unità immobiliare eseguito secondo le normative vigenti che prevedono lo scattare di un vano ogni 25 mq.

Il 17 ottobre 2000 si costituisce in giudizio l'ufficio del Territorio precisando di avere proceduto a "rettifica Docfa" conteggiando quali vani principali quelli aventi superficie utile compresa tra 10 e 27 mq e rapportando a quella massima la superficie in eccedenza, allega a corredo la relazione tecnica dimostrativa dell'assunto richiamato. Conclude con la richiesta di rigetto del ricorso e condanna alle spese come da distinta depositata.

### **DIRITTO**

Alla odierna pubblica udienza, sentito il relatore e le parti, la controversia viene posta in decisione in camera di consiglio. Quivi il Collegio, esaminata la documentazione prodotta dalle parti, rileva che nella notifica n. 1027 qui impugnata sono riportati solamente gli estremi identificativi dell'immobile "Partita ..., ubicazione in Via ...snc p.t. 1, zona 1, ctg A/10, classe U, numero dei vani 17 e rendita catastale attribuita di lire 6.035.000, nelle annotazioni rett. Docfa n. c03614/99 per errato computo dei vani, in atti 09/11/1999". Dall'esame dell'atto formulato con siffatta declaratoria il Collegio ritiene legittima la lamentela del ricorrente in ordine alla carenza di motivazione ed alla infondatezza della rettifica, apportata alla richiesta di accatastamento avanzata dal ricorrente confortata da analitica documentazione dimostrativa dei 13,5 vani e relativa planimetria dei luoghi. Non mancano a tale proposito innumerevoli decisioni di Commissioni tributarie (Comm. Distr. Treviso 9 dicembre 1993, n. 433; Belluno, Sez. IV,

4 gennaio - 5 ottobre 1995, n. 110) che hanno statuito "l'atto di classamento immobiliare che si limita a riportare la mera indicazione della categoria e della classe attribuita all'immobile è viziato da difetto di motivazione, in quanto tale atto non permette al destinatario di esercitare il proprio diritto alla difesa". Né vale la dimostrazione tardiva avanzata dall'ufficio del Territorio in sede di controdeduzioni sia perché ancora una volta è genericamente detto che il computo dei vani è stato effettuato "a termine di regolamento" sconosciuto alla parte e a questo Collegio perché non indicato nei suoi elementi individuativi. E sia perché il costante insegnamento del Consiglio di Stato e dei Tar è che "non è consentito integrare in sede giurisdizionale la motivazione del provvedimento impugnato nella memoria difensiva prodotta nel giudizio (Consiglio di Stato, dec. n. 619/95; n. 1230/97 e n. 1535/97)" Principi questi che oggi trovano ulteriore conferma nella L. n. 212 del 27 luglio 2000, che detta disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente. In conclusione, assorbito ogni altro motivo di censura, il ricorso deve essere accolto e l'atto impugnato annullato. Si compensano le spese processuali.

**P.Q.M.**

La Commissione tributaria provinciale di Siracusa, Sez. II, definitivamente pronunciando accoglie il ricorso e compensa le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MILANO 17 gennaio 2001, n. 358*

**ICI - Rimborso - Prescrizione - Dies e quo - Individuazione.**

### **SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO**

La ricorrente ha chiesto il rimborso dell'I.C.I. pagata in eccedenza nell'anno oggetto del presente giudizio, in quanto, a seguito dell'attribuzione di rendita catastale all'immobile, si è riscontrato un pagamento dell'imposta in eccesso rispetto al dovuto. Formatosi il silenzio rifiuto del Comune di Milano, la ricorrente ha adito la Commissione. Il Comune di Milano, oltre ad eccepire l'intervenuta prescrizione del diritto al rimborso, per l'imposta versata nel 1994, sostiene la natura costitutiva, anziché dichiarativa, dell'attribuzione della rendita catastale.

In altre parole, dato che, secondo il Comune, il criterio c.d. contabile è vincolante sino all'attribuzione della rendita, esso non ha natura provvisoria, e così le imposte versate avvalendosi di detto criterio diventano insuscettibili di riduzione, in peius e melius, anche se è attribuita una rendita all'immobile diversa rispetto al criterio contabile.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Va disattesa l'eccezione di prescrizione formulata dal Comune. L'art. 13 del D.L.vo n. 504/92 prevede la decorrenza del termine triennale di rimborso dal giorno del pagamento e/o da quello in cui si è definitivamente accertato il diritto alla restituzione. Solo l'avvenuta notifica, da parte dell'U.T.E. della rendita, avvenuta il 12.2.98, ha fatto nascere il diritto al rimborso e, quindi, la prescrizione ha iniziato a decorrere solo da questo momento. Nel merito il ricorso è fondato.

Il fabbricato "Rusconi" era accatastato, senza attribuzione di rendita, sin dal 1990 (v. doc. 4). Il valore definitivo, ricavato dalla rendita catastale rivalutata, pari a L. 34.064.000.000 fu acclarato solo nel 1998. Nell'anno 1994 fu utilizzato, ai fini della liquidazione I.C.I., il c.d. valore contabile.

Ciò non osta a che venga riliquidata l'imposta, una volta conosciuta la rendita catastale.

Se, per esigenze di gettito e di riscossione, si possono adoperare criteri diversi, nell'attesa che sia attribuita la rendita catastale, gli stessi criteri sono pur sempre provvisori e non inderogabili. Il D.Lvo n. 504/92 contiene la conferma di tale tesi, laddove, all'art. 11, prevede che il Comune deve procedere alla riliquidazione dell'imposta, a favore o in danno del contribuente, in tutti i casi d'attribuzione definitiva di una rendita diversa da quella che è stata posta alla base per la liquidazione provvisoria dell'imposta.

L'art. 11 distingue due comportamenti a seconda del tipo di fabbricati: per i fabbricati non D è il Comune che opera la rettifica dell'imponibile e dell'imposta. Viceversa, per i fabbricati D le parti possono azionare la procedura di rettifica, purché nei termini di legge per la riliquidazione, l'accertamento ed il rimborso. Del resto, come ha già notato la giurisprudenza tributaria, è contrario a qualsiasi principio di correttezza, trasparenza, legalità ed imparzialità dell'azione amministrativa, porre a carico del contribuente, laddove non vi abbia dato corso con il proprio comportamento, i ritardi della P.A. nell'attribuzione della rendita catastale (v. Comm. Trib. Prov.le Napoli, 7.6.99, n. 271, in Bollettino trib. 1999, 1480).

Peraltro, in termini puramente lessicali, si evidenzia che non è applicabile al caso de quo il terzo comma dell'art. 5 del D.Lvo n. 504/92, in quanto il fabbricato risultava iscritto in catasto sin dal 1990 (v. doc. 4), ma il quarto comma, che si riferisce ad altri fabbricati soggetti a variazioni. Per inciso, si nota che la facoltà, per la parte, di

proporre la rendita presunta, a sensi del D.M. n. 701/94, riconosciuta solo a partire dal 1.1.98 (v. art. 58 comma 1, lett. b) D.Lvo n. 446/97), dimostra che il criterio del valore contabile non e' affatto considerato intangibile dal legislatore.

Se tale facoltà fosse stata introdotta sin dall'entrata in vigore della legge istitutiva dell'I.C.I., avrebbe consentito alle parti di determinare un valore imponibile che si avvicinava, il più possibile, al valore definitivo stabilito dall'U.T.E.

Pertanto, sarebbe irrazionale e discriminante non consentire una rettifica del valore imponibile nei termini temporali di cui all'art. 13 D.Lvo n. 504/92.

Data la complessità e la novità delle questioni trattate, sussistono giusti motivi per compensare le spese di lite.

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

La Commissione Tributaria, sez. 36, accoglie il ricorso e dispone la restituzione delle somme versate in eccedenza, oltre al pagamento degli interessi, nella misura di cui all'art. 14, comma quinto, del D.Lvo n. 504/94 dalle date dei pagamenti al saldo. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VITERBO 12 gennaio 2001, n. 323*

**I.C.I. - Ambito di applicazione - Soggetti passivi - Università agrarie Esenzioni - Non competono.**

L'Università Agraria di Tarquinia ha proposto autonomi ricorsi avverso i singoli avvisi di accertamento in rettifica numeri 4763/93, 4764/94, 4765/95, 4766/96, 4767/97, 4768/98, relativi agli anni 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, emessi dal Comune di Tarquinia in materia di ICI il 24.03.2000 e notificati il 25.03.2000, chiedendo l'annullamento degli avvisi e la condanna del Comune al rimborso di eventuali interessi sulle somme che 1° ricorrente fosse stata costretta a pagare nelle more del giudizio.

Il Comune di Tarquinia si e' costituito in giudizio depositando singoli fascicoli contenenti le controdeduzioni e i documenti offerti in comunicazione, chiedendo il rigetto dei ricorsi e la riunione degli stessi. Alla udienza pubblica del 16.12.2000, sull'accordo delle parti, esistendo evidenti motivi di connessione soggettiva ed oggettiva, i ricorsi sono stati riuniti ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 546/92 per un'unica trattazione degli stessi.

L'Università Agraria di Tarquinia con i ricorsi ha richiesto l'annullamento dei singoli avvisi in rettifica per i seguenti motivi:

- 1) esclusione dell'Università Agraria di Tarquinia dai soggetti passivi dell'ICI;
- 2) illegittimità degli avvisi di accertamento in rettifica per inosservanza del disposto dell'art. 7 della Legge 7 agosto 1990, n. 241, per omessa comunicazione dell'inizio del procedimento in materia di ICI;
- 3) illegittimità degli avvisi di accertamento in rettifica per mancanza della indicazione della fonte normativa.

La ricorrente ha poi depositato in termini una memoria illustrativa con la quale in particolare a sostegno del primo motivo di ricorso ha dedotto che:

la particolare disciplina pubblicistica regolante le Università Agrarie (Legge 1766/27 e relativo regolamento R.D. 332/1928) fa venire meno il presupposto per l'applicazione dell'ICI;

i beni immobili delle Università agrarie per la loro inalienabilità ed intrasferibilità sono insuscettibili di valutazione economica finché non siano immessi sul mercato;

le esenzioni di cui all'art. 7 del D.LGS 504/92 lett. a) sono dirette a soddisfare interessi pubblici identici a quelli tutelati dall'art. 88 T.U.I.R. che non assoggetta gli enti gestori di demani collettivi all'IRPEG, per cui si rende necessaria una interpretazione analogica;

le Università agrarie quali enti gestori di demani collettivi possono annoverarsi tra quelli di cui alla esenzione prevista dall'art. 7 lett. I) D.Lgs 504/92 in quanto non svolgono attività commerciale in via esclusiva;

l'Università agraria di Tarquinia non e' titolare di alcun diritto reale sui beni facenti parte del demanio collettivo.

Con la memoria illustrativa la ricorrente ha poi eccepito:

4) la illegittimità costituzionale dell'art. 7 lett. a) D.Lgs 504/92 nella parte in cui non ricomprende le Università agrarie tra gli enti esenti;

5) la non applicabilità delle sanzioni ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs 546/92.

Infine la ricorrente alla udienza del 16/12/2000 ha eccepito:

6) la nullità assoluta degli avvisi di accertamento in rettifica per gli anni 1993 al 1997 in virtù dell'art. 52 del D.Lgs 15.12.1997 n. 446 in quanto le entrate locali sono sotto l'egida dei Comuni solo per i periodi di imposta successivi all'entrata in vigore della predetta Legge.

Osserva la Commissione:

1) Le Università agrarie sono proprietarie e nel possesso dei fondi rustici di loro pertinenza, e a loro catastalmente intestati, come si desume dall'art. 1 della L. 16.06.1927 n. 1766.

Infatti l'intestazione catastale di terreni e fabbricati in capo alle Università Agrarie non è un mero artificio normativo ma corrisponde alla situazione giuridica effettiva, una volta che dalla disciplina positiva sulla materia emerge che la titolarità del diritto di proprietà sui terreni (e fabbricati) in questione appartiene alle predette associazioni e non già agli utenti dell'uso civico, neppure quali contitolari. I terreni gravati da uso civico sono di proprietà delle associazioni ed i cittadini ai quali compete l'uso, non sono in quanto tali, comproprietari del terreno; bensì ciascuno ha, sullo stesso, un diritto di godimento per l'esercizio di determinate facoltà (legnatico, pascolo ecc.) aventi natura "reale" in quanto non sussistono nei confronti dell'associazione agraria o del Comune, ed è lo stesso titolare che, con azione diretta, si procura l'utilità che ne costituisce l'oggetto e la sua concorrenza con altro identico diritto sullo stesso bene, con la conseguente necessità del suo coordinamento, da luogo ad una situazione di comunione, che la dottrina definisce "senza quote", giacché il godimento è destinato a soddisfare le facoltà che corrispondono al contenuto dell'uso, senza predeterminazioni quantitative.

Si tratta di una situazione collettiva che nulla ha a che vedere con l'istituto della comunione di diritto privato, i cui principi generali, quindi, risultano del tutto inapplicabili.

Pertanto l'Università Agraria di Tarquinia è un Ente Territoriale minore, che gestisce un demanio collettivo, ma i beni che si appartengono a tale demanio, non sono di proprietà dei cittadini di Tarquinia che ne godono, bensì dell'Università Agraria che ne è intestataria catastalmente come si desume dall'art. 1 della L. 16/06/1927 n. 1766.

La titolarità del diritto di uso civico ed il suo esercizio non sempre attribuiscono al cittadino il possesso del terreno, terreno che, pertanto, rimane nel potere di fatto (in forza dello ius possidendi) dell'Università Agraria, come nei casi di godimento da parte dei cittadini di diritti di legnatico, fungatico, ghiandatico, del solo diritto di trarre dagli alberi alcune utilità, in ordine ai quali, il possesso del terreno rimane all'Università e non viene attribuito all'utente.

Tali terreni sono certamente produttivi potenzialmente di reddito per le Università Agrarie e quindi ricompresi nel concetto di terreno agricolo di cui alla lett. c) dell'art. 2 del D.lgs 504/92.

Il terreno agricolo è assoggettato ad ICI se destinato ad esercizio di attività agricola (Circolare Ministero delle Finanze 21/05/1994 n. 65). Diverso può essere invece il caso in cui i terreni di proprietà dell'Università Agraria siano assegnati in godimento agli associati in forza di un titolo legittimo che attribuisce loro lo "ius possidendi" sui terreni stessi.

In tal caso, poiché soggetto passivo dell'ICI è anche colui che gode di un diritto reale sull'immobile (a norma dell'art. 3 del D.lgs 504/92 che annovera tra i soggetti passivi oltre al proprietario anche il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie), e che quindi è nel possesso dello, stesso (presupposto dell'imposta ai sensi dell'art. 1 del D.lgs 504/92 è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli siti sul territorio dello Stato), il pagamento dell'imposta spetta all'effettivo possessore. Il Comune di Tarquinia ha inviato all'Università Agraria la nota del 04/01/2000 con 1° quale ha chiesto alla stessa di comunicare, ai fini dell'accertamento del tributo, non solo la data di trasferimento di proprietà di alcuni terreni, ma anche l'elenco dei terreni concessi in enfiteusi e dei rispettivi "livellari" alla data dell'01/01/1993 e successive modifiche.

Spetta infatti all'Università Agraria di mostrare al Comune che i singoli terreni, intestati catastalmente alla stessa, sono affidati in possesso a soggetti che hanno diritto alla relativa legittimazione. La nota del Comune di Tarquinia è rimasta priva di risposta. In conclusione le Università Agrarie debbono ritenersi tenute al pagamento dell'ICI e tale conclusione trova sicuro conforto nel disposto dell'art. 46 del R.D. n. 332 del 26/02/28, contenente il regolamento per l'esecuzione della L. 1766/1927 sul riordino degli usi civici che stabilisce che: "quando le rendite delle terre gravate da uso civico non bastino al pagamento delle imposte su di esse gravanti ed alle spese necessarie per la loro amministrazione e sorveglianza, il Comune o l'associazione agraria, potrà, per sopperirvi, imporre agli utenti un corrispettivo per l'esercizio degli usi consentiti".

Appare priva di valido fondamento l'asserita equiparazione tra Comune ed Università Agraria ai fini e per gli effetti dell'art. 4 del D.lgs 504/92, perché è palese che tale norma riguarda il Comune come ente impositore (soggetto attivo) e la disposizione esonerativa tende ad evitare che il Comune paghi l'imposta a se medesimo, come risulta chiarito alla Circolare del Ministero delle Finanze n. 14 del 05/07/1993.

Tale Circolare appunto chiarisce che il Comune di per se stesso non è esente dall'ICI perché la norma di cui all'art. 4 prescinde totalmente dalla destinazione dei beni riferendosi ai soli immobili di proprietà o posseduti dal Comune (diversi da quelli destinati ad uso istituzionale per i quali opera l'esclusione di cui all'art. 7 lett. a), che insistono sul territorio comunale, mentre per tutti gli altri immobili che non insistono sul territorio del Comune l'ICI è dovuta, per cui anche i Comuni sono soggetti passivi di detta imposta.

Il riferimento per analogia fatto dalla ricorrente all'art. 22 della L. 449 del 27/12/1997 in relazione all'art. 88 del T.U.I.R. (DPR 917/86) non è attinente alla materia del contendere, perché le norme hanno presupposti diversi.

Il presupposto dell'applicazione dell'IRPEG è il possesso di redditi, in denaro o in natura, mentre il presupposto dell'ICI è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli (secondo la definizione di cui all'art. 2 del D.lgs 504/92) situati sul territorio dello Stato. Ai fini dell'imposizione dell'ICI risulta irrilevante l'uso cui l'immobile è adibito, per cui tale imposta si configura chiaramente come un'imposta diretta di tipo patrimoniale reale.

Inoltre, anche l'aiuto interpretativo offerto dal combinato disposto dei suddetti articoli, non fa che confermare la non assimilabilità della posizione delle Università Agrarie a quella dei Comuni.

La L. n. 497/97 e' successiva sia alla normativa istitutiva dell'IRPEG sia alla normativa istitutiva dell'ICI (D.lgs 504/92) pertanto se il legislatore avesse voluto escludere dai soggetti passivi dell'ICI gli enti gestori di demani collettivi si sarebbe espresso edificando la disciplina dell'ICI, così come ha modificato quella dell'IRPEG (T.U.I.R. DPR 917/86). La ricorrente ha fatto altresì riferimento alla L. 692 dell'01/12/81 che ha previsto l'esclusione dell'applicazione di ogni imposta a tutti i negozi e provvedimenti giudiziario-amministrativi aventi ad oggetto beni civici.

A prescindere che tale norma riguarda solo ed esclusivamente le imposte attinenti le sentenze, le ordinanze e i decreti aventi ad oggetto i trasferimenti di beni civici, la stessa non fa che confermare la volontà del legislatore di ritenere le Università Agrarie soggetti passivi dell'ICI, perché, se così non fosse, ne avrebbe previsto l'esenzione anche ai fini di tale imposta.

Si osserva ancora che il decreto istitutivo dell'ICI non contiene nessuna esenzione dal tributo né specificamente per le Università Agrarie e neanche per gli Enti Locali Territoriali minori e che l'elencazione soggettiva prevista dall'art. 7 lett. a) e' specifica e non e' consentito farne una interpretazione in via analogica, così da ricomprendere in essa soggetti non espressamente menzionati.

Pienamente condivisibile e' il parere espresso dalla Direzione Centrale per la Fiscalità Locale del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze: "l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. a) del D.Lgs 504/92, e' applicabile unicamente agli immobili, destinati a compiti istituzionali, posseduti da quei soggetti espressamente ivi indicati, tra i quali non sono ricompresi gli Enti Universitari"; "per il caso di specie, agli immobili posseduti dall'Università Agraria di Tarquinia (terreni soggetti ad uso civico o dati in concessione, fabbricati locati ecc.) non e' applicabile neanche la norma di esenzione di cui alla lett. i) del citato art. 7. Infatti, per poter usufruire di tale esenzione e' necessario che nell'immobile o sull'immobile, utilizzato da un Ente pubblico non avente per scopo esclusivo il lucro (art. 87, comma 1, lett. c) del DPR 22/12/86 n. 917), venga materialmente ed esclusivamente svolta una di quelle attività agevolate (assistenziali, previdenziali, sanitarie ecc.) individuate tassativamente dal legislatore nel citato articolo".

Dello stesso identico tenore e' il parere espresso dal Servizio Fiscalità Locale della Direzione Regionale delle Entrate per il Lazio del Ministero delle Finanze: "l'Università Agraria non rientra fra gli Enti previsti dall'art. 7 D.lgs 504/92 per i quali vige l'esenzione dal pagamento dell'ICI (Stato, Regione, Province, Comune) né fra gli immobili di cui alla lett. i) stesso articolo". "Pur trattandosi di Ente che svolge funzioni parificabili di fatto a quelle istituzionali del Comune, l'Ente di cui trattasi rimane pur sempre al di fuori della casistica di cui al succitato articolo (vedasi Circolari emanate dalla Direzione Generale della Fiscalità Locale relativa all'IACP e all'assoggettabilità dello stesso che ha finalità simili)". In ogni caso la risoluzione del Ministero delle Finanze del 25/06/1994, n.p. 2/1242 ha chiarito i seguenti principi: "l'ipotesi di esenzione prevista dalla lett. i) non e' suscettibile di interpretazione analogica, al pari di qualsiasi altra disposizione di carattere agevolativo" ed ancora "l'ipotesi di esenzione prevista dalla lett. i) non fa riferimento agli immobili destinati all'esercizio delle attività istituzionali degli Enti non commerciali bensì a quelli utilizzati dagli stessi per lo svolgimento di specifiche attività".

Per quanto sopra esposto ritiene la Commissione che il primo motivo di ricorso riguardante l'esclusione dell'Università Agraria di Tarquinia ai soggetti passivi dell'ICI debba essere respinto perché infondato.

2) Non sussiste la eccepita illegittimità dell'avviso di accertamento per inosservanza dell'art. 7 della L. 241/90 (partecipazione al procedimento amministrativo), perché come osservato correttamente dalla difesa del Comune di Tarquinia, l'art. 13 della medesima legge al comma 2 stabilisce che le disposizioni contenute nel capo III e quindi anche quella prevista dall'art. 7, non si applicano ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano.

3) Infondata e' anche la eccepita illegittimità dell'avviso di accertamento per mancanza della indicazione della fonte normativa che ha dato origine alla pretesa della imposta.

La delibera comunale che determina per l'anno in contestazione l'aliquota ICI non necessariamente deve essere citata nell'avviso di accertamento perché la stessa e' soggetta a regime di pubblicità e quindi deve considerarsi, attraverso tali forme, nota a tutti i soggetti destinatari. Inoltre il D.Lgs 504/92 non prevede all'art. 11 in alcun modo la necessità della indicazione degli estremi di tale delibera comunale.

4) Con la memoria illustrativa la difesa dell'Università Agraria di Tarquinia ha eccepito la incostituzionalità dell'art. 7 lett. a) nella parte in cui non ricomprende l'Università Agraria tra gli Enti esenti. Osserva la Commissione che la eccezione di incostituzionalità appare infondata.

La ricorrente non ha indicato gli articoli della Costituzione che sarebbero in contrasto con l'art. 7 lett. a) del D.Lgs 504/92 nella parte in cui non ricomprende l'Università agraria tra gli Enti esenti dall'ICI. In ogni caso, come correttamente osservato dalla Direzione Regionale delle Entrate per il Lazio del Servizio Fiscalità Locale del Ministero delle Finanze, la posizione delle Università Agrarie e' identica a quella degli Istituti Autonomi Case Popolari.

La Corte Costituzionale con la sentenza 12 aprile 1996 n. 113 ha già dichiarato inammissibile identica questione di legittimità costituzionale delle disposizioni di cui agli artt. 1, 6 e 7 del D.Lgs 504/92 nella parte in cui non prevedono l'esenzione dell'ICI, o quantomeno una disciplina differenziata per gli immobili di proprietà degli I.L.A.A.C.C.P.P..

Pertanto va respinta l'eccezione di incostituzionalità sollevata dalla parte ricorrente, sia perché non motivata con l'indicazione degli articoli della Carta Costituzionale che crebbero stati violati, sia perché analoga questione è stata già ritenuta infondata dalla Corte Costituzionale con la sentenza sopra indicata e con altra del 2 aprile 1999 n. 119, che se pur attinenti agli II.AA.CC.PP., riguardavano la medesima questione.

5) L'Università Agraria di Tarquinia con la memoria illustrativa del ricorso ha richiesto in via subordinata la non applicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs 546/92.

Non trattasi di un motivo nuovo ed aggiunto in quanto la norma invocata è applicabile d'ufficio dalle Commissioni Tributarie in ogni fase del giudizio, anche in difetto di specifica istanza in tal senso da parte del contribuente interessato (Cass.10/04/1990 n. 2981).

Si deve ritenere che nella fattispecie sussistono i presupposti per l'applicazione del disposto dell'art. 8 sia sotto il profilo soggettivo che oggettivo.

Infatti non vi è dubbio che ci si trovi in presenza di una norma tributaria di per se stessa incerta in ordine alla esclusione o meno delle Università Agrarie dall'applicazione dell'ICI, tanto che lo stesso Ente impositore ha dovuto chiedere il parere degli organi demandati al controllo della fiscalità locale, e che il contribuente abbia agito in buona fede. Ritiene pertanto la Commissione che non siano applicabili le sanzioni inflitte con gli avvisi di accertamento in rettifica che devono perciò essere escluse.

6) Alla udienza del 16/12/2000 la parte ricorrente ha eccepito la nullità assoluta degli avvisi di accertamento per gli anni dal 1993 al 1997 in virtù dell'art. 52 del D.Lgs 446 del 1997 in quanto le entrate locali sarebbero sotto "l'egida" dei Comuni solo a partire dall'entrata in vigore di tale legge.

Trattasi di motivo nuovo e quindi inammissibile. A norma dell'art. 24 del D.Lgs 546/92 la possibilità di integrare i motivi dedotti in sede di ricorso è ammessa solo se resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera dell'altra parte. Con la nuova disciplina del processo tributario è venuta meno la facoltà prevista dal previgente DPR 636/72, mediante la quale il ricorrente, con le memorie, poteva esercitare liberamente il potere di integrare i motivi del ricorso.

Nella fattispecie tale condizione non si è verificata in quanto il Comune non ha depositato alcun documento non conosciuto dalla controparte. In ogni caso il motivo dedotto è palesemente infondato perché il potere impositivo dei Comuni scaturisce dalla norma istitutiva dell'ICI ed il richiamo alla decisione che 1° Commissione Provinciale di Vicenza n. 564/2000 è palesemente inconferente, perché attiene all'applicazione retroattiva dei valori di riferimento delle aree fabbricabili, stabiliti in forza della potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D.Lgs 15/12/1997 n. 446 per periodi d'imposta pregressi a tale legge.

Negli avvisi di accertamento in rettifica impugnati non emerge che l'imposta sia stata applicata in forza di regolamento del Comune di Tarquinia adottato ex art. 52 D.Lgs 446/97 ed applicato retroattivamente. Per la complessità della vicenda giudiziaria, per la natura dei soggetti può ritenersi che sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese di giudizio.

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

La commissione respinge i ricorsi riuniti e dichiara non applicabili le sanzioni di natura non penale - spese compensate.

*ORDINANZA CORTE COSTITUZIONALE 4 gennaio 2001, n. 5*

**ICI - Base imponibile - Determinazione automatica del valore dei fabbricati, mediante moltiplicatori applicati alle rendite catastali.**

#### **LA CORTE COSTITUZIONALE**

##### **Ordinanza**

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), promosso, con ordinanza emessa il 10 aprile 2000, dalla Commissione tributaria provinciale di Biella sul ricorso proposto dalla \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ s.s. contro il comune di Biella, iscritta al n. 415 del registro ordinanze 2000 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 29, 1° serie speciale, dell'anno 2000.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

Udito nella camera di consiglio del 13 dicembre 2000 il giudice relatore Massimo Vari.

Ritenuto che, con ordinanza del 10 aprile 2000, emessa nel corso di un giudizio promosso da un contribuente per l'annullamento di un avviso di accertamento, con il quale si era provveduto alla rettifica in aumento del "valore di un immobile, dichiarato ai fini ICI", la Commissione tributaria provinciale di Biella ha sollevato, in riferimento agli artt. 24 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 2, del decreto legislativo

30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), "laddove non consente al contribuente, a differenza di quanto stabilito dal testo unico n. 131 del 1986 (Registro), dal decreto legislativo n. 346 del 1990 (Successioni e donazioni), dal d.P.R. n. 643 del 1972 e successive modifiche (INVIM), di dichiarare un valore inferiore a quello risultante dal calcolo aritmetico"; che, ad avviso del rimettente, la disposizione denunciata, nel prevedere che "per i fabbricati iscritti in catasto, il valore costituente base imponibile dell'ICI si determina in modo automatico applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previste dal primo periodo dell'ultimo comma dell'art. 52" del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, non contempla "deroghe a differenza della legge di Registro che consente invece di dichiarare un valore inferiore a quello risultante dal calcolo aritmetico"; che, in tal modo, la disposizione stessa non terrebbe "in alcun conto le situazioni che, con riferimento alle singole unità immobiliari, si possono verificare", sì da impedire, inoltre, "allo stesso comune, destinatario dell'imposta, di discostarsi dal rigido criterio di valutazione" anzidetto; che, pertanto, ne deriverebbe, secondo l'ordinanza, un vulnus agli artt. 24 e 53 della Costituzione, giacché il contribuente "non è in condizione di potersi difendere dimostrando l'effettivo valore dell'immobile" e, per altro verso, "l'applicazione dell'imposta su un valore determinato in base a criteri astratti viola il precetto costituzionale della imposizione secondo la capacità contributiva"; che è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, il quale ha concluso per l'inammissibilità o, comunque, per l'infondatezza della sollevata questione.

Considerato che, successivamente all'ordinanza di rimessione, il legislatore, con l'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), nel dettare una disciplina che incide sugli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali, ha previsto, tra l'altro, che, avverso i predetti atti, resi definitivi per mancata impugnazione (comma 2 del citato art. 74), il contribuente può proporre, entro il termine di 60 giorni dall'entrata in vigore della stessa legge, ricorso innanzi al giudice tributario; che, pertanto, occorre ordinare, alla luce del menzionato jus superveniens, la restituzione degli atti al giudice rimettente, al quale spetta di valutare la persistente rilevanza della sollevata questione.

Per questi motivi

## **LA CORTE COSTITUZIONALE**

Ordina la restituzione degli atti alla Commissione tributaria provinciale di Biella.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 dicembre 2000.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE CHIETI 29 novembre 2000, n. 508*

**ICI - Anno 1993 - Avvisi di accertamento - E' competente lo Stato.**

### **1. FATTO. MOTIVI DEL RICORSO E DEL CONTRORICORSO**

1.1. Il Ministero delle Finanze, in persona del Ministro pro tempore, rappresentato e difeso ex lege dalla Avvocatura Generale dello Stato, ricorre contro la Cassa di Risparmio di Torino, rappresentata e difesa come in atti, per la cassazione della sentenza specificata in epigrafe, con la quale la Commissione Tributaria Regionale di Torino ha respinto l'appello dell'ufficio II.DD di Torino e, confermando la decisione di primo grado, ha affermato che la società resistente avesse diritto al pagamento degli interessi maturati sui crediti d'imposta, fino alla data della comunicazione del provvedimento di rimborso, atto ricettizio.

1.2. In fatto, l'ente resistente ha impugnato un avviso di pagamento (notificato dalla ex Intendenza di finanza di Torino, in data 2/11/1985) per interessi liquidati su crediti di imposta, sul presupposto che erroneamente tali interessi non erano stati liquidati fino alla data della comunicazione degli avvisi di pagamento, bensì fino alla data della mera emissione degli ordinativi.

La Commissione tributaria di primo grado ha accolto il ricorso, argomentando che gli interessi continuano a maturare fino a quando l'ordinativo di pagamento non venga, comunicato all'interessato. Come già accennato, la Commissione Regionale ha confermato la decisione di primo grado, sul presupposto della natura ricettizia degli ordinativi di pagamento, riconosciuta anche dalla giurisprudenza di questa Corte (sentenza 2573/1973).

A sostegno del ricorso, il Ministero deduce, la violazione e falsa applicazione dell'art. 44 del D.P.R. 602/1973, sulla riscossione, che fissa il termine finale di maturazione, degli interessi alla data di emissione dell'ordinativo di pagamento.

1.4. La Cassa di Risparmio di Torino, resiste con controricorso, con il quale eccepisce che la tesi prospettata dalla Amministrazione finanziaria contrasta con i principi in materia di adempimento di obbligazioni pecuniarie, di contabilità generale dello Stato, con la giurisprudenza di questa Corte e con i principi di imparzialità e buona amministrazione sanciti dall'art. 97 Cost.

## 2. DIRITTO E MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1. Il ricorso non può essere accolto.

2.2. La tesi sostenuta dalla Amministrazione ricorrente, basata sulla "cieca" interpretazione letterale dell'art. 44 del d.P.R. 602/73, porta a conclusioni che contrastano con i criteri ermeneutici che emergono dalla più recente legislazione tributaria di principio, ispirata a maggiore democrazia dei rapporti fisco-contribuente. È compito della giurisprudenza di legittimità fare in modo che il seme attecchisca e germogli nell'ordito legislativo vigente.

In sintesi, secondo la tesi "fiscale", l'art. 44 citato contiene una norma speciale che deroga alle disposizioni comuni in materia di adempimento delle obbligazioni pecuniarie, in forza della quale il termine finale della decorrenza degli interessi è fissato nel momento della emissione dell'ordinativo di pagamento, anche se poi l'ordinativo stesso non venga mai comunicato all'interessato.

Effettivamente, la norma, la cui specialità non viene messa in discussione (ma l'etichetta della specialità non può servire per legittimare forme di "abuso di posizione dominante"), prevede che il contribuente, creditore del fisco "ha diritto, ..., all'interesse del 2,5 per cento per ognuno dei semestri interi, escluso il primo, compresi tra la data, del versamento... e la data dell'ordinativo emesso dall'intendente di finanza o dell'elenco di rimborso".

Il tenore letterale della disposizione in esame deve essere coniugato con l'intenzione del legislatore, secondo quanto dispone l'art. 11 delle disp. sulla legge in generale. Se si commette l'errore di identificare il legislatore con il Ministero delle Finanze, allora la norma in esame può anche essere intesa nel senso che abbia voluto garantire all'Erario il minore esborso possibile. Ma se, invece, la volontà legislativa deve essere ricostruita in ragione dei canoni costituzionali di razionalità, uguaglianza, imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione (ai quali si richiama anche il recente statuto del contribuente, art. 1, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212), la norma deve essere esaminata non soltanto nell'ottica degli interessi erariali, ma anche in quella degli interessi del contribuente. Anche quando, come nella specie, si tratti di leggi in senso sostanziale emanate dal governo su delega parlamentare. Anzi, proprio quando si tratti di "leggi di parte", la lettura costituzionale deve essere più penetrante.

La tesi dell'Amministrazione finanziaria non può essere accolta perché non tiene conto dei diritti e delle aspettative dei contribuenti. Infatti, se bastasse la semplice firma dell'ordinativo di pagamento per bloccare la liquidazione degli interessi, anche se il documento dovesse poi rimanere giacente in un cassetto di qualche ufficio finanziario, la norma si presterebbe ad ogni tipo di abuso, senza alcuna possibilità di controllo e di tutela da parte del contribuente. Inoltre, legittimerebbe una sorta di "espropriazione" ad libitum del diritto del contribuente stesso a percepire gli interessi, fino a quando qualcuno non ritenga che sia giunto il momento della notifica.

Soltanto uno Stato inefficiente ed autoritario può aspirare a compensare le proprie eventuali carenze organizzative con una legislazione, o una giurisprudenza, "protezionistica", che disconosca cioè i diritti del cittadino fino a quando non siano maturi i tempi della burocrazia. Uno Stato moderno che operi secondo criteri di efficienza e di economia, che non ha timore di porsi su un piede di parità con il cittadino (non più suddito), tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili (almeno in linea di principio) nei confronti del fisco con un apposito statuto (l. 212/2000), non può poi pretendere che i tempi dei pagamenti a favore dei contribuenti siano affidati alla "buona volontà" dei funzionari incaricati, senza alcuna possibilità di rivalsa da parte del creditore (salvo, evidentemente, il caso di dolo o colpa grave). Tanto più che, invece, i termini di pagamento in favore del fisco sono sempre scanditi su tempi rigidamente cadenzati. Dal punto di vista sostanziale, i rapporti dare-avere, tra fisco e contribuente, devono essere inquadrati nell'ambito dei principi di tutela della integrità patrimoniale del contribuente, fissati dall'art. 8 della legge 212/2000, che esordisce stabilendo che "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione" (comma 1), riconoscendo implicitamente la par condicio del dare e dell'avere a partire dal momento della loro coesistenza (art. 1242 c.c.).

2.3. È pur vero che, come rileva il Ministero ricorrente, la giurisprudenza citata nella sentenza impugnata (Cass. n. 2563/73) è riferita ad una fattispecie disciplinata dall'art. 5 della legge 26 gennaio 1961, n. 29, e non all'art. 4 citato. Ma, è altrettanto vero che tale giurisprudenza rimane valida nella parte in cui riconosce la natura di atto ricettizio dell'ordinativo di pagamento ("in tema di rimborso di tasse non dovute, qualora il pagamento venga effettuato mediante ordinativo diretto, l'effetto della purgazione della mora solvendi, concretantesi nella cessazione dell'obbligazione dell'amministrazione di corrispondere gli interessi di cui all'art. 5 della legge 26 gennaio 1961, n. 29, nasce nel momento e non prima che al creditore sia giunta notizia dell'avvenuta emissione dell'ordinativo di pagamento, mediante ricezione dell'avviso che per legge deve accompagnare il detto ordinativo": sentenza 2563/1973 cit.). Soltanto con la notifica del provvedimento il contribuente ha conoscenza del contenuto dell'ordinativo di pagamento e può, eventualmente, adire le vie legali.

In definitiva, l'art. 44 d.P.R. 602/73, deve essere interpretato nel senso che gli interessi decorrono fino alla data di emissione dell'ordinativo in quanto ritualmente e tempestivamente notificato.

Tale conclusione è confortata oggi anche dal principio di "conoscenza degli atti", sancito dall'art. 6 della già citata legge 212/2000. Il comma 1 della norma citata dispone testualmente che "l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati". Quindi, prima che il contribuente

abbia conoscenza degli atti che incidono sulla sua posizione debitoria o creditoria nei confronti del Fisco, gli atti stessi non possono produrre effetti.

L'art. 6 citato, inquadrato nella enunciazione di cui all'art. 1, della medesima legge 212/2000, secondo il quale le disposizioni dello statuto costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, tendenti ad attuare gli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, assume un inequivocabile valore interpretativo. Si tratta, cioè, di un principio che deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali citati. Nella specie, il senso da attribuire al riferimento alla data dell'ordinativo di pagamento (art. 44, comma 1, d.P.R. 602/73), che renda la norma compatibile in particolare con i principi di uguaglianza e di buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione, non può che essere quello colto dai giudici di merito e condiviso dal Collegio, per le ragioni esposte.

2.4. Conseguentemente, il ricorso deve essere respinto. Stimasi equo compensare le spese, anche in considerazione della relativa novità della questione e dell'apporto interpretativo dello *ius superveniens*.

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

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TORINO 23 novembre 2000, n. 95*

**ICI - Rendite catastali - Necessità della notificazione - Non hanno effetto retroattivo.**

### **FATTO E DIRITTO**

Con ricorso depositato il 4 agosto 1999 la Sig.ra E.P. ricorreva avverso l'avviso di liquidazione Ici 1994 n. 286, notificato il 19 maggio 1999, con il quale il Comune di Casalborgone, per l'anno di imposta 1994, chiedeva una differenza maggiorata delle sanzioni e degli interessi di L. 777.000.

La ricorrente produceva in giudizio, tra gli altri, i seguenti documenti:

a) consultazione n. 506 del 22 febbraio 1996 per partita attuale n. 106 rilasciata dal Catasto urbano di Torino dal quale risultava proprietaria, con usufrutto per  $\frac{1}{2}$  a C.O. ved. E., di un immobile con una consistenza di mq. 28 categoria C1 con rendita di L. 389.200 e di un immobile categoria A4 consistenza vani 3,0 con rendita di L. 219.000 per un totale di rendita di L. 608.200. Gli accatastamenti derivavano da variazioni del 3 settembre 1987 in atti dal 12 dicembre 1988; b) consultazione n. 2464 del 27 ottobre 1997 per partita attuale n. 106 rilasciata dal Catasto Urbano di Torino dal quale risultava proprietaria, con usufrutto per  $\frac{1}{2}$  a C.O. ved. E., di un immobile categoria A3, vani 5,0, con rendita di L. 600.000. L'accatastamento derivava da variazione del 18 settembre 1987 in atti dal 14 ottobre 1997.

Contestava nel ricorso:

1) violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 59, e comma 217, L. 23 dicembre 1996, n. 662, avendo il Comune lasciato scadere i termini per la liquidazione Ici 1994 dal momento che la prima legge di proroga era entrata in vigore a termini già scaduti;

2) violazione e falsa applicazione dell'art. 31, comma 6, parte 2, lettera A), della L. 23 dicembre 1998, n. 448; violazione e mancata applicazione dell'art. 11, comma 1, periodo 2, parte 2, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 poiché la proroga dell'attività liquidatoria riguarda esclusivamente l'Ici dichiarata in base alle dichiarazioni, avvisi di accertamento in rettifica, atti di contestazione e non anche l'Ici oggetto di versamento;

3) violazione e falsa applicazione dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; violazione e falsa applicazione dell'art. 11, comma 1, periodo 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 504 avendo il Comune equiparato la "nota di variazione" alla nota di accatastamento, considerando così il fabbricato "non accatastato" e recuperando retroattivamente l'imposta;

4) violazione e mancata applicazione dell'art. 5, comma 2, periodo 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; eccesso di potere per violazione di norma interna R.M. 27 novembre 1997, n. 226/E; violazione e falsa applicazione dell'art. 11 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 non avendo il Comune tenuto conto che, in caso di mutazione per variazione dell'unità immobiliare, le modifiche di rendita hanno effetto soltanto a decorrere dall'anno di tassazione successivo a quello nel corso del quale le modifiche medesime risultano essere state annotate negli atti catastali;

5) violazione e mancata applicazione art. 11, comma 1, periodo 3, parte 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; art. 1, comma 10, D.M. 19 aprile 1994, n. 701; eccesso di potere per contraddittorietà; violazione e falsa applicazione art. 11, comma 2, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; laddove la mutazione non sia comunque variazione, bensì accatastamento, il Comune non ha trasmesso copia della dichiarazione UTE e/o l'UTE non ha trasmesso copia dell'attribuzione della rendita al Comune ed alla parte ricorrente;

6) violazione e mancata applicazione della L. 31 dicembre 1996, n. 675 essendo l'avviso di liquidazione consegnato non in busta chiusa;

7) violazione e mancata applicazione art. 68, comma 1, lettera a); art. 71, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 15 preleggi; violazione e falsa applicazione art. 12, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 avendo l'Ente locale

avvertito che il mancato pagamento dell'importo avrebbe comportato l'iscrizione a ruolo, il che non può avvenire finché non vi è la sentenza della CTP;

8) violazione e mancata applicazione art. 11, comma 2, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; violazione e mancata applicazione art. 139, comma 2, del codice di procedura civile; art. 147 del codice di procedura civile avendo l'Ente locale notificato l'avviso di liquidazione senza indicare il luogo e l'ora. Ne consegue l'inesistenza giuridica della notifica e dell'avviso di liquidazione;

9) violazione e mancata applicazione art. 32, lettera g), della L. n. 142/1990; violazione e falsa applicazione art. 6, D.Lgs. n. 504/1992 essendo stato deliberato l'aumento dell'aliquota dal 4 al 5 per mille dalla Giunta Comunale anziché dal Consiglio Comunale;

10) eccesso di potere per travisamento ed erronea valutazione dei fatti; violazione e mancata applicazione art. 10, comma 4, D.Lgs. n. 504/1992, il Comune ha sbagliato i conteggi di lire 1000, arrotondando alle mille lire superiori.

Chiedeva quindi:

in via pregiudiziale la dichiarazione di nullità dell'avviso di liquidazione per notifica irrituale; l'annullamento dell'avviso in quanto notificato oltre i termini, od in quanto la proroga non riguarda i pagamenti, o perché è stata violata la legge sulla privacy, o sono state ventilate riscossioni illegittime o perché il Comune non ha trasmesso copia della dichiarazione dell'UTE o perché l'UTE non ha trasmesso copia dell'attribuzione della rendita a parte ricorrente e resistente;

in via principale l'annullamento dell'avviso in quanto non vi era stata alcuna variazione permanente;

in via subordinata la riduzione dell'imposta dovuta a seguito della disapplicazione della delibera della Giunta Comunale che ha aumentato l'aliquota dal 4 al 5 per mille e per l'erroneo arrotondamento;

le spese del giudizio e la trasmissione degli atti alla Corte dei Conti ed al tribunale Civile e Penale di Torino per quanto di competenza. Il Comune, costituitosi in giudizio, contestava le affermazioni del ricorrente e chiedeva il rigetto del ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale, con sentenza n. 10 del 14 febbraio 2000, accoglieva il ricorso compensando le spese. Osserva la CTP che "ritiene fondate, in buona parte, le censure mosse all'atto impugnato, ma che il fatto che riveste rilevanza è da una parte la mancata notifica della nuova rendita catastale da parte dell'UTE alla ricorrente e dall'altra parte il fatto che il Comune ha emanato avviso di liquidazione dell'imposta per l'anno 1994, mentre a termini di legge avrebbe dovuto emanarlo nel 1998 per l'anno 1997, anno in cui è stata messa in atti la nuova rendita catastale".

Il Comune di Casalborgone presentava appello in data 27 maggio 2000 contro la sentenza n. 10 precisando che la disciplina Ici per fabbricati non iscritti a catasto o per i quali sono intervenute variazioni modificative dalla rendita, prevede un regime patrimoniale per determinare il valore imponibile.

Richiama quindi l'art. 5, comma 4, D.Lgs. n. 504/1992 scrivendo che nel caso di variazione prodotta all'UTE, il contribuente è tenuto a determinare il valore non sulla base della vecchia rendita, bensì con riferimento alla vendita di fabbricati similari già iscritti e che la descritta procedura richiede necessariamente la presentazione della dichiarazione Ici da parte del contribuente, per segnalare la determinazione del valore Ici su una rendita presunta.

Chiedeva quindi di dichiarare legittimo l'operato avviso di liquidazione. La contribuente depositava le proprie controdeduzioni aggiungendo ai dieci punti evidenziati nel ricorso i seguenti richiami:

violazione e mancata applicazione degli artt. 36, comma 1, e 5, L.

8 giugno 1990, n. 142, dell'art. 11, comma 3, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 75 del codice di procedura civile, dell'art. 15, D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546: trattasi di vizio relativo alla costituzione del primo grado e per il quale chiede la riforma della sentenza in ordine alla non dichiarata contumacia del Comune. La Giunta Comunale ha conferito l'incarico all'Avv. M.... invece di autorizzare il sindaco a resistere in giudizio (art. 11, comma 3, D.Lgs. 546/1992);

violazione e mancata applicazione dell'art. 53, comma 2; art. 22 comma 3, D.Lgs. n. 546/1992: trattasi di vizio relativo al ricorso in appello soltanto (se l'atto depositato nella segreteria della Commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte, il ricorso è inammissibile);

violazione e falsa applicazione dell'art. 92, comma 1 e comma 2, del codice di procedura civile avendo il Collegio di prime cure compensato le spese processuali; e chiedendo: di dichiarare inammissibile il ricorso per appello o di riformare la sentenza per i vizi esposti o di rigettare il ricorso in appello perché infondato o di confermare la sentenza di primo grado con vittoria di diritti, spese ed onorari per entrambi i gradi. Questa Commissione constata che il Comune regola il caso in esame applicando l'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992 ma rileva che il comune ha disatteso l'art. 11, comma 1, periodo 3 (mancata notifica della nuova rendita catastale alla contribuente) o l'art. 5, comma 2, periodo 1 (le modifiche di rendita hanno effetto soltanto a decorrere dall'anno di tassazione successivo a quello in corso del quale le modifiche risultano essere state annotate negli atti catastali. Vedi la R.M. 27 novembre 1997, n. 266/E).

Ritiene quindi di non poter accogliere l'appello del Comune e liquida le spese del presente giudizio in lire 1.000.000.

**P.Q.M.**

Conferma la sentenza di primo grado respingendo l'appello del Comune di Casalborgone. Condanna l'appellante alle spese di giudizio che liquida in lire 1.000.000.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE LAZIO 21 novembre 2000, n. 22*

### **ICI - Base imponibile - Rendita catastali.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con ricorso del 22.02.2001 il prof. xxx impugnava l'avviso di accertamento ICI n.9520, anni dal 1993 al 1997, notificato il 02.01.2001 con il quale il Comune di Marino procedeva alla determinazione di una maggiore imposta di lire 7.091.000 compresi interessi e sanzioni.

Deduceva il ricorrente che la rendita catastale era stata attribuita arbitrariamente, con la conseguenza che l'assenza, da parte dell'UTE, di notifica di una rendita diversa da quella dichiarata rendeva illegittima la pretesa fiscale.

Il Comune non si costituiva.

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con sentenza n.406/06/2002 depositata il 24.06.2002, accoglieva il ricorso, ritenendo illegittima l'imposizione, per mancanza di notifica della rendita catastale attribuita.

Avverso la decisione interponeva appello il Comune di Genzano, invocandone la riforma.

Con il motivo di gravame deduceva di aver solo proceduto ad esaminare se il contribuente aveva dichiarato una rendita presunta sulla base dell'esatta consistenza dell'abitazione principale, utilizzando una capacità media di reddito per la classificazione dell'immobile. Il contribuente, costituitesi, insisteva sull'inefficacia dell'atto impositivo adducendo che la rendita adottata era stata unilateralmente calcolata dal comune e solo l'attribuzione della rendita catastale da parte dell'UTE sarebbe stata applicabile dopo la data di notificazione, e solo successivamente si poteva dedurre la differenza d'imposta.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Osserva il Collegio, riunito in camera di consiglio, che l'appello proposto dal Comune di Marino appare infondato e non meritevole di accoglimento.

In ordine alla doglianza formulata con il motivo di gravame, non può che rilevarsi che le rendite catastale esplicano efficacia, agli effetti dell'ICI, a decorrere dalla loro notificazione, in linea con l'art.74 delle legge n.342 del 21.11.2000.

Pertanto, fino a quel momento, il Comune impositore non può, al contrario di quanto accaduto nel caso di specie, legittimamente richiedere al contribuente l'eventuale differenza d'imposta.

Opinando diversamente, come prospettato dal Comune di Marino, si darebbe alla previsione della norma in parola una portata retroattiva senza alcun supporto testuale.

E' avviso del Collegio che quest'ultima interpretazione sia da preferire, alla luce di una considerazione sistematica della disciplina normativa in materia.

Devesi dunque, a conferma dell'impugnata sentenza, disporre l'annullamento dell'avviso di accertamento per cui e' giudizio.

Sussistono giusti motivi per disporre tra le parti l'integrale compensazione delle spese di questo grado del giudizio.

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

La Commissione Tributaria Regionale per il Lazio rigetta l'appello. Spese compensate.

*CASSAZIONE CIVILE 6 settembre 2000, n. 11776*

### **ICI - Fabbricati costruiti in diritto di superficie - Soggetto passivo - È l'assegnatario dell'area e non il concedente.**

#### **RITENUTO IN FATTO**

che, con ricorso del 14 maggio 1994 alla Commissione tributaria di I° grado di Padova, G.R. - in relazione all'Ici corrisposta nel 1993 con riguardo ad un appartamento assegnatole da società cooperativa edilizia e facente parte di un fabbricato di tipo economico e popolare da tale società realizzato su terreno concessole in superficie dal Comune

di Padova - impugnò il silenzio-rifiuto, formatosi sull'istanza di rimborso dell'Ici dalla stessa corrisposta nell'anno 1993, insistendo nella domanda di rimborso;

- che la Commissione adita - in contraddittorio con la direzione regionale delle entrate del Veneto, la quale insistette per la reiezione del ricorso - con sentenza n. 172 del 26 febbraio 1996, accolse il ricorso ed ordinò il rimborso;

- che, a seguito di appello dell'Ufficio, cui resistette la R., la Commissione tributaria regionale del Veneto, con sentenza n. 29/30/97 del 28 ottobre 1997, respinse il gravame, confermando la decisione di primo grado;

- che avverso tale sentenza il Ministro delle finanze ha proposto ricorso per Cassazione, deducendo un unico motivo di censura;

- che G.R., benché ritualmente intimata, non si è costituita, né ha svolto attività difensiva.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

che, con l'unico motivo di ricorso (con cui deduce: «Violazione e falsa applicazione art. 952 ss. c.c.; art. 35, legge n. 865 del 22 ottobre 1971; artt. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e dei principi da essi desumibili; del combinato disposto delle norme e dei principi testé indicati; motivazione omessa, insufficiente, contraddittoria su punto decisivo della controversia»), il ricorrente critica la sentenza impugnata, sostenendo che l'Ici, rispetto a fabbricato di tipo economico e popolare che insista su suolo municipale oggetto di diritto di superficie, sarebbe dovuta dall'ente costruttore, o poi dagli assegnatari dei singoli alloggi, nella qualità di proprietari dell'edificio o delle sue porzioni;

- che il ricorso merita accoglimento;

- che, infatti, costituisce orientamento di questa Corte, ormai consolidato e condiviso dal collegio, quello, secondo cui in tema di imposta comunale sugli immobili, relativamente a terreno concesso in superficie a cooperativa edilizia per la costruzione di alloggi economici e popolari, l'edificazione del fabbricato rende applicabile l'Ici a carico della cooperativa stessa o degli assegnatari in veste di proprietari del manufatto che insiste sul suolo o di parti di esso;

- che siffatta interpretazione dell'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992 è stata ritenuta conforme al criterio direttivo fissato dalla legge di delegazione (art. 4, comma 1, nn. 1 e 2 della legge n. 421 del 23 ottobre 1992) - che impone l'assoggettamento all'Ici del proprietario dei fabbricati - dalla Corte costituzionale, che, con la Corte cost., sent. 28 maggio 1999, n. 200, ha dichiarato non fondata, con riferimento agli artt. 76 e 77 Cost., in relazione all'art. 4, comma 1, nn. 1 e 2, della legge n. 421/92, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3 comma 2 del d.lgs. n. 504/92 (interpretato nel senso che esso disporrebbe che, per gli immobili concessi in superficie, soggetto passivo dell'imposta sarebbe il concedente del diritto di superficie e non il proprietario superficiale della costruzione);

- che, pertanto, la sentenza impugnata - la quale si fonda sul principio opposto a quello ora ribadito deve essere annullata;

- che, peraltro, la relativa causa, non essendo all'evidenza necessari ulteriori indagini di fatto, può essere decisa nel merito; ai sensi dell'art. 384, primo comma, secondo periodo, c.p.c., nel senso della reiezione del ricorso introduttivo del presente giudizio, proposto dalla intimata il 14 maggio 1994;

- che la sostanziale novità della questione integra giusto motivo per dichiarare compensate per intero, tra le parti, le spese dell'intero giudizio.

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

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, respinge il ricorso introduttivo del presente giudizio; compensa le spese

*CORTE COSTITUZIONALE 25 luglio 2000, n. 351*

**ICI - Art. 16, DLGS 504/92 - Obbligo di confrontare l'ammontare dell'indennità di esproprio con il valore dichiarato ai fini ICI.**

## **SENTENZA**

Nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 16, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), promossi con ordinanze emesse rispettivamente il 18 dicembre 1998 dalla Corte d'appello di Trieste nel procedimento civile vertente tra Fabris Palma Maria Liliana e il Comune di Lestizza, iscritta al n. 258 del registro ordinanze 1999 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 19, prima serie speciale, dell'anno 1999 e il 15 aprile 1999 dalla Corte d'appello di Genova, nel procedimento civile vertente tra la Ditta "Antonio Cortesia" in concordato

preventivo e il Comune di La Spezia ed altra, iscritta al n. 374 del registro ordinanze 1999 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 27, prima serie speciale, dell'anno 1999.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;  
udito nella camera di consiglio del 23 febbraio 2000 il Giudice relatore Riccardo Chieppa.

## **RITENUTO IN FATTO**

1.- Nel corso di un giudizio di opposizione a stima di indennità di espropriazione, promosso dall'espropriato, la Corte d'appello di Trieste, con ordinanza 18 dicembre 1998 (r.o. 258 del 1999), ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 16, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), in riferimento agli artt. 42 e 53 della Costituzione.

Premette il rimettente che l'art. 16 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 stabilisce che l'indennità dovuta in caso di espropriazione di area fabbricabile deve essere ridotta al minor valore indicato nell'ultima dichiarazione ICI, presentata dall'espropriato; osserva, in proposito, che il proprietario, ai fini della dichiarazione ICI dovuta per l'anno 1993, aveva considerato il terreno come agricolo e, conseguentemente, liquidato il tributo in base ad un valore imponibile corrispondente a settantacinque volte il reddito dominicale corrispondente.

Ciò premesso, il giudice a quo rileva che la norma in questione si porrebbe in contrasto con gli artt. 42 e 53 della Costituzione, in quanto, oltre a collegare l'ammontare del ristoro patrimoniale ad una dichiarazione del proprietario resa a fini tributari, comporterebbe la penalizzazione dell'interessato sul piano indennitario non solo in caso di dichiarazione fiscale preordinata a fini di evasione dell'imposta, ma, altresì, in caso di dichiarazione dovuta a mero errore, dipendente - come nella fattispecie in rilievo nel giudizio principale - da confusa ed ambigua situazione urbanistica.

2.- Analoga questione di legittimità costituzionale è stata sollevata, sia pure in riferimento ad ulteriori parametri costituzionali, dalla Corte d'appello di Genova con ordinanza 15 aprile 1999.

Premette il giudice a quo che, ai fini della dichiarazione ICI, il proprietario dei terreni sottoposti ad esproprio aveva denunciato per la maggior parte di essi un imponibile commisurato al reddito dominicale e, comunque, inferiore al valore stimato dal CTU, il quale ha indicato quale elemento di calcolo ex art. 5-bis del d.l. n. 333 del 1992, convertito, con modificazioni, nella legge 8 agosto 1992, n. 359, della indennità un valore venale del comparto di Lire 1.278.030.000, che, per effetto della semisomma ex art. 5-bis, viene calcolato in Lire 639.026.000 e con la deduzione del 40% ridotto a Lire 383.415.000.

La norma impugnata, secondo il rimettente, si porrebbe in contrasto con gli artt. 3, 24, 42, terzo comma, e 97 della Costituzione, per i seguenti rilievi:

- il criterio di determinazione dell'indennità, di cui alla norma impugnata, apparirebbe, prima facie, incompatibile con il principio di adeguatezza dell'indennizzo di cui all'art. 42, terzo comma, della Costituzione. Tale principio, pur rimesso alla discrezionalità del legislatore in considerazione di finalità perequative con gli scopi inerenti alla funzione sociale della proprietà, tuttavia non dovrebbe consentire limitazioni che, perseguendo altre finalità di tipo sanzionatorio fiscale, possano dar luogo alla liquidazione di una indennità al di sotto della soglia minima di serietà e non simbolicità dello stesso;

- per la irragionevole disparità di trattamento tra proprietario espropriato e proprietario che sia stato privato del bene per effetto di occupazione appropriativa in cui l'infrazione fiscale non produce alcun effetto sulla liquidazione del danno egualmente calcolato ex art. 5-bis del d.l. n. 333 del 1992, convertito, con modificazioni, nella legge 8 agosto 1992, n. 359 (con alcuni correttivi migliorativi: non abbattimento del 40%, addizione del 10%);

- per una ulteriore disparità di trattamento - avente riflessi anche sul diritto di difesa - sotto il profilo degli espropriati "evasori totali" ed espropriati "evasori parziali" dell'ICI;

- per l'arbitrario ed indiretto recupero consentito all'ente impositore (sub specie di minore indennizzo) di un tributo non più dovuto dal proprietario spossessato del bene.

3.- In tutti i giudizi introdotti con le ordinanze alle quali si è fatto sopra riferimento, è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, con il patrocinio dell'Avvocatura generale dello Stato, che ha concluso per la infondatezza della questione sollevata.

In particolare, la difesa dello Stato osserva che la norma denunciata assolverebbe essenzialmente ad una funzione dissuasiva dall'evasione dell'ICI e che, peraltro, avendo la norma in esame un ristretto ambito di operatività, potendo essa trovare applicazione per le sole aree fabbricabili, il raffronto dovrebbe essere posto tra "valore venale" dichiarato ai fini ICI e "valore venale" determinato ai fini dell'indennità (e da assumere, secondo il vigente art. 5-bis del d.l. n. 333 del 1992, convertito, con modificazioni, nella legge 8 agosto 1992, n. 359, a base della relativa liquidazione), in quanto entrambi "riferiti" ad un immobile egualmente qualificato come area fabbricabile, con la conseguenza che un divario di valori - con l'effetto sanzionatorio in discorso - non rileverà se non quando lo stesso evidenzia una difformità nella stima dell'identico bene.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1.- Le questioni di legittimità costituzionale sottoposte, in via incidentale, all'esame della Corte, riguardano l'art. 16, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), il quale dispone che «in caso di espropriazione di area fabbricabile l'indennità è ridotta ad un importo pari al valore indicato nell'ultima dichiarazione o denuncia presentata dall'espropriato ai fini della applicazione dell'imposta» (ICI) «qualora il valore dichiarato risulti inferiore all'indennità di espropriazione determinata secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti».

Viene denunciata la violazione:

- dell'art. 42, terzo comma, della Costituzione, giacché la anzidetta norma, oltre a collegare l'ammontare del ristoro patrimoniale dovuto ad una dichiarazione del proprietario resa a fini tributari, comporterebbe la penalizzazione dell'interessato non solo in caso di dichiarazione fiscale preordinata a fini di evasione dell'imposta, ma, altresì, in caso di dichiarazione dovuta a mero errore ed, inoltre, sembrerebbe incompatibile con il principio di adeguatezza dell'indennizzo (r.o. nn. 258 e 374 del 1999);

- dell'art. 53 della Costituzione, in quanto si ricorrerebbe all'applicazione di una sanzione extra-fiscale per inosservanza di un dovere tributario (r.o. n. 258 del 1999);

- dell'art. 3 della Costituzione, per la irragionevole disparità di trattamento tra proprietario espropriato e proprietario che sia stato privato del bene per effetto di occupazione appropriativa (r.o. n. 374 del 1999);

- degli artt. 3 e 24 della Costituzione, per disparità di trattamento tra espropriati "evasori totali" ed espropriati "evasori parziali" dell'ICI (r.o. n. 374 del 1999) avente riflessi sul diritto di difesa;

- dell'art. 97 della Costituzione, per l'arbitrario ed indiretto recupero, consentito all'ente impositore, di un tributo non più dovuto dal proprietario spossessato del bene (r.o. n. 374 del 1999).

2.- I giudizi, avendo per oggetto la stessa norma, vanno riuniti per essere decisi con un'unica sentenza, in considerazione della evidente connessione oggettiva, ed attesa la sostanziale identità delle questioni proposte.

3.- Le questioni sono prive di fondamento.

Giova precisare che la norma contestata non modifica il sistema di calcolo dell'indennizzo, che per le aree fabbricabili resta regolato secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti (art. 5-bis del d.l. 11 luglio 1992, n. 333, convertito, con modificazioni, nella legge 8 agosto 1992, n. 359 - sul quale è intervenuta la sentenza n. 283 del 1993 - e successivamente modificato dall'art. 1, comma 65, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 - sul quale è intervenuta la sentenza n. 369 del 1996 - a sua volta, integrato poi dall'art. 3, comma 65, della legge 23 dicembre 1996, n. 662).

Invece, l'art. 16 del d.lgs. n. 504 del 1992 prevede, per le sole aree fabbricabili, una riduzione della indennità di espropriazione, quando il valore venale, dichiarato o denunciato dall'espropriato ai fini ICI, risulti inferiore all'indennità, come sopra calcolata. Quale effetto ulteriore di bilanciamento equitativo della nuova imposizione è prevista (senza una distinzione tra aree fabbricabili e altri immobili) una maggiorazione della indennità, pari alla differenza (con l'aggiunta degli interessi) tra l'importo della imposta (ICI) pagata dall'espropriato o dal suo avente causa per il medesimo bene, negli ultimi cinque anni, e quello risultante dal computo dell'imposta sulla base della indennità liquidata.

Con tale sistema, in particolare per le aree fabbricabili, per le quali possono verificarsi difficoltà e differenze di valutazione, in relazione a situazioni non omogenee che si riflettono sul calcolo della semisomma tra valore venale e decuplo della rendita catastale, il legislatore ha voluto introdurre un duplice correttivo: il primo - specifico per le sole aree fabbricabili - è che la indennità non possa essere liquidata al di sopra del valore denunciato per l'ICI.

In altri termini, la indennità, per le sole aree fabbricabili (tali devono essere anche al momento della denuncia ICI, altrimenti la norma non è applicabile venendo meno l'omogeneità delle posizioni valutate), viene ancorata, come limite massimo, al valore venale dell'area, che ultimamente era stato dichiarato ai fini ICI; nello stesso tempo il contribuente è posto in condizione di conoscere di questo ulteriore effetto della dichiarazione tributaria, perché la disposizione risulta inserita sia nella legge di delega, sia nel decreto delegato istitutivo dell'ICI, anteriore quindi a qualsiasi espropriazione soggetta a questa regola, in quanto logicamente applicabile solo con riferimento ad espropriazioni di aree fabbricabili successive all'obbligo della dichiarazione ICI.

L'altro correttivo, non applicabile alle sole aree fabbricabili, è, invece, di maggiorazione e consente a favore dell'espropriato il recupero corrispondente alla eccedenza di imposta ICI pagata per gli ultimi cinque anni, rispetto alla imposta che sarebbe stata calcolata sulla base della indennità concretamente liquidata.

4.- Il meccanismo (preventivo-disincentivante) di dissuasione dall'evasione si inserisce in una manovra di finanza, diretta a rafforzare le capacità finanziarie delle regioni e degli enti locali attraverso risorse proprie: viene istituita l'imposta comunale sugli immobili accompagnata dalla soppressione dell'INVIM (imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili) e dalla esclusione dei redditi dominicali delle aree fabbricabili e dei redditi dei terreni agricoli e dei fabbricati dall'ILOR (imposta locale redditi).

In relazione a talune difficoltà di definizione di area fabbricabile, la legge delega ed il decreto delegato istitutivo dell'ICI (puntualmente in aderenza) offrono, ai fini della dichiarazione della stessa imposta, una individuazione di area fabbricabile sulla base dei criteri previsti agli effetti della indennità di espropriazione, ed attribuiscono, a favore del contribuente, la facoltà di ottenere una attestazione dal Comune che definisca la natura dell'area (fabbricabile o meno), in modo da potere rimuovere eventuali dubbi ed escludere errori e responsabilità, tanto maggiori in quanto

diversi sono i sistemi di calcolo dell'imposta, sempre basata sul valore degli immobili sottoposti all'ICI, ma determinato alla stregua del valore venale in comune commercio (integrato da una serie di criteri) per le aree fabbricabili, e degli estimi del catasto per tutti gli altri immobili (fabbricati e terreni agricoli).

Il sistema è, quindi, nel complesso diretto ad incentivare fedeli autodichiarazioni di valore delle aree fabbricabili ai fini ICI e, nello stesso tempo, ad avviare una armonizzazione tra identificazione ai fini tributari ed ai fini espropriativi delle aree fabbricabili, attesa la radice comune di definizione delle stesse aree.

In tale maniera si produce un incentivo, per il proprietario, a dichiarare - la dichiarazione era annuale per le variazioni di ogni genere (trattasi di periodo anteriore alla ampliata potestà regolamentare dei comuni: d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 59) - fedelmente un valore venale, che tenga conto della destinazione (al momento della dichiarazione) edificabile, comportante in genere una lievitazione rispetto al valore su base catastale. L'incentivo è prodotto, da un canto, dai riflessi limitativi, in caso di esproprio, sulla liquidazione della indennità di esproprio (art. 16, comma 1, del d.lgs. n. 504 1992), e, dall'altro lato, dalla possibilità generale di un recupero (attraverso una maggiorazione della indennità stessa) della imposta degli ultimi cinque anni, nel caso in cui essa sia stata calcolata sul valore dichiarato in eccesso rispetto a quella risultante sulla base dell'anzidetta indennità (art. 16, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992; art. 4, comma 1, lettera a), numero 18, della legge 23 ottobre 1992, n. 421).

5.- Il meccanismo di aggancio (limitativo), tra indennità di esproprio e valore dichiarato in sede di ICI, risulta, pertanto, tutt'altro che manifestamente irragionevole o palesemente arbitrario, risolvendosi, attraverso un giusto equilibrio tra mezzo impiegato e scopo perseguito, in un rafforzamento indiretto dell'adempimento di obblighi tributari ed in un incentivo alla lealtà, correttezza e chiarezza di rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione, sia nell'adempimento del dovere di concorrere alle spese pubbliche (art. 53 della Costituzione), sia nel partecipare alla determinazione di valore, anche ai fini della indennità di espropriazione per motivi di interesse generale (art. 42, terzo comma, della Costituzione).

Il disposto legislativo tende, principalmente, ad un recupero di evasione o a disincentivarla. Il fatto che questa evasione sia totale o parziale, ovvero dipendente o meno da volontà consapevole o da mero errore nella dichiarazione, poco interessa ai fini della legittimità costituzionale; in ogni caso è colpevole e, quindi, il soggetto privato può essere assoggettato a conseguenze di responsabilità. Infatti la legge, contestualmente, gli attribuisce una facoltà di tutela, consentendogli di pretendere dal comune la certificazione della qualità edificatoria dell'area (definizione di area fabbricabile) (art. 4, comma 1, lettera a), numero 5, della legge di delega n. 421 del 1992; art. 2, comma 1, lettera b), ultima parte, del d.lgs. n. 504 del 1992). Dal combinato disposto delle anzidette norme può trarsi l'ovvia conseguenza che una dichiarazione conforme alla "definizione", contenuta nella certificazione del comune, non avrebbe potuto produrre per il soggetto privato conseguenze negative, mentre sarebbe eventualmente sorta solo responsabilità, di altro genere, dello stesso comune per la attestazione rilasciata.

Le varie ipotesi di evasore totale o parziale formulate nelle ordinanze di rimessione sono tutte erranee nei presupposti: infatti, l'evasore totale non viene affatto avvantaggiato, in quanto è destinato a subire in ogni caso le sanzioni per la omessa dichiarazione, nonché l'imposizione per l'ICI che aveva tentato di evadere; inoltre, la erogazione dell'indennità di espropriazione non può intervenire, se non dopo la verifica che non superi il tetto massimo ragguagliato al "valore" denunciato per l'ICI, e, quindi, solo dopo la presentazione della denuncia ICI e la conseguente regolarizzazione della posizione tributaria, con concreto avvio del recupero dell'imposta e delle sanzioni. Il che presuppone in ogni caso che si tratti di area fabbricabile (tale al momento della dichiarazione) e che il soggetto espropriato, fosse, alla data di riferimento dell'indennità, tenuto all'ICI.

L'evasore parziale resta soggetto alle stesse conseguenze per il minor valore dichiarato, potendo il comune - ove nei termini e sempre nel presupposto che l'ICI sia dovuta - procedere ad accertamento una volta richiesto dei dati necessari ai fini del calcolo definitivo dell'indennità di esproprio.

6.- Sul piano più generale deve essere posto in rilievo che non è estranea all'ordinamento giuridico la utilizzazione, in base a legge, di un valore dichiarato anche ad altri fini e persino al di fuori del rapporto intersoggettivo in cui è reso, soprattutto quando il valore-prezzo assuma la funzione di corrispettivo per trasferimenti a carattere coattivo. E' sufficiente, a tal fine, il richiamo esemplificativo alle ipotesi di prelazione legale e riscatto sia nel campo dei fondi rustici per lo sviluppo della proprietà coltivatrice (legge 26 maggio 1965, n. 590), sia per gli immobili urbani in locazione (legge 27 luglio 1978, n. 392, art. 39), sia nell'ambito delle aree protette a favore dell'ente parco (legge 6 dicembre 1991, n. 394) ed infine alla prelazione dello Stato ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, in caso di alienazione di bene storico-artistico vincolato (sentenza n. 269 del 1995) (v. ora d.lgs. 29 ottobre 1999, n. 490).

7.- Non esiste neppure una ingiustificata disparità di trattamento tra espropriato in base a regolare procedura di esproprio e colui che abbia subito una occupazione acquisitiva (detta anche accessione invertita), contemplata espressamente da una serie di disposizioni legislative (v. art. 3 della legge 27 ottobre 1988, n. 458; art. 6, comma 2, del d.l. 18 gennaio 1993, n. 8, convertito, con modificazioni, nella legge 19 marzo 1993, n. 68; art. 10, comma 3-bis, del d.l. 27 ottobre 1995, n. 444, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 20 dicembre 1995, n. 539; art. 3, comma 65, della legge 23 dicembre 1996, n. 662). Infatti, sono situazioni del tutto diverse, essendo la seconda caratterizzata da un non legittimo agire della pubblica amministrazione, sia pure assistito da una valida dichiarazione di pubblica utilità dell'opera. E' quindi naturale che la pubblica amministrazione subisca le

conseguenze del proprio operato, con un risarcimento ragguagliato in modo necessariamente superiore a quella che avrebbe potuto essere una indennità di espropriazione di area fabbricabile e quindi con riferimento ad altri criteri meno favorevoli per la stessa amministrazione (aumento del 10%; esclusione dell'abbattimento del 40%) (v. sentenza n. 148 del 1999).

8.- Ai fini della contestata legittimità costituzionale, non interessa la qualificazione dell'art. 16, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, nel senso che esso contenga una misura sanzionatoria o meno, o se il presupposto della norma sia una dolosa evasione d'imposta o un errore, più o meno gravemente colpevole, sulla natura dell'area oggetto dell'espropriazione.

Si tratta, invece, di ragionevole applicazione del principio secondo cui il soggetto privato, nei rapporti con la pubblica amministrazione, necessariamente improntati a lealtà, correttezza e collaborazione, in quanto siano in gioco gli obblighi di solidarietà politici, economici e sociali (art. 2 della Costituzione), tra i quali quelli in materia tributaria, non può sottrarsi alle conseguenze di una sua dichiarazione. Ciò ovviamente quando questa dichiarazione sia contemplata espressamente dalla legge in modo preciso e chiaro, con preventiva (e quindi consapevole) previsione di duplice valenza, negli aspetti di valutazione del bene a fini tributari e come limite di liquidazione di indennità di esproprio, e quando non vi sia un intervallo di tempo significativo tra dichiarazione di valore ad una certa data (1° gennaio dell'anno, a fini tributari) e momento di riferimento - nello stesso anno - della valutazione e liquidazione (di indennità).

Da rilevare, infine, che la natura edificatoria dell'area è in genere una rivendicazione costante dei soggetti privati colpiti da esproprio nel contestare la indennità offerta e pretendere una indennità superiore, e lo è stato anche nelle presenti controversie, sicché è fuori luogo ogni accenno a situazioni meramente ipotetiche di errore incolpevole, attesa la consapevolezza del valore dell'area e il mancato esercizio della facoltà di richiesta di attestazione al comune interessato.

9.- Le predette considerazioni portano ad escludere la sussistenza della denunciata violazione degli artt. 3, 24, 42, terzo comma, e 53 della Costituzione.

Quanto all'invocato parametro dell'art. 97 della Costituzione, è sufficiente, ai fini della infondatezza del profilo, il rilievo che la norma in esame non coinvolge, se non in modo del tutto indiretto, profili organizzativi dell'attività della pubblica amministrazione ed, in ogni caso, tende a finalità che non contrastano con il buon andamento della stessa pubblica amministrazione, ed anzi è indirizzata ad un recupero della reciproca correttezza dei rapporti tra pubblica autorità ed amministrati, presupposto di ogni civile convivenza.

In ogni caso non si può configurare "un tributo non dovuto", in quanto la norma denunciata - giova sottolinearlo ancora una volta - riguarda solo le aree fabbricabili per le quali sia dovuta l'ICI all'epoca di riferimento dell'indennità di espropriazione.

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

La corte costituzionale riuniti i giudizi, dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 16, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24, 42, terzo comma, 53 e 97 della Costituzione, dalla Corte d'appello di Trieste e dalla Corte d'appello di Genova, con le ordinanze indicate in epigrafe.

## **CORTE COSTITUZIONALE 21 luglio 2000, n. 331**

**ICI - Soggetto passivo - Immobili concessi in superficie - Individuazione del concedente - Asserito contrasto con la legge delega - Inammissibilità della questione.**

## **ORDINANZA**

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), promossi con due ordinanze emesse il 23 giugno 1999 dalla Commissione tributaria provinciale di Latina sui ricorsi proposti da Selvi Gabriella contro il Comune di Latina, iscritte ai numeri 110 e 111 del registro ordinanze 2000 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 13, prima serie speciale, dell'anno 2000.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 6 luglio 2000 il Giudice relatore Annibale Marini.

Ritenuto che la Commissione tributaria provinciale di Latina, nel corso di distinti giudizi aventi ad oggetto il pagamento dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), con due ordinanze di identico contenuto emesse il 23 giugno 1999 ha sollevato, in riferimento agli artt. 76 e 77 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421);

che, a parere della Commissione rimettente, la norma denunciata, nel disporre che per gli immobili concessi in superficie soggetto passivo è il concedente con diritto di rivalsa sul superficiario, avrebbe introdotto un nuovo soggetto passivo del tributo, il concedente (del diritto di superficie), non previsto nella legge delega, violando così i criteri direttivi fissati dall'art. 4, comma 1, lettera a), nn. 1 e 2, della legge 23 ottobre 1992, n. 421 (Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale), che individuano nel proprietario dei fabbricati, dei terreni agricoli o delle aree fabbricabili ovvero nel titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione sugli stessi, il soggetto passivo dell'imposta;

che, ad avviso del giudice a quo, la questione risulterebbe rilevante poiché dal suo accoglimento discenderebbe la definizione dei ricorsi in senso favorevole ai contribuenti, proprietari superficiari dei fabbricati realizzati su suolo comunale;

che nel giudizio dinanzi a questa Corte è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che venga dichiarata l'inammissibilità o l'infondatezza della questione.

Considerato che i giudizi, avendo ad oggetto questioni identiche, vanno riuniti per essere decisi con unica pronuncia;

che, diversamente da quanto il rimettente sembra ritenere nella non chiara ricostruzione delle fattispecie oggetto dei giudizi a quibus, il Comune agisce evidentemente quale ente impositore e non già quale concedente in via di rivalsa;

che questa Corte, con sentenza n. 200 del 1999, ha già dichiarato non fondata una questione sostanzialmente identica a quella sollevata nel presente giudizio;

che, in particolare, è stato specificato che il diritto di superficie - cui ha riguardo la norma impugnata - è una situazione diversa dalla proprietà superficiaria, che nasce successivamente alla esecuzione della costruzione;

che, nel caso di proprietà superficiaria, il soggetto passivo dell'imposta va individuato, ai sensi del comma 1 dell'art. 3 del decreto legislativo n. 504 del 1992, nel proprietario dell'edificio realizzato su suolo altrui e non già nel concedente;

che, dunque, contrariamente a quanto affermato dal rimettente, la norma impugnata è inapplicabile nei giudizi a quibus nei quali - come risulta dalle ordinanze di rimessione - il titolare del diritto di superficie ha già proceduto alla realizzazione del fabbricato;

che, pertanto, la questione, in quanto priva di rilevanza nei suddetti giudizi, deve essere dichiarata manifestamente inammissibile.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87 e 9, secondo comma, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

**P.Q.M.**

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), sollevata, in riferimento agli artt. 76 e 77 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Latina, con le ordinanze in epigrafe.

*CORTE COSTITUZIONALE 13 luglio 2000, n. 403*

**ICI - Contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche - Periodo d'imposta non coincidente con anno solare - Sovrapposizione d'imposta.**

**SENTENZA**

Nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 17, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), promossi con due ordinanze emesse il 16 settembre 1998 dalla Commissione tributaria regionale di Firenze, sui ricorsi proposti dalla "Lavaiano s.r.l." e dalla "Triarco s.r.l.", poi incorporata dalla prima contro la Direzione regionale delle entrate della Toscana - sezione di Firenze, iscritte ai nn. 50 e 51 del registro ordinanze 1999 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, n. 6, prima serie speciale, dell'anno 1999.

Visti gli atti di costituzione della "Lavaiano s.r.l."; udito nell'udienza pubblica del 23 maggio 2000 il Giudice relatore Riccardo Chieppa; udito l'avvocato Stefano Grassi per la "Lavaiano s.r.l."

**RITENUTO IN FATTO**

1.- Nel corso del giudizio di appello promosso avverso la sentenza emessa dalla Commissione tributaria di primo grado di Firenze, la Commissione tributaria regionale di Firenze, con separate ordinanze emesse il 16 settembre 1998 (r.o. nn. 50 e 51 del 1998), ha sollevato questione incidentale di legittimità costituzionale - in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione - dell'art. 17, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421).

Premette il giudice rimettente che le società contribuenti avevano presentato ricorso avverso il silenzio-rifiuto espresso dall'Amministrazione sulle rispettive domande dirette ad ottenere il rimborso dell'ILOR, pagata per il periodo 1° gennaio 1993 - 30 settembre 1993, in quanto, per lo stesso periodo, avevano pagato, in relazione ai medesimi immobili, anche l'ICI, ritenendo, quindi, a norma della legge delega istitutiva dell'ICI, che non vi potesse essere una sovrapposizione di imposta (ILOR - ICI). La Commissione di primo grado, nel respingere il ricorso, aveva fatto espressa applicazione dell'art. 17, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, che, per l'appunto, fa decorrere l'esclusione dell'assoggettamento all'ILOR, per le società il cui periodo d'imposta non coincideva con l'anno solare, dal primo periodo di imposta successivo al 1° gennaio 1993. Le Società interessate, nel proporre i ricorsi, sottolineavano come la legge istitutiva dell'ICI, nel dettare i principi di delega, non faceva differenziazione tra i vari casi di applicazione della nuova imposta, per quanto atteneva alla non applicabilità dell'ILOR, a prescindere dalla decorrenza del periodo di imposta.

Osserva, tuttavia, il giudice rimettente che la formulazione della norma in questione non sembra consentire interpretazioni adeguatrici alla ratio della legge n. 421 del 1992, trattandosi, peraltro, di norma transitoria e, quindi, di stretta interpretazione.

Ne consegue - sempre secondo la prospettazione della Commissione tributaria - che una configurazione dell'obbligazione tributaria che preveda, per le società con esercizio a cavallo di un anno, come nella specie, che abbiano versato l'ILOR anche per la parte di esercizio sociale intercorrente dal 1° gennaio al 30 settembre 1993 (periodo per il quale i redditi erano assoggettati ad ICI), la non ripetibilità del tributo contrasti con i principi costituzionali contenuti negli artt. 3 e 53 della Costituzione, giacché a fronte di un medesimo presupposto impositivo fa coesistere l'applicazione di due distinti tributi (ICI ed ILOR) per un certo periodo e solo per alcuni soggetti. Il giudice a quo sottolinea la rilevanza della questione ai fini dei giudizi, in quanto solo una eventuale pronuncia di incostituzionalità della norma consentirebbe l'accoglimento degli appelli.

Il problema, precisa il giudice a quo, è stato di recente oggetto di una decisione di rigetto di questa Corte (sentenza n. 198 del 1998), ma la questione era stata sollevata in relazione ad altri parametri costituzionali (art. 76 della Costituzione).

2.- Avanti a questa Corte si è costituita la Società "Lavaiano s.r.l." anche quale società incorporante la Società "Triarco s.r.l." parte privata nei giudizi avanti ai giudici rimettenti condividendo e sostenendo le ragioni addotte nelle ordinanze di rimessione.

3.- Nell'imminenza della data fissata per l'udienza pubblica, sono state presentate memorie, con le quali si è evidenziato l'assoluta rilevanza della questione di costituzionalità, in quanto solo l'incostituzionalità della norma oggetto consentirebbe al giudice a quo di non confermare la sentenza di primo grado.

Sottolineano, inoltre, la irrazionale ed ingiustificata discriminazione, rispetto a tutti gli altri contribuenti, che la norma opera, con conseguente violazione del principio di eguaglianza tributaria; principio più volte affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1.- La questione di legittimità costituzionale sottoposta in via incidentale all'esame della Corte riguarda l'art. 17, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), nella parte in cui - per coloro che sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare - prevede l'esclusione dell'ILOR sui fabbricati per i redditi prodotti, dal primo periodo di imposta successivo al 1° gennaio 1993. Viene denunciata la violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria regionale di Firenze, con due ordinanze.

2.- In via preliminare, va disposta la riunione dei giudizi, promossi con le indicate ordinanze, che sollevano la medesima questione, in riferimento agli stessi parametri costituzionali.

3.- L'art. 17, comma 5, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 è stato oggetto dell'esame di questa Corte sotto l'esclusivo profilo della violazione del criterio direttivo fissato dall'art. 4, comma 1, lettera a), punto 16, della legge 23 ottobre 1992, n. 421 e quindi dell'art. 76 della Costituzione. Con sentenza n. 198 del 1998 è stata dichiarata la infondatezza della questione, in quanto la legge di delega aveva stabilito in sede di istituzione dell'ICI, quale criterio direttivo, la esclusione dei redditi dominicali delle aree fabbricabili, dei redditi dei terreni agricoli e dei redditi dei fabbricati dall'ambito di applicazione dell'ILOR (imposta locale sui redditi), senza fissare il termine dal quale tale esclusione doveva avere effetto, a differenza di quanto disposto per la soppressione dell'INVIM. La determinazione della data di decorrenza della esclusione dall'ILOR dei redditi sovraindicati rientrava nella discrezionalità del legislatore (sentenza n. 198 del 1998).

Tuttavia, la facoltà del legislatore di fissare la decorrenza dell'esclusione dall'ILOR - esercitata, con la legge delegata (art. 17, comma 5), nei riguardi dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, mediante la determinazione della decorrenza dal "primo periodo di imposta successivo" al 1° gennaio 1993 - non si sottrae all'ulteriore censura di costituzionalità sotto il profilo della ragionevolezza e del contrasto con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva.

Infatti anche se la legge di delega e il decreto legislativo avevano stabilito la "istituzione, a decorrere dall'anno 1993" dell'ICI e l'assoggettamento per anni solari, proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno di possesso, certamente il legislatore delegato aveva una varietà di soluzioni, anche facendo decorrere, per tutti i soggetti, l'ICI dal 1° gennaio 1993. Poteva essere prevista una varietà di soluzioni alternative; l'unica soluzione manifestamente irragionevole ed in contrasto con il principio di eguaglianza e della capacità contributiva - come esplicazione di detto principio nel campo tributario - era quella adottata, cioè di pretendere il cumulativo ed integrale pagamento dell'ICI e dell'ILOR per i contribuenti soggetti ad IRPEG, quando il sistema di tassazione in base a bilancio portava ad una discrasia tra periodo annuale di bilancio e anno solare.

In altri termini con il dettato univoco della norma denunciata, quando il periodo di imposta IRPEG ed il relativo bilancio venivano a scadere in una data del 1993 successiva al 1° gennaio 1993, si verificava, per detto periodo, una sovrapposizione di imposta ILOR (fabbricati e redditi immobiliari assimilati) sugli stessi beni assoggettati ad ICI, dovuta per anno solare. In tale maniera risulta manifesta la irragionevolezza della norma, aggravata da una ingiustificata discriminazione rispetto non solo alle persone fisiche, ma soprattutto rispetto alle altre persone giuridiche (e soggetti assimilati tassati in base a bilancio) rispetto alle quali è esclusa ogni possibilità di sovrapposizione dell'ICI sul periodo soggetto a ILOR. Infatti, a parità di reddito e di capacità contributiva, alcuni soggetti per un periodo del 1993 (variante a seconda della fine del periodo di bilancio non solare) sarebbero tenuti per il medesimo reddito fondiario (fabbricati, terreni e assimilati) solo alla sopravvenuta forma impositiva (ICI), altri anche alla sopprimenda ILOR per la stessa tipologia di beni.

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

### **LA CORTE COSTITUZIONALE**

riuniti i giudizi,

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 17, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), nella parte in cui, per coloro che sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, non esclude la sovrapposizione dell'imposta locale sui redditi (ILOR) di fabbricati ed altri redditi contemplati nel comma 4.

### **COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BARI 13 luglio 2000, n. 216**

#### **ICI - Rendita catastale - Decorrenza - Determinazione giudiziale dalla data della sentenza.**

### **SENTENZA**

Il Comune di Alberobello il 27/10/1999 notificava alla S.p.A. LIPPOLIS LUIGI con sede in Alberobello, l'avviso di accertamento e di liquidazione d'imposta ICI n. 1945/00 relativa all'anno 1998.

Insorgeva il sig. Lippolis Luigi, legale rappresentante della S.p.A., con ricorso depositato il 14 dicembre 1999, precisando quanto segue:

1) che la società da lui rappresentata ha sempre presentato la dichiarazione ICI, versando quanto dovuto, ogni anno, per l'opificio industriale sito in Alberobello alla via Cavour n. 4/6, cat. D/7 [in base all'art. 5 del D.Lgs. 30/12/92 n. 504, che prevede quale base imponibile l'importo determinato dal costo risultante dalle scritture contabili (al lordo delle quote di ammortamento), rivalutato, per ciascun anno di formazione del costo stesso, con i coefficienti determinati annualmente con apposito decreto ministeriale];

2) che per gli immobili di via Mazzini e di via Cavour, la società dichiarava di aver provveduto alla liquidazione delle relative imposte sulla base dei dati catastali;

3) che per quanto riguarda gli immobili dell'opificio industriale, sforniti di rendita definitiva, l'UTE di Bari aveva attribuito un valore catastale di L. 7.480.000.000, esorbitante ed irrealistico;

4) che comunque, essendo stato presentato ricorso avverso l'atto di attribuzione della rendita catastale, i giudici di 1° grado, con decisione del 5/12/1994 n. 8162/94, riducevano la rendita catastale a L. 78.000.000 (che moltiplicata per il coefficiente 50 dà un valore dell'immobile di L. 3.900.000.000); che la sentenza è stata confermata dalla Commissione Tributaria Regionale di Bari.

Lamentava quindi la società ricorrente che il Comune di Alberobello, il 27/10/1999 avesse ciò nonostante notificato l'impugnato accertamento ICI basato sul valore di L. 7.480.000.000.

Faceva altresì presente la società ricorrente che per i precedenti anni 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997 il Comune di Alberobello ha notificato analogo avviso di accertamento, per i quali si è in attesa della decisione dei giudici di merito.

Il Comune di Alberobello, rappresentato dalla dott. Maria Punzi, si costituiva in giudizio con atto del 30/3/2000, precisando che la società Lippolis S.p.A. aveva dichiarato in origine solo il fabbricato D/7 (corrispondendo la relativa imposta tra l'altro liquidata in modo errato per gli anni 1993 e 1994), omettendo gli altri fabbricati A/1, A/2 e C/6 appartenenti alla stessa società. Né, dopo il primo anno 1993, la società ha più denunciato variazione alcuna. In altri termini, mentre l'avviso di accertamento riguarda tutti gli immobili, il ricorrente insiste nel discutere sull'unico bene dichiarato, il fabbricato D/7, limitatamente a quale ha presentato ricorso.

Rileva il rappresentante del Comune che l'UTE di Bari ha revisionato la rendita catastale dell'immobile D/7, e che in sede di opposizione anche la Commissione Tributaria Regionale di Bari ha confermato la rendita catastale di L. 78.000.000; l'immobile, pertanto, non poteva considerarsi sfornito di rendita definitiva.

Conclude che il Ministero delle Finanze, con Risoluzione del 27/11/97 n. 226/e, ha statuito che le modifiche di rendita hanno effetto solo a decorrere dall'anno di tassazione successivo a quello nel corso del quale le modifiche risultano essere state annotate negli atti catastali.

All'udienza del 25/5/2000 veniva concessa la sospensione dell'esecutività del provvedimento impugnato; quindi veniva fissata l'udienza del 13/7/2000 per la discussione nel merito.

Allegava il ricorrente al ricorso copia della decisione n. 8162 pronunciata il 5/12/1994 dalla Commissione Tributaria di I grado di Bari, che in parziale accoglimento del ricorso avverso l'atto dell'UTE di Bari notificato il 2/11/1991, relativa alla revisione della rendita catastale dell'unità immobiliare sita in Alberobello in via Cavour 46, p.t., via Mazzini 7/6 p.t., cat. D/7, determinava la rendita catastale in L. 78.000.000.

All'udienza del 13/7/2000, sentito il relatore e le parti, la Commissione decideva come da separato dispositivo, sui seguenti

## **MOTIVI**

Va premesso anzitutto che l'immobile oggetto del ricorso è il fabbricato descritto nell'accertamento come partita 2247, cat. D/7, fl. 25, consistenza 0,0 sito in via Cavour, non meglio specificato in accertamento, per il quale il Comune di Alberobello, sulla base di un valore di L. 7.480.000.000, rispetto a quello dichiarato di L. 1.852.979.000, ha applicato l'ICI nella misura di L. 39.270.000, all'aliquota del 5,25 per mille.

Nel ricorso si chiarisce che l'immobile è sito in Alberobello, alla via Cavour 4/6 cat. D/7, ed è adibito ad opificio industriale.

Il ricorrente ha dichiarato in ricorso di avere applicato la regola di cui all'art. 5, c. 3 del D.Lgs. 504/92, sino al momento in cui la rendita è divenuta esecutiva per passaggio in giudicato della sentenza di 2° grado. Dopo tale data potrà essere applicata la regola del comma 2° di tale Decreto.

Ora il c. 2° prevede che "Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati..."

Al 3° c. quel Decreto stabilisce che "Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti dal penultimo periodo del c. 3° dell'art. 7 del D.L. 11/7/92 n. 333 (legge 8/8/92 n. 318), con i coefficienti che di seguito precisa.

Orbene, tale immobile non era sfornito di rendita, tanto vero che la rendita è stata oggetto di ricorso alla Commissione Tributaria.

La Commissione Tributaria di 1° grado, confermata da quella n. 66/05/97 depositata il 29/12/97 dalla Commissione Tributaria Regionale di Bari, ha determinato la rendita catastale, riducendola a L. 78.000.000.

Orbene la questione verte sulla decorrenza di tale rendita, ai fini dell'imposizione I.C.I.

Limitando l'indagine all'anno cui si riferisce l'imposizione tributaria, cioè all'anno 1998, e non potendo sconfinare da tale limite, non si può constatare che la Commissione Regionale di Bari, con decisione depositata il 29/12/97, il cui dispositivo è stato depositato agli atti di questo giudizio dalla società ricorrente e confermato dal rappresentante del Comune, è di per sé esecutivo da quella data, per cui per l'anno 1998 non può che applicarsi l'imposta ICI sulla base della rendita catastale determinata in L. 78.000.000.

L'immobile era già iscritto in catasto, come da certificazione allegata, sin dall'impianto Meccanografico relativo, eseguito il 30/06/1987, per cui non pare applicabile l'invocato comma 3° dell'art. 5 D.Lgs. 504/92. Ma in seguito alla determinazione della rendita da parte della Commissione Tributaria Regionale, va applicata tale nuova rendita.

Il ricorso, come si è detto, verte solo sull'immobile Cat. D/7, per cui l'accertamento va confermato per quanto riguarda gli altri immobili.

Le spese del presente giudizio vanno interamente compensate tra le parti.

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

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari, Sez. XV, determina la rendita catastale dell'immobile sito nel Comune di Alberobello, alla via Cavour 4/6, P.T. e via Mazzini 7/6, P.T., in L. 78.000.000, ai fini I.C.I., per tutto l'anno d'imposta 1988. Conferma nel resto l'accertamento notificato alla società ricorrente. Compensa interamente tra le parti le spese del giudizio.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE COMO 10 luglio 2000, n. 153*

**Ici - Violazioni e sanzioni - L.488/1999 – Irretroattività.**

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con tempestivo ricorso pervenuto in data 8.3.2000, xxx, residente in Faloppio, Via xxx impugnava gli avvisi di accertamento con i quali il Comune di Faloppio richiedeva la maggiore imposta per I.C.I. in relazione alla U.I. sita in quel Comune, per gli anni 1994- 1995- 1996- 1997.

Esponeva il ricorrente:

che il 7.1.1993 aveva presentato all'U.T.E. di Como l'accatastamento dei fabbricati di sua proprietà, in Comune di Faloppio, censuario di Gaggino;

che, sulla base dell'accatastamento, aveva calcolato la rendita catastale presunta sulla scorta del programma ministeriale, messo a disposizione del Ministero delle Finanze, e su tale rendita catastale presunta aveva presentato e pagato le relative imposte I.C.I. al Comune di Faloppio;

che, per negligenza, solo in data 20.1.1998 l'U.T.E. di Como aveva comunicato la rendita catastale definitiva;

che solo in quel momento aveva potuto appurare che le rendite catastali definitive erano diverse da quelle presunte, ma il Comune aveva notificato su quelle definitive gli avvisi di accertamento impugnati. Concludeva affinché questa Commissione Tributaria Provinciale confermasse i valori dichiarati nelle denunce; in subordine, non conteggiasse gli interessi moratori.

Si costituiva il Comune di Faloppio, il quale concludeva per il rigetto del ricorso.

All'udienza del 26.6.2000, sentiti a relatore e le parti, la Commissione Tributaria riservava la decisione.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Ritiene questa Commissione Tributaria Provinciale che il ricorso meriti parziale accoglimento.

Infatti, consegue all'accertamento da parte dell'U.T.E. della rendita effettiva, la necessità che il ricorrente paghi l'I.C.I. non sulla base della rendita presunta, ma in relazione al nuovo classamento attribuito alle U.I. in sua proprietà.

Quindi non v'è dubbio che il ricorrente debba pagare al Comune di Faloppio la differenza tra la somma versata sulla base della rendita presunta e quella, maggiore, risultante dalla rendita catastale effettiva. Ritiene tuttavia questa Commissione Tributaria Provinciale che non siano dovuti gli interessi indicati negli avvisi di accertamento impugnati. Giova premettere che, ai sensi dell'art. 5, comma quarto, D.Lgs. n. 504/1992, laddove, come nella fattispecie concreta, manchi la rendita catastale, il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti.

L'art. 11, primo comma, dispone che, in tal caso, il comune trasmette copia della dichiarazione I.C.I. del contribuente all'ufficio tecnico erariale, il quale entro un anno provvede all'attribuzione della rendita, dandone comunicazione al contribuente ed al comune; entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è avvenuta la comunicazione, il comune provvede, sulla base della rendita attribuita, alla liquidazione della maggiore imposta dovuta - senza applicazione di sanzioni (salva la maggiore imposta dovuta maggiorata del 20% nell'ipotesi che la rendita attribuita superi di oltre il 30% quella dichiarata) - maggiorata degli interessi nella misura indicata nel comma quinto dell'articolo 14. Ai sensi di quest'ultima norma, sulle somme dovute per l'imposta e soprattassa si applicano gli interessi moratori nella misura del 7% per ogni semestre compiuto. L'art. 30, comma 11 della legge 23.12.1999, n. 488 (Legge Finanziaria 2000) ha modificato la normativa in esame, disponendo che "fino alla data dell'avvenuta comunicazione della rendita non sono dovuti sanzioni e interessi per effetto della nuova determinazione della rendita catastale". La Circolare n. 23/E del Ministero delle Finanze ha chiarito l'efficacia non retroattiva di quest'ultima legge ed ha ribadito che sono dovuti gli interessi computabili fino al 31.12.1999; mentre, a partire da tale data, gli interessi sono dovuti solo dopo la notifica al contribuente della rendita definitiva, con modalità idonee ad assicurarne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente.

Ritiene questa Commissione Tributaria che la Legge n. 488/99 è certamente non retroattiva. Tuttavia è necessario individuare quale sia il momento in cui, anche alla luce della disciplina previgente, possa dichiararsi la mora colpevole del contribuente, presupposto per la decorrenza degli interessi moratori.

Ebbene la mora nell'adempimento di un'obbligazione pecuniaria presuppone (oltre la esigibilità) la liquidità del debito.

Nella fattispecie concreta, non solo non si verte in alcuna ipotesi di mora ex re, ma non può ravvisarsi ne un debito liquido - in epoca anteriore all'accertamento della rendita catastale effettiva - ne una condotta colpevole del contribuente (artt. 1224 e 1219 c.c.). La tesi qui contestata comporterebbe invece un risultato inaccettabile: il ritardo dell'U.T.E. nell'accertamento dell'effettiva rendita catastale, si tradurrebbe, per il contribuente, in un oneroso debito per interessi moratori.

Nella fattispecie concrete tale rendita e' stata accertata dopo circa 5 anni, anziche' nel più breve termine (ordinatorio) previsto dalla legge, e non e' conforme a legge che, per effetto di tale condotta di un terzo, gravino sul contribuente interessa nella misura, del 14% annuo. L'interpretazione adeguatrice della norma in esame, confortata dal nuovo indirizzo legislativo, comporta quindi che il tasso di interesse menzionato scatti dopo la costituzione in mora da parte del comune, che coincide con la notifica al contribuente della rendita catastale effettiva: solo da questo momento si realizza, infatti, un ritardo colpevole nell'esatto adempimento dell'imposta in esame.

In considerazione del parziale accoglimento del ricorso e della novità delle questioni trattate, sussistono giusti motivi per dichiarare integralmente compensate tra le parti le spese processuali.

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

La Commissione Tributaria Provinciale di Como, Sez. 5, in parziale accoglimento del ricorso, così provvede:  
dichiara non dovuti gli interessi indicati negli avvisi di accertamento impugnati;  
rigetta nel resto il ricorso;  
dichiara compensate tra le parti le spese processuali.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE COMO 10 luglio 2000, n. 150*

### **Ici - Base imponibile - Rendita catastale.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con tempestivi ricorsi nn. 149/00 e 150/00 R.G.R., pervenuti in data 27.1.2000, rispettivamente, xxx e xxx impugnavano gli avvisi di accertamento nn. 119 e 345, con i quali il Comune di Cantù richiedeva la maggiore imposta per I.C.I., in relazione alle U.I. site in quel Comune, per l'anno 1994. Esponevano nei rispettivi ricorsi i ricorrenti;

che gli avvisi di accertamento erano stati effettuati dal Comune di Cantù sulla base della rendita effettiva gravante sulle U.I. (CL.3), mentre essi ricorrenti avevano fatto ricorso alla rendita presunta (CL.2);

che non era stata ancora loro notificata la rendita effettiva;

che era probabile che anche per gli anni successivi al 1994 il Comune avrebbe effettuato le rettifiche di imposta, senza alcun diritto di difesa da parte di essi contribuenti;

che la L. n. 488/1999 (Finanziaria 2000) nell'art. 30, comma 11, stabilisce che il termine per la proposizione del ricorso, avverso la nuova determinazione della rendita catastale, decorre dalla data di effettiva conoscenza da parte del contribuente; fino alla data di effettiva conoscenza non sono dovuti ne sanzioni ne interessi per effetto della nuova determinazione della rendita catastale;

che in tal senso si era anche espressa la Circolare del Ministero delle Finanze n.247/E.

Concludevano affinché questa Commissione Tributaria Provinciale dichiarasse l'illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati; in subordine, dichiarasse l'illegittimità della richiesta degli interessi da parte del Comune di Cantù.

Si costituiva, in entrambi i ricorsi, il Comune di Cantù, il quale concludeva per il rigetto dei ricorsi.

All'udienza del 26.6.2000, previa riunione dei due ricorsi, sentito il relatore, la Commissione Tributaria riservava la decisione.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Ritiene questa Commissione Tributaria Provinciale che i ricorsi meritino parziale accoglimento. Infatti, consegue all'accertamento da parte dell'U.T.E. della rendita effettiva, la necessità che i ricorrenti paghino l'I.C.I. non sulla base della rendita presunta, ma in relazione al nuovo classamento attribuito alle U.I. in loro proprietà. Quindi non v'è dubbio che i ricorrenti debbano pagare al Comune di Cantù la differenza tra la somma versata sulla base della rendita presunta e quella, maggiore, risultante dalla rendita catastale effettiva. Ritiene tuttavia questa Commissione Tributaria Provinciale che non siano dovuti gli interessi indicati negli avvisi di accertamento impugnati. Giova

premettere che, ai sensi dell'art. 5, comma quarto, D.Lgs. n. 504/1992, laddove, come nella fattispecie concreta, manchi la rendita catastale, il valore e' determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti.

L'art. 11, primo comma, dispone che, in tal caso, il comune trasmette copia della dichiarazione I.C.I. del contribuente all'ufficio tecnico erariale, il quale entro un anno provvede all'attribuzione della rendita, dandone comunicazione al contribuente ed al comune; entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui e' avvenuta la comunicazione, il comune provvede, sulla base della rendita attribuita, alla liquidazione della maggiore imposta dovuta - senza applicazione di sanzioni (salva la maggiore imposta dovuta maggiorata del 20% nell'ipotesi che la rendita attribuita superi di oltre il 30% quella dichiarata) - maggiorata degli interessi nella misura indicata nel comma quinto dell'articolo 14. Ai sensi di quest'ultima norma, sulle somme dovute per imposta e soprattassa si applicano gli interessi moratori nella misura del 7% per ogni semestre compiuto. L'art. 30, comma 11 della legge 23.12.1999, n. 488 (Legge Finanziaria 2000) ha modificato la normativa in esame, disponendo che "fino alla data dell'avvenuta comunicazione della rendita non sono dovuti sanzioni e interessi per effetto della nuova determinazione della rendita catastale". La Circolare n. 23/E del Ministero delle Finanze ha chiarito l'efficacia non retroattiva di quest'ultima legge ed ha ribadito che sono dovuti gli interessi computabili fino al 31.12.1999; mentre, a partire da tale data, gli interessi sono dovuti solo dopo la notifica al contribuente della rendita definitiva, con modalità idonee ad assicurarne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente.

Ritiene questa Commissione Tributaria che la Legge n. 488/99 e' certamente non retroattiva. Tuttavia e' necessario individuare quale sia il momento in cui, anche alla luce della disciplina previgente, possa dichiararsi la mora colpevole del contribuente, presupposto per la decorrenza degli interessi moratori.

Ebbene la mora nell'adempimento di un'obbligazione pecuniaria presuppone (oltre la esigibilità) la liquidità del debito.

Nella fattispecie concreta, non solo non si verte in alcuna ipotesi di mora ex re, ma non può ravvisarsi ne un debito liquido - in epoca anteriore all'accertamento della rendita catastale effettiva - ne una condotta colpevole dei contribuenti (artt. 1224 e 1219 C.C.). La tesi qui contestata comporterebbe invece un risultato inaccettabile: il ritardo dell'U.T.E. nell'accertamento dell'effettiva rendita catastale, si tradurrebbe, per i contribuenti, in un oneroso debito per interessi moratori. Nella fattispecie concreta tale rendita e' stata accertata dopo diversi anni, anziche' nel più breve termine (ordinatorio) previsto dalla legge, e non e' conforme a legge che, per effetto di tale condotta di un terzo, gravino sul contribuente interessi nella misura del 14% annuo. L'interpretazione adeguatrice della norma in esame, confortata dal nuovo indirizzo legislativo, comporta quindi che il tasso di interesse menzionato scatti dopo la costituzione in mora da parte del comune, che coincide con la notifica al contribuente della rendita catastale effettiva: solo da questo momento si realizza, infatti, un ritardo colpevole nell'esatto adempimento dell'imposta in esame.

In considerazione del parziale accoglimento del ricorso e della novità delle questioni trattate, sussistono giusti motivi per dichiarare integralmente compensate tra le parti le spese processuali.

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

La Commissione Tributaria Provinciale di Como, Sez. 5, in parziale accoglimento dei ricorsi riuniti, così provvede:

- dichiara non dovuti gli interessi indicati negli avvisi di accertamento impugnati;
- rigetta nel resto i ricorsi;
- dichiara compensate tra le parti le spese processuali

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MATERA, 5 luglio 2000, n. 446*

**ICI - Determinazione tributo - Rendita catastale rettificata con sentenza - Applicazione retroattiva.**

### **SENTENZA**

Con il ricorso in epigrafe, la Banca d'Italia, in persona del direttore pro tempore della filiale di Matera, adiva la Commissione Tributaria Provinciale di Matera avverso l'avviso di accertamento ICI, anch'esso in epigrafe, con il quale il Comune di Matera aveva provveduto a rettificare l'imposta per l'anno 1994 per un ammontare di L. 38.529.000, oltre a L. 22.030.450 per interessi e L. 26.970.300 per sanzioni.

In via principale, la ricorrente eccepiva il difetto di motivazione e l'erronea determinazione dell'imposta; quindi, eccepiva, altresì, l'inapplicabilità delle sanzioni e per falsa applicazione dell'art. 10, comma IV, del D.Lgs. 504/92.

Con note del 16/03/2000, si costituiva in giudizio il Comune di Matera confermando la legittimità dell'accertamento e chiedendo, conseguentemente, il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

## MOTIVI

Le doglianze sollevate dalla ricorrente Banca d'Italia risultano fondate, sia in fatto che in diritto, per cui il ricorso merita l'accoglimento.

La controversia in oggetto verte in ordine alla quantificazione dell'ICI dovuta per l'anno 1994 relativamente ad una unità immobiliare sita in Matera al foglio 159, n. 2655, sub 15, classificata nella categoria catastale D/5.

Relativamente a tale immobile l'UTE di Matera aveva dapprima determinato, in data 25/10/91, una rendita di L. 241.968.554, quindi una successiva rendita di L. 398.720.598.

Quest'ultima rendita, a seguito dell'impugnazione da parte della Banca d'Italia dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Matera, veniva rideterminata nella minor somma di L. 267.143.000 e ratificata con relativa sentenza n. 70/05/95.

Per l'anno 1994, relativamente all'unità immobiliare in questione, il Comune di Matera aveva individuato una rendita catastale pari, per i primi nove mesi a L. 398.720.589 e, per i restanti tre mesi, a L. 392.455.196.

Il problema nodale del presente giudizio appare quello relativo alla irretroattività o meno della rendita determinata con sentenza nell'anno 1995, ossia se la determinazione - passata in giudicato nel 1995 - della rendita catastale di L. 267.143.000 sia applicabile anche all'anno 1994 pur in presenza di una precisa disposizione normativa che prevede che, per gli immobili iscritti in catasto, la base imponibile a fini ICI sia calcolata sulla rendita catastale vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione.

Questa Commissione Tributaria ritiene di dover aderire alla tesi dell'applicabilità all'anno 1994 della rendita catastale determinata con sentenza della Commissione Tributaria Provinciale del 1995, tesi tra l'altro sostenuta da autorevole dottrina e da recente giurisprudenza tributaria.

Principio fondamentale del nostro ordinamento giuridico e conseguenza del necessario riferimento che ogni giudice deve fare ad un indissolubile criterio di equità è quello che il contribuente non può sopportare le conseguenze negative di un ritardato riconoscimento dei propri diritti.

Nel caso in specie, ove l'odierno ricorrente avesse ottenuto immediata tutela delle proprie ragioni, avrebbe visto rideterminata la rendita catastale sin dalla data della domanda ossia sin dal 1991.

La retroattività dell'efficacia della sentenza - soprattutto quella di accertamento come la presente - alla data della domanda non contrasta, tra l'altro, con alcuna disposizione normativa contraria.

Né vale, a tutela della tesi difensiva contraria, ricorrente all'interpretazione letterale dell'art. 5, comma secondo, della L. 504/92, in quanto il riferimento al valore catastale in essere al primo gennaio dell'anno di imposizione non può contrastare l'effetto retroattivo di una sentenza che ridetermina il valore catastale stesso.

Conseguentemente, neanche le sanzioni risultano dovute in applicazione del disposto dell'art. 30, comma 11, della L. 488/99.

La particolare natura della controversia de qua e l'indiscutibile difficoltà interpretativa delle disposizioni applicate giustifica la compensazione delle spese del giudizio.

## P.Q.M.

Accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'avviso di accertamento impugnato e conferma, con decorrenza dal 24/12/91, la determinazione a fini ICI della rendita catastale relativa all'unità D/5 in L. 267.143.000. Compensa tra le parti le spese del giudizio.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE VARESE, 3 luglio 2000, n. 789*

## **ICI - Dichiarata inefficacia del contratto di vendita.**

### FATTO E DIRITTO

Con ricorso debitamente notificato al contribuente propone opposizione avverso l'iscrizione a ruolo disposta dal Comune d'Induno Olona per il mancato pagamento dell'imposta comunale sugli immobili degli anni 1994 e 1995.

Eccepisce di non potere essere considerata proprietaria del compendio immobiliare in questione come comprovato dall'allegato verbale di conciliazione.

Ha quindi concluso chiedendo, per le ragioni dettagliatamente espresse nel ricorso, l'annullamento dell'atto.

Non si è costituito il Comune convenuto. Ciò premesso, osserva la Commissione che la domanda appare fondata e va accolta.

Dagli atti di causa si desume che, con apposito verbale di conciliazione stipulato in seguito ad azione revocatoria promossa dal Fallimento della dante causa del diretto contraente della parte, l'immobile in questione è stato retrocesso alla curatela fallimentare, dichiarandosi espressamente l'inefficacia dei contratti d'alienazione del

bene (... "le unità immobiliari, oggetto dei contratti revocati ed inefficaci, vengono restituiti alla Curatela del Fallimento \_\_\_\_\_ s.r.l. ..."). Di conseguenza, deve ritenersi inesistente il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'imposta della quale si discute (art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992).

D'altro canto, e' noto che in materia tributaria, sebbene l'iniziativa del giudizio sia di norma riferibile al contribuente, spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere probatorio della pretesa fiscale, secondo la regola generale dettata dall'art. 2697 c.c. (cfr. Comm. Trib. Centrale, sez. II dec. 5706 del 8.7.1982).

Nel caso in esame l'ente convenuto non ha comunque assolto l'onere probatorio su di esso incombente, non avendo prodotto alcun atto o documento dal quale desumere la fondatezza della pretesa fatta valere nei confronti della contribuente.

Spese compensate.

**P.Q.M.**

la Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE ROMA, 21 giugno 2000, n. 261*

### **ICI: Base imponibile - Valore degli immobili**

Con ricorso n. 8218/99 la società \_\_\_\_\_ s.r.l. a mezzo del proprio rappresentante Ing. \_\_\_\_\_, difesa e rappresentata unitamente e disgiuntamente dal dott. \_\_\_\_\_ e dall'avv. \_\_\_\_\_ ha impugnato l'avviso di liquidazione I.C.I. n. 036\_\_\_ per l'anno 1994 con il quale il Comune di Tivoli ai sensi dell'art. 11 e 14 dei D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504 ha disposto la liquidazione della maggiore imposta di lire 69.916.000.

Ha irrogato inoltre sanzione del 30% di lire 20.974.800, nonché interessi per lire 31.168.676 per un debito fiscale complessivo di lire 122.059.476.

Ciò in relazione:

alla partita 2460 fg. 57 part. 293 valore catastale 333.060.000;

alla partita 2421 fg. 57 part. 238, 241, 310, 311, 312, 320, 321, 340, 413, 414, 415, 416, 417, 418, 419 per un valore catastale 29.051.360.000.

La società ricorrente riferisce nel gravame che: con decreto 12 gennaio 1993 n. 84/93 del giudice delegato presso il Tribunale di Roma, Sezione Fallimentare, a seguito di aggiudicazione ai pubblici incanti nella procedura di liquidazione del Fallimento \_\_\_\_\_ S.p.A. di Tivoli, il Sig. \_\_\_\_\_ risultava aggiudicatario di una intera consistenza immobiliare comprendente terreno e fabbricati in Tivoli, Via degli Stabilimenti, Via \_\_\_\_\_.

Il prezzo della predetta aggiudicazione risultava di lire 733.000.000 oltre spese ed accessori, prezzo stabilito sulla base di relazione di consulenza tecnica depositata dal CTU architetto \_\_\_\_\_.

Tale perito, riporta la società ricorrente, ha considerato che per alcuni fabbricati il valore era uguale a zero essendo fabbricati fatiscenti e con età superiore ai cinquanta anni, mentre per altri fabbricati n. 1, 2 e 3 la valutazione potrebbe desumersi di circa 355.000.000.

Per quanto attiene ai terreni, vista la loro destinazione urbanistica G/3 e F/1 verde pubblico attrezzato o sportivo, il cui valore di esproprio per terreni analoghi oscilla fra i 18.000 al mq. e 20.000 al mq. ne ha valutato il valore in lire 368.000.000; il tutto, come in precedenza specificato per un totale di lire 733.000.000.

Con atto a rogito notaio \_\_\_\_\_ del 6 dicembre 1993 il Sig. \_\_\_\_\_ vendeva alla soc. \_\_\_\_\_ s.r.l. tutto il complesso immobiliare per lire 733.000.000.

La società ricorrente fa presente che la vendita all'incanto e' vendita sotto controllo del giudice e quindi non e' contestabile l'autenticità del prezzo pagato, e non e' stato richiesto il parere dell'UTE in ipotesi di grave incongruità fra il valore dichiarato ed il valore desumibile dell'UTE, cosicché un aggiornamento delle rendite catastali su istanza della proprietà si e' avuto solo nel 1998 quando si e' verificato un classamento ad unità collabenti degli immobili.

Tutto ciò premesso, la società ricorrente osserva che l'I.C.I. e' una imposta a carattere patrimoniale la cui base imponibile e' determinata dagli estimi catastali, mentre non e' possibile fornire prova contraria circa il valore commerciale del bene a differenza di ciò che avviene per l'imposta del registro, l'imposta successioni, ecc. oltre che l'I.C.I. per alcune categorie di beni (aree edificabili, fabbricati demoliti, fabbricati sottoposti a restauro).

La società ricorrente sostiene quindi che la tassazione I.C.I. dovrebbe essere richiesta solo sulle particelle non collabenti (particelle 2421, fg.

57 num, 238, 241 sub. 1, sub. 2, sub. 3 e sub. 4) ed anche in tal caso nella misura del 50% mentre su tutti gli altri beni dichiarati successivamente collabenti e non edificabili l'imposta non dovrebbe essere richiesta.

Inoltre accertato il valore del bene sulla base del decreto del giudice l'imposta I.C.I. dovrebbe calcolarsi sul valore venale del bene.

Ciò usando lo strumento dell'applicazione analogica dell'art. 25 della normativa I.C.I. che disciplina le ipotesi di riduzione o esenzione dell'imposta, ovvero facendo riferimento alla analogia legis con riguardo quindi ad altra normativa dettata in tema di imposta di registro.

Infine il giudice può rifarsi alla analogia iuris, mancando una norma di disciplina, rifacendosi all'art. 12 comma 2 delle preleggi che consente il rinvio ai principi generali. La normativa I.C.I. come applicata appare costituzionalmente illegittima tant'è che un bene pagato 733.000.000, paga per dieci anni una imposta pari al miliardo.

Del resto, in sede di perizia molti beni sono di valore zero, cosicché la mancata variazione catastale che ha valore dichiarativo e non costitutivo, ha comportato l'applicazione di imposta ingiusta.

La società ricorrente ha avanzato istanza di annullamento per autotutela.

Conclusivamente la società ha chiesto che venga dichiarata applicabile la normativa del registro alla disciplina I.C.I. per quanto attiene le vendite effettuate sotto il controllo del giudice e ciò anche previa remissione alla Corte Costituzionale della questione di legittimità costituzionale della normativa I.C.I. relativamente agli artt. 3, 42 comma 2 e 53 della Costituzione, nella parte in cui non prevede per le vendite fallimentari o similari come base di calcolo il prezzo di aggiudicazione ed in subordine che venga annullato l'avviso per l'anno 1994.

Con ricorso n. 11160/99 la società ha proposto analogo gravame avverso avviso di liquidazione per I.C.I. per l'anno 1993 per l'ammontare di lire 11.417.000.

Si è costituito il Comune di Tivoli con le controdeduzioni depositate in data 12 maggio 1999 sostenendo la piena legittimità di quanto operato.

Ha osservato, infatti, che non è possibile adottare disciplina diversa da quella prevista dall'articolo 5 della normativa I.C.I. di cui al d.lgs. n.

504 del 1992 che fa riferimento alla rendita catastale diversamente da quanto avviene per l'art. 5 dell'imposta di registro che fa riferimento al valore venale.

Ha comunicato inoltre, che ha fatto applicazione dell'art. 8 dello stesso decreto lg. per quanto riguarda la riduzione dell'imposta al 50% per gli immobili inagibili.

Per quanto riguarda i dubbi di costituzionalità ha invocato i precedenti della Corte Costituzionale (Sent. n. 111 del 1997 e 211 del 1998).

Ha chiesto la reiezione del gravame con condanna alle spese.

All'odierna udienza l'avv. \_\_\_\_\_ per la soc. ricorrente e il dott. \_\_\_\_\_ per il Comune di Tivoli hanno confermato le proprie deduzioni.

## **DIRITTO**

I due ricorsi n. 8218/99 e n. 11160/99 sono stati proposti dallo stesso contribuente e concernono la stessa materia in quanto si riferiscono, ad accertamenti I.C.I. per due annualità diverse, ma sempre con riguardo agli stessi beni; inoltre recano sostanzialmente le stesse doglianze.

Pertanto possono essere riuniti a norma dell'art. 273 c.p.c..

La fattispecie in esame è caratterizzata dal fatto che la Società ricorrente è proprietaria di beni ad uso industriale acquistati da precedente proprietario in sede di asta fallimentare per un importo di lire 733.000.000. Avendo versato l'imposta comunale in base al detto valore, ha subito i maggiori accertamenti di cui si discute, in quanto il Comune ha determinato il valore in base al reddito catastale risultante ai periodi di imposta.

La società ricorrente contesta tale determinazione con numerose argomentazioni che sostanzialmente si riassumono in due ordini di motivi che saranno di seguito esaminati:

1. In considerazione che il valore dei beni risulta obiettivamente accertato in base a precedente procedimento a carattere giurisdizionale, la ricorrente sostiene che sarebbe incongruo il criterio del ricorso alla rendita catastale per cui, anche per affermare i criteri costituzionali della capacità contributiva, si dovrebbe far ricorso ad interpretazione analogica delle norme in materia di imposta di registro per far emergere il criterio del valore di mercato a preferenza di quello fisso e meccanico della rendita catastale.

2. Ciò con eventuale previa remissione alla Corte Costituzionale della questione di legittimità costituzionale della normativa I.C.I.

relativamente agli artt. 3, 42, comma 2 e 53 della Costituzione, nella parte in cui non prevede per le vendite fallimentari e/o similari come base di calcolo il prezzo di aggiudicazione.

In ordine al primo motivo la Commissione ritiene di non poter condividere la tesi della società ricorrente in considerazione del preciso disposto della normativa vigente.

Infatti l'invocato art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale di cui al r.d. 16.3.1942, n. 262 prevede che nell'applicare la legge si deve innanzitutto tenere conto del tenore letterale delle norme e della intenzione del legislatore e solo se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione si può ricorrere all'analogia legis.

Ora nel caso che ne occupa e' facile osservare che la norma che prevede espressamente la regola da applicare per la base impositiva dell'I.C.I. esiste e la controversia può e deve essere decisa in applicazione della stessa.

Essa si rinviene nella struttura dell'imposta comunale come delineata dal Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 in questione ed, in particolare dall'art. 5 del citato decreto legislativo, secondo il quale il valore dei beni iscritti in catasto e' costituito dall'ammontare delle relative rendite moltiplicato per i coefficienti in esso previsti. Non può quindi farsi ricorso alla diversa disciplina dettata per l'imposta di registro, Altra cosa e' prospettare le conseguenze dannose per il contribuente in ordine alle quali al giudice tributario non e' dato alcun potere di intervento in quanto esse derivano dalla esatta applicazione della legge.

Relativamente alla prospettata questione di costituzionalità devesi innanzitutto considerare che la stessa nei termini in cui e' stata proposta apparirebbe inammissibile in considerazione di quanto dispone l'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87.

Secondo tale norma nel corso di un giudizio dinanzi ad una autorità giurisdizionale una delle parti o il Pubblico Ministero possono sollevare questione di legittimità costituzionale mediante apposita istanza, indicando a) le disposizioni della legge o dell'atto avente forza di legge dello Stato o di una Regione, viziate da illegittimità costituzionale;

b) le disposizioni della Costituzione o delle leggi costituzionali, che si assumono violate Ora, nella fattispecie sono state indicate le disposizioni della Costituzione, ma non risultano precisate quelle della legge statale che si ritengono viziate di incostituzionalità.

Infatti secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale (V. ad esempio la Sent. n. 263 del 1994) sarebbe inammissibile una questione che investe l'intero complesso normativo riguardante l'istituzione e la disciplina (sostanziale e procedimentale) dell'I.C.I., in quanto le disposizioni del testo impugnato hanno oggetti eterogenei, fra i quali non e' dato ravvisare quella reciproca, intima connessione necessaria perche' possa validamente introdursi un giudizio di legittimità costituzionale avente ad oggetto un intero testo legislativo.

Ad ogni modo, tale lacuna potrebbe essere colmata dal giudice atteso che la norma in questione potrebbe essere individuata nel sopra citato articolo 5 del d.lgs. n. 504 del 1992.

Pertanto la questione appare manifestamente infondata.

Essa viene proposta con riferimento agli articoli 3, 42 e 53 Cost.

Con riferimento all'art. 3 si può senz'altro escludere qualsiasi sospetto di disparità di trattamento in quanto non si vede quali siano le uguali posizioni soggettive alle quali la legge applica differenti valutazioni.

Nella fattispecie, infatti, lo stesso soggetto viene trattato con differenti parametri ma in applicazione di tributi sostanzialmente diversi.

E se differente trattamento e' previsto, tale differenza e' riferibile ai tributi e non ai cittadini ad essi assoggettati, per cui una critica alla differente impostazione si risolve in una censura alla discrezionalità del legislatore costantemente esclusa dal controllo di legittimità costituzionale, qualora non sussistono ragioni di assoluta irrazionalità.

Ad ogni modo una possibile critica derivante dalla norma dell'art. 53 primo comma della Costituzione quale specifico sviluppo del principio di uguaglianza di cui al detto art. 3 non potrebbe che tradursi per quanto riguarda le imposte nella esigenza di imposizione uguale per redditi eguali e di imposizione diversa per redditi diversi (v. Sentenza n. 155 del 1963).

E poiche' nella fattispecie, come e' comunemente riconosciuto, la differente impostazione dell'I.C.I. rispetto all'imposta di registro e' giustificata dalle diverse esigenze della finanza comunale rispetto a quella statale, nessuna irrazionalità può essere ipotizzata.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIMINI, 10 giugno 2000, n. 74*

### **ICI - Base imponibile - Valore degli immobili.**

#### **RITENUTO IN FATTO**

Con ricorso depositato il 29 gennaio 1999, le signore xxx e xxx, proprietarie di un immobile in Rimini, Via xxx, di categoria catastale D, hanno impugnato gli avvisi di liquidazione emessi dal Comune di Rimini, nn. 886/98 e 890/98 per ICI relativa all'anno 1993, nn. 887/98 e 891/98 per ICI 1994, n. 888/98 e 892/98 per ICI 1995 e nn. 889/98 e 897/98 per ICI 1996. I ricorrenti sostengono l'illegittimità, degli avvisi di liquidazione in quanto gli stessi non sono stati notificati presso la residenza dei contribuenti e perche' la rendita catastale attribuita, dall'UTE non e' stata loro comunicata nel termine previsto dall'art. 11 comma 1 del d.lgs. 504/92.

Nel merito sostengono che il parametro di riferimento assunto nell'avviso di liquidazione non e' congruo poiche' l'UTE accetta, notoriamente, attraverso la procedura, del DGFA, il ricalcolo del coefficiente di redditività al 2% in luogo di quello del 3% utilizzato nella fattispecie, con conseguente riduzione di un terzo della rendita sulla quale viene calcolata l'imposta. Resiste in giudizio il Comune di Rimini contestando in fatto e in diritto l'assunto

avversario ed insistendo sulla legittimità dell'operato del Comune soprattutto in relazione al fatto che, trattandosi di fabbricato per il quale era stata dichiarata una rendita presunta per gli anni in questione, lo stesso Comune ha semplicemente applicato il disposto dell'art. 11 comma 1 ultima parte del d.Lgs. 504/92, liquidando la maggiore imposta sulla base della rendita attribuita la quale e' stata pubblicata all'albo pretorio del Comune.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

Le ricorrenti deducono la nullità degli avvisi di liquidazione emessi in base ad una rendita catastale mai loro comunicata. La comunicazione della rendita costituisce momento essenziale per l'imposizione del tributo e per tale non può essere considerata la pubblicazione all'albo pretorio, ritenuta inadeguata dalla legge finanziaria per il 2000, la quale stabilisce all'art. 30 comma 11 che "il termine per la proposizione del ricorso avverso la nuova determinazione della rendita catastale dei fabbricati decorre dalla data in cui il contribuente abbia avuto piena conoscenza del relativo avviso".

Il legislatore ammette dunque, sia pure per implicito, in linea con la dottrina e la migliore giurisprudenza, che siffatta garanzia non era fornita dalla comunicazione dell'attribuzione della rendita effettuata attraverso la pubblicazione all'albo pretorio.

Per ciò e per la ratio che la ispira, che e' notoriamente quella di rendere edotto il contribuente dell'ammontare della base imponibile, di porlo in condizione di adempiere agli obblighi di denuncia su di lui incombenti dandogli al tempo stesso la possibilità di difendersi, la disposizione ha indiscutibile efficacia retroattiva. Avvalora tale interpretazione il richiamo all'art. 3 d.lgs. n. 472/1997 contenuto nell'ultima parte del comma 11 dell'art. 30 della finanziaria che vale appunto a dirimere la questione della irrogazione delle sanzioni intervenute antecedentemente all'entrata in vigore di quest'ultima legge e nonostante la normativa da essa dettata. Sicche' non avendo avuto attraverso la pubblicazione sull'albo pretorio piena conoscenza della nuova determinazione della rendita catastale, le ricorrenti avranno tempo di impugnare tale determinazione fino a quando la relativa comunicazione non sarà validamente effettuata, secondo la lettera della legge, a mezzo del servizio postale e con modalità idonee a garantire l'effettiva conoscenza. Gli avvisi di liquidazione notificati alle ricorrenti, non essendo stata data a costoro efficace comunicazione delle nuove rendite, dovrebbero essere considerati nulli e di nessuno effetto sia nella determinazione del tributo sia nell'irrogazione delle sanzioni e nell'applicazione, degli interessi; se però il menzionato comma 11 dell'art. 30 della legge 23.12.1999 n.488 non contenesse nella seconda parte l'espressione: "Fino alla data dell'avvenuta comunicazione non sono dovute sanzioni e interessi per effetto della nuova determinazione della rendita catastale", La prima parte del comma 11 dell'art. 30 cit. deve essere letta dunque con la seconda parte, che ha carattere evidentemente transitorio e che limita gli effetti dell'invalidità, o se si vuole, dell'inefficacia od inadeguatezza della comunicazione della nuova rendita all'esclusione (rectius, all'annullamento) delle sanzioni, ivi comprese le maggiorazioni che, nella misura nella quale sono previste, hanno anch'esse natura sanzionatoria, e degli interessi, senza investire minimamente l'imposta principale.

La conclusione e' che dall'entrata in vigore delle legge 23.12.1999 n. 488, la comunicazione delle nuove rendite deve essere effettuata, sotto pena di nullità dell'ICI e, deve ritenersi, dell'imposizione di ogni altro tributo dipendente dall'attribuzione di rendita agli immobili, nonché delle sanzioni e degli interessi relativi "a mezzo del servizio postale, con modalità idonee a garantire l'effettiva conoscenza da parte del contribuente".

Circa l'efficacia retroattiva delle legge, va osservato che il legislatore della finanziaria 2000, pur riconoscendo l'invalidità della comunicazione effettuata a mezzo dell'albo pretorio, limita tuttavia l'effetto dell'annullamento alle sanzioni, alle maggiorazioni ed agli interessi, senza coinvolgerli minimamente l'imposta principale che rimane così ferma ed esigibile fino a quando l'atto impositivo non sia eventualmente impugnato ed annullato a seguito di valida comunicazione della nuova rendite da parte degli uffici competenti.

In parziale accoglimento del ricorso vanno dunque esclusi dagli avvisi di liquidazione ICI per gli anni 1993, 1994, 1995, 1996 le sanzioni, le maggiorazione e gli interessi applicati. Nel resto gli avvisi vanno confermati.

Le spese di giudizio, in ragione della reciproca soccombenza e della natura e novità delle questioni trattate, vanno compensate per intero fra le parti.

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

In parziale accoglimento del ricorso, dichiara non dovute le sanzioni, le maggiorazioni e gli interessi applicati, confermando nel testo gli avvisi di liquidazione impugnati.

Spese compensate integralmente fra le parti.

**ICI - Qualificazione edificatoria dell'area Piano regolatore adottato e non approvato - Insufficienza.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

A.G. proponeva ricorso avverso l'avviso di liquidazione, emesso dal Comune di Vecchiano, col quale veniva chiesto il pagamento della complessiva somma di L. 4.888.000 a titolo di maggiore imposta Ici, relativa all'anno 1994.

Il ricorrente assumeva di essere proprietario di un appezzamento di terreno, sito nel Comune di Vecchiano, identificato al N.c.t., alla partita 8337, foglio 29, mapp. 234 (r.d. 77.910, r.a. 47.700), classificato dal precedente p.r.g. come agricolo;

che, con deliberazione n. 95 del consiglio comunale del 6 ottobre 1992, il comune adottò la variante del P.r.g. classificando l'area in questione come edificabile;

che tale variante fu definitivamente approvata dalla Giunta regionale Toscana con deliberazione n. 855 del 27 luglio 1996;

che esso ricorrente ha sempre versato l'Ici, fino all'anno 1996 sulla base del reddito dominicale rivalutato, ritenendo che l'area fosse sempre agricola fino all'approvazione, in via definitiva, dello strumento urbanistico;

che, inaspettatamente, era giunto l'avviso di liquidazione, con il quale il Comune di Vecchiano richiedeva il pagamento della somma di L. 730.000 quale integrazione di quanto già versato, ai fini della imposta Ici, per l'anno 1994, ritenendo che, ad avviso del comune, l'area in questione dovesse ritenersi, fin da quell'anno, non più agricola, ma edificabile.

Concludeva per l'annullamento dell'atto impugnato e per la sospensione dello stesso.

Il Comune di Vecchiano, in persona del legale rappresentante, si costituiva in giudizio e si opponeva alle domande.

La commissione, all'udienza del 24 marzo 2000, respingeva l'istanza di sospensione, come da motivato provvedimento in atti, e successivamente fissava la odierna udienza di discussione.

Il ricorrente depositava memoria integrativa. Le parti erano presenti e si riportavano, sostanzialmente, alle proprie istanze ed eccezioni.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il ricorso è fondato e merita accoglimento.

Osserva la commissione che, nella fattispecie in esame, non esiste il requisito della edificabilità legale in quanto, nell'anno 1994, l'area dal vigente piano regolatore, era classificata come area con destinazione agricola e che la diversa classificazione è avvenuta soltanto al momento della definitiva approvazione dello strumento urbanistico (deliberazione della giunta regionale dell'anno 1996).

Appare evidente che le aree edificabili, ai fini Ici, possono essere considerate solamente quelle per le quali sia stato adottato un piano in via definitiva, così come stabilisce la lettera b) dell'art. 2 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504: "per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti della indennità di espropriazione per pubblica utilità". Il criterio, da prendere a base per la decisione, è quello della edificabilità effettiva per l'anno 1994. Non vi è dubbio che, in base alla sola variante del P.r.g. del Comune di Vecchiano del 6 ottobre 1992, la edificabilità dell'area era soggetta all'approvazione della giunta regionale e che fino a tale momento l'area aveva una semplice potenzialità ad essere considerata edificabile. Soltanto la delibera regionale del 27 luglio 1996 ha reso tale area effettivamente utilizzabile a scopo edificatorio. Non può sfuggire ad un esame giuridico che se la ricorrente avesse, prima della delibera regionale, utilizzato il terreno a scopo edificatorio sarebbe incorsa in varie sanzioni sia dal punto di vista penale che amministrativo.

Le argomentazioni del comune appaiono fragili sol che si consideri che la Cassazione (3 dicembre 1994, n. 10406) ha statuito: Nell'ipotesi in cui le parti di una compravendita avente ad oggetto un terreno abbiano indicato nell'atto un valore non inferiore a quello risultante dall'applicazione dei parametri di cui all'art. 52, comma 4 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, la circostanza che tale terreno era previsto come edificabile da un piano regolatore adottato dal comune, non legittima l'ufficio del registro alla rettifica del valore, qualora lo strumento urbanistico non sia stato ancora approvato dalla regione.

Questa decisione appare pienamente pertinente alla fattispecie in esame e giustifica l'accoglimento del ricorso.

Il richiamo, fatto dal comune alla sentenza della Cassazione, sezioni unite, del 1° luglio 1997, n. 5900, si dimostra inconferente se si considera che la qualità di un'area fabbricabile, in virtù di uno strumento urbanistico, adottato dal

consiglio comunale, ma non ancora approvato dalla giunta regionale, costituisce una qualità essenziale del bene in relazione ad una futura possibile diversa valutazione dello stesso, ma non gli conferisce, prima della delibera regionale, un effettivo valore maggiore.

Queste argomentazioni sono prevalenti e assorbenti rispetto a tutte le altre prospettate dalle parti. Ricorrono giusti motivi per dichiarare le spese di giudizio interamente compensate tra le parti.

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

La commissione accoglie il ricorso; spese compensate.

*CASSAZIONE CIVILE, 22 aprile 2000, n. 5283*

**ICI - Art. 16, D.Lgs. 504/92 - Obbligo di confrontare l'ammontare dell'indennità di esproprio con il valore dichiarato ai fini ICI - Non opera in caso di messa presentazione della dichiarazione.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con citazione notificata il 23 settembre 1995 il signor Giovanni Serra convenne in giudizio davanti alla Corte di Appello di Cagliari il Comune di Uta, proponendo opposizione alla stima dell'indennità di espropriazione, fissata nella misura di lire 105.826.020 e di lire 34.671.675 in relazione a due suoli di sua proprietà (rispettivamente, in catasto, a fol. 5, mappali 1959 e 1960), espropriati in via definitiva con decreto 5/84 del 16 giugno 1995 del presidente della Giunta regionale della Sardegna. L'opponente sostenne che la misura di tali indennità era irrisoria, trattandosi di aree edificabili, chiese che fossero determinate sia l'indennità di espropriazione sia l'indennità di occupazione e chiese che il comune fosse condannato al pagamento delle somme accertate.

L'ente territoriale contestò il fondamento della domanda, sostenendo che la stima, eseguita sulla base di valutazioni operate dall'Ute, era congrua. Dedusse, inoltre, che la comoda edificabilità dell'area era conseguenza della copertura di un canale, effettuata da esso comune, il quale aveva anche realizzato ed asfaltato la via Fresia secondo l'attuale conformazione, onde nel calcolo della stima doveva tenersi conto (negativamente) di tali circostanze. Chiese, dunque, il rigetto della domanda.

Acquisita agli atti la documentazione prodotta ed espletata una consulenza tecnica la Corte di Appello, con sentenza n. 295/97 depositata il 12 settembre 1997, determinò l'indennità di espropriazione dovuta al Serra per gli immobili oggetto di causa nella somma complessiva di lire 600.671.830; ordinò al Comune di Uta di depositare presso la Cassa depositi e prestiti detta somma - salvo quanto già depositato nel frattempo per lo stesso titolo - maggiorata del 10% annuo dal 17 giugno 1995 al 31 dicembre 1996 e del 5% annuo dal 1° gennaio 1997 alla data dell'effettivo deposito; determinò l'indennità di occupazione spettante all'attore nella complessiva somma di lire 58.256.933 ed ordinò al comune di depositare presso la Cassa depositi e prestiti anche tale somma, salvo quanto già depositato per lo stesso titolo, maggiorata del 10% annuo dal 17 giugno 1995 al 31 dicembre 1996 e del 5% annuo dal 10 gennaio 1997 alla data dell'effettivo deposito; condannò, infine, l'ente territoriale al pagamento delle spese del giudizio.

La Corte di Merito osservò:

Che l'eccezione sollevata dal comune

- secondo cui la misura dell'indennità di espropriazione non poteva superare il valore dell'immobile, dichiarato ai fini dell'Ici ex art. 16 del decreto legislativo n. 504 del 1992 - non era fondata;

Che, infatti, il convenuto avrebbe dovuto provare il fondamento di tale eccezione, ed anche eventualmente contrastare quanto sostenuto dal Serra, cioè che egli non aveva alcun onere di presentare la denuncia e, comunque, non l'aveva presentata, sicché nessun collegamento era effettuabile ai sensi dell'art. 16 della citata legge, spettando all'ente locale l'onere di dimostrare che l'espropriato aveva presentato una denuncia ai fini Ici, in modo da rendere operante il divieto di superamento del valore dichiarato a tal fine per la determinazione dell'indennità di espropriazione;

Che, in mancanza di prova circa l'esistenza di una denuncia ai fini dell'Ici, doveva ritenersi che essa non fosse stata presentata, a tale situazione poteva unicamente essere valutata come evasione del tributo da parte del Serra, non già ai fini pretesi dal comune;

Che l'opposizione alla stima andava accolta, in quanto dalla consulenza di ufficio (priva di vizi logici idonei ad infirmarne le conclusioni, nonché motivata in modo esauriente) emergeva che il terreno de quo si trovava in posizione centrale, servito da strade di facile accesso, in zona completa di tutte le infrastrutture, qualificabile come il nuovo centro dell'abitato e ben collegata con il resto di questo;

Che, pertanto, andavano condivise le motivate conclusioni del consulente di ufficio, il quale aveva determinato il valore (complessivo) dell'area in lire 1.200.550.000 e, quindi, calcolato la misura dell'indennità in lire 600.671.830, ai sensi dell'art. 5-bis della legge n. 359 del 1992;

Che, nella specie, non andava applicata la decurtazione del 40% sull'indennità come sopra determinata;

Che, infatti, il decreto di esproprio, con la determinazione dell'indennità complessiva di lire 140.467.695, era stato emesso dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina dettata dall'art. 5-bis della legge 8 agosto 1992, n. 359, e l'indennità era stata calcolata sulla base di un valore non corrispondente al valore venale sul suolo, in quanto ritenuto pari a lire 32.400 al mq, mentre il c.t.u. aveva indicato l'importo di lire 160.000 al mq;

Che, alla stregua del nuovo dettato normativo e della sua interpretazione, anche alla luce di quanto affermato dalla Corte costituzionale, era dato evincere che l'espropriato doveva essere messo in condizioni di accettare la giusta indennità e poteva subire la decurtazione soltanto nell'ipotesi in cui avrebbe potuto cedere volontariamente il bene, considerata la congruità dell'offerta dell'espropriante, ma aveva invece ingiustamente rifiutato;

Che, al contrario, qualora l'offerta dell'espropriante fosse stata irrisoria o, in ogni caso, molto lontana dalla giusta valutazione, non potevano ricadere sull'espropriato le conseguenze della condotta del detto espropriante, il quale avrebbe violato precise disposizioni di legge circa i criteri di determinazione dell'indennità;

Che, pertanto, doveva ritenersi che soltanto qualora l'indennità fosse stata offerta in misura congrua (come poi verificabile sulla base degli accertamenti tecnici disposti in giudizio), la riduzione del 40% in sede di determinazione potesse operarsi nei confronti dell'espropriato che non l'avesse accettata;

Che nel caso in esame, poiché la determinazione era stata effettuata in misura sicuramente non congrua, nessuna decurtazione andava eseguita;

Che, trattandosi di obbligazione pecuniaria, l'indennità andava maggiorata degli interessi legali (come da dispositivo);

Che l'occupazione del suolo si era protratta dal 27 giugno 1994 (data d'immissione in possesso) al 16 giugno 1995 (data del decreto di esproprio) e la relativa indennità andava calcolata in misura pari agli interessi legali sulla somma corrispondente al valore venale del bene, sicché, per i 354 giorni della sua durata, spettava agli attori la somma di lire 58.256.933, oltre agli interessi (come da dispositivo).

Contro tale sentenza il Comune di Uta, in persona del sindaco p.t., ha proposto ricorso per cassazione, deducendo tre motivi di annullamento.

Il signor Giovanni Serra resiste con controricorso ed ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo mezzo di cassazione il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 16 del decreto legislativo n. 504 del 1992, nonché errata motivazione su punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, c.p.c., censurando la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso che, nella specie, potesse trovare applicazione il detto art. 16, perché l'ente convenuto avrebbe dovuto provare il fondamento dell'eccezione al riguardo sollevata, tanto più per il fatto che l'attore sosteneva di non avere presentato la denuncia, non avendone l'obbligo.

Il citato art. 16, a decorrere dal 1° gennaio 1993, troverebbe applicazione immediata nella determinazione dell'indennità di esproprio, come applicazione immediata troverebbe l'art. 5-bis della legge n. 359 del 1992, e non sarebbe necessario che in via d'eccezione il limite d'indennizzabilità fosse dedotto dall'ente espropriante.

Sarebbe invece il soggetto inciso, il quale impugni la misura dell'indennità fissata nel decreto di esproprio e pretenda di ottenere il massimo dell'indennizzo, a dover dimostrare che a questo ha diritto, essendo non superiore al valore dell'immobile dichiarato ai fini Ici, anche perché la denuncia deve e doveva essere presentata ad un'amministrazione diversa da quella espropriante.

Nella specie l'attore avrebbe dedotto di non aver presentato alcuna denuncia, non essendovi tenuto, ed avrebbe negato che tale mancata presentazione potesse incidere sulla misura dell'indennità, ed i giudici di merito avrebbero fatto proprio l'assunto, perché il comune non avrebbe contrastato tale argomento, formulato nella memoria di replica.

La Corte giudicante avrebbe dovuto accertare, sulla base della normativa vigente, la sussistenza dell'obbligo e, in relazione al suo riconoscimento, stabilire se la mancata presentazione della denuncia e il mancato pagamento dell'imposta comportassero che l'indennizzo andasse liquidato secondo i criteri applicabili per i suoli agricoli o, al più, nei limiti di quanto applicato nel provvedimento ablatorio.

Certamente l'obbligo della denuncia sussisterebbe sia nell'ipotesi di aree vincolate per l'espropriazione, sia nell'ipotesi di aree occupate, perché in entrambi i casi il soggetto espropriando non soltanto conserverebbe la proprietà del bene, ma ne riscuoterebbe i frutti (quelli derivanti dall'utilizzazione immediata, nel primo caso, o l'indennità di occupazione nel secondo caso).

Non si vedrebbe, dunque, in qual modo, ai fini della determinazione dell'indennità, possano essere irrilevanti la mancata presentazione della denuncia ed il mancato pagamento, perché si verificherebbe l'assurdo che chi ha dichiarato un valore inferiore a quello accertato risulterebbe penalizzato, vedendosi ridurre l'indennità alla misura del

denunciato, mentre chi ha evitato di presentare la denuncia potrebbe ottenere l'indennizzo nella misura massima prevista dai criteri di cui all'art. 5-bis della legge n. 359 del 1992.

Per l'esame del motivo è opportuno prendere le mosse dal tenore testuale dell'art. 16 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, recante istituzione dell'imposta comunale sugli immobili, con decorrenza dall'anno 1993 (art. 1). Presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 1, comma, 2, cit.).

Il detto art. 16, sotto la rubrica "indennità di espropriazione", stabilisce che "1. In caso di espropriazione di area fabbricabile l'indennità è ridotta ad un importo pari al valore indicato nell'ultima dichiarazione o denuncia presentata dall'espropriato ai fini dell'applicazione dell'imposta qualora il valore dichiarato risulti inferiore all'indennità di espropriazione determinata secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti.

2. In caso di espropriazione per pubblica utilità, oltre all'indennità, è dovuta una eventuale maggiorazione pari alla differenza tra l'importo dell'imposta pagata dall'espropriato o dal suo dante causa per il medesimo bene negli ultimi cinque anni e quello risultante dal computo dell'imposta effettuato sulla base dell'indennità. La maggiorazione, unitamente agli interessi legali sulla stessa calcolati, è a carico dell'espropriante".

Dal testo ora trascritto è dato evincere che:

a) il disposto normativo concerne soltanto le aree fabbricabili e non gli altri immobili, pure soggetti ad Ici, previsti nel secondo comma del citato art. 1, e ciò consente di ravvisare un collegamento con l'art. 5-bis, primo comma, del d.l. 11 luglio 1992, n. 333, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, norma anch'essa destinata alle sole aree edificabili;

b) l'art. 16, primo comma, prevede soltanto l'ipotesi in cui sia stata presentata dall'espropriato o denuncia ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili. Nulla dispone, invece, per il caso in cui non risulti presentata dichiarazione o denuncia.

Nella fattispecie, secondo quanto accertato dalla sentenza impugnata, questo caso per l'appunto si sarebbe realizzato. Vero è che il Serra, nel contro-ricorso, asserisce che egli avrebbe avuto l'obbligo di presentare la denuncia Ici per il solo anno 1993 e che tale obbligo sarebbe stato adempiuto. Ma l'affermazione concerne una circostanza di fatto insuscettibile di verifica in sede di legittimità, sicché occorre attenersi a quanto emerge dalla sentenza della Corte di Appello, la quale, in mancanza della prova dell'esistenza di una denuncia ai fini dell'Ici, ha ritenuto che essa non fosse stata presentata (in coerenza, del resto, con quanto allora sostenuto dal Serra secondo il quale, come si legge nella sentenza impugnata, egli non aveva alcun onere di presentare la denuncia e, comunque, non l'aveva presentata).

Orbene, essendo il tessuto della norma quello sopra indicato, si deve escludere, ad avviso del collegio, che essa sia diretta a regolare un autonomo criterio di determinazione dell'indennità di esproprio, distinto da quello dettato per le aree fabbricabili dall'art. 5-bis della legge n. 359 del 1992, e si deve altresì escludere che essa stabilisca un meccanismo integrativo dello stesso art. 5-bis. La norma de qua, invece, reca un precetto che, fermo restando il criterio di determinazione dell'indennità stabilito dall'art. 5-bis, introduce un meccanismo correttivo, ed eventualmente riduttivo di tale indennità, qualora il valore dichiarato ai fini dell'Ici risulti inferiore. Ma, proprio perché l'art. 16 postula una comparazione tra "l'indennità di espropriazione determinata secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti" e il valore dichiarato ai fini dell'Ici, la prima operazione da compiere riguarda la determinazione di tale indennità da effettuare secondo i principi vigenti nella materia. Va poi considerato il valore dichiarato ai fini dell'Ici (e quindi non quello in ipotesi accertato dall'ufficio, ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. n. 504 del 1992), valore che dovrebbe coincidere con quello stabilito come base imponibile per le aree fabbricabili dall'art. 5, comma quinto del decreto legislativo ora ricordato (ma la dichiarazione è comunque quella resa dal contribuente, salvi i successivi controlli dell'ufficio che però esulano dall'ambito applicativo dell'art. 16). Infine, previo raffronto tra l'indennità determinata secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti e il valore dell'area dichiarato ai fini dell'Ici nell'ultima dichiarazione o denuncia presentata dall'espropriato, si fa luogo alla eventuale riduzione dell'indennità, commisurandola a tale (minor) valore.

Come si è notato, la disposizione normativa muove dal presupposto che la dichiarazione o denuncia del valore sia stata comunque presentata dal contribuente. Non contempla e non disciplina l'ipotesi (pur prevista dal d.lgs. n. 504 del 1992: cfr l'art. 14) che quegli adempimenti siano stati omessi, né si fa carico d'indicare le modalità degli accertamenti da compiere sul punto.

Pertanto, all'interprete si pongono, per quanto concerne la presente causa, i seguenti quesiti:

1) se, nel quadro delle operazioni dirette alla determinazione dell'indennità di espropriazione in base ai criteri stabiliti dalle disposizioni vigenti, spetti al giudice accertare ex officio (eventualmente conferendo apposito incarico al consulente cui affida la determinazione dell'indennità) l'avvenuta presentazione della dichiarazione o denuncia, se del caso acquisendone copia, oppure se ciò ricada nell'onere probatorio a carico della parte interessata secondo i principi generali derivanti dall'art. 2697 c.c. (l'espropriante o anche l'espropriato, qualora quest'ultimo intenda avvalersi della maggiorazione stabilita dal secondo comma dell'art. 16);

2) se e quali implicazioni discendano dalla mancata presentazione della dichiarazione o denuncia. Quando al punto sub 1), sembra indubbio che, qualora l'espropriato allegghi di avere diritto alla maggiorazione prevista dal

secondo comma dell'art. 16 d.lgs. n. 504 del 1992, abbia l'onere di provare i fatti che di tale diritto costituiscono il fondamento, ai sensi dell'art. 2697, comma 1, cod. civile. Si tratta, invero, di un diritto a carattere patrimoniale, certamente disponibile, in relazione al quale non è dato ravvisare alcun potere d'ufficio del giudice, e che è ancorato ad elementi fattuali, indispensabili per il computo disciplinato dalla norma (l'importo dell'imposta pagata dall'espropriato o dal suo dante causa per il medesimo bene negli ultimi cinque anni), che possono essere allegati e prodotti soltanto dall'interessato, se non si vuol giungere ad una completa alterazione dei principi che governano l'onere probatorio nel processo civile. Ma di una simile intenzione del legislatore la norma non reca traccia, né essa è desumibile dalle finalità di ordine fiscale che l'art. 16 si propone (più precisamente, dallo scopo di scoraggiare forme di elusione nel settore delle aree fabbricabili). Tale scopo, infatti, non basta (in assenza di un'espressa previsione normativa) per consentire all'interprete di superare la disciplina della prova nel processo civile, introducendo in questo poteri propri delle commissioni tributarie (cfr l'art. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546).

Ma, se ciò è vero per il secondo comma dell'art. 16 in esame, specularmente vale anche per il primo comma della medesima norma.

Già prima si è escluso, alla stregua del testuale dettato normativo, che esso abbia inteso introdurre un autonomo criterio di determinazione dell'indennità, ponendosi in evidenza che, invece, il legislatore ha previsto un meccanismo correttivo o riduttivo dell'importo dell'indennità medesima, dopo che questa è stata determinata secondo le disposizioni vigenti. Se così è - e, ad avviso del collegio, il tenore della norma non consente opzioni ermeneutiche diverse - spetta all'espropriante l'onere di provare che il valore dichiarato ai fini dell'Ici è inferiore all'indennità determinata, che quindi va ridotta ad un importo pari a quel valore. E ciò perché il dato si traduce in un fatto modificativo (e parzialmente estintivo) del diritto alla indennità azionato dall'attore, con conseguente applicabilità dell'art. 2697, comma 2, cod. civile (a parte il rilievo che non sarebbe neppure affidabile al consulente di ufficio un'indagine a carattere meramente esplorativo, quale sarebbe quella di andare a ricercare se, quando ed a quale amministrazione fosse stata presentata dall'espropriato l'ultima dichiarazione o denuncia ai fini dell'Ici).

Quanto al punto sub 2), la mancata previsione dell'ipotesi che il contribuente abbia omissis di presentare la dichiarazione o denuncia non appare in alcun modo superabile in via interpretativa, né spunti al riguardo possono trarsi dalla legge delega (l.23 ottobre 1992, n. 421) che, nell'art. 4 lett. a) punto 5, si limita ad affermare che "negli eventuali procedimenti di espropriazione si assume il valore dichiarato ai fini dell'Ici se inferiore all'indennità di espropriazione determinata secondo i vigenti criteri", così ribadendo il richiamo al valore dichiarato.

La tesi del ricorrente, secondo cui nella suddetta ipotesi l'indennità dovrebbe essere liquidata alla stregua dei criteri applicabili per i suoli agricoli, oppure nei limiti di quanto determinato nel provvedimento ablatorio, non può essere condivisa.

Essa, in entrambe le alternative, è priva di supporto normativo, ed in realtà, lungi dal prospettare un'interpretazione (che non trova il minimo aggancio nella norma) propone d'inserire nel testo della legge un'integrazione non consentita all'interprete. Inoltre condurrebbe a conclusioni in palese contrasto con l'art. 42, terzo comma, della Costituzione. (Omissis).

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TORINO 1 marzo 2000, n. 10*

**ICI - Avviso di liquidazione per maggior imposta - Attribuzione di nuova rendita catastale ad un immobile.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con ricorso depositato in data 4.8.99 la Sig.ra xxx, rapp.ta e difesa di Dott.ri xxx e xxx dello Studio xxx Via xxx - Chiasso ha impugnato l'Avviso di liquidazione ai fini ICI, con cui il Comune di CASALBORGONE per l'anno d'imposta 1994 chiedeva una differenza, maggiorata delle sanzioni e degli interessi, ammontante a complessive L.777.000.

Assumeva la ricorrente, producendo in giudizio i relativi documenti che l'Ufficio del Catasto con variazioni in atti dal 12/12/88 aveva classificato il suo immobile con le categorie A/4 e C/1. Con successive variazioni, in seguito a frazionamento dell'immobile, immutato per quanto riguarda la superficie, in atti a far data dal 14/10/97 l'intero immobile frazionato veniva classificato con cat. A/3. Contestava la maggior imposta applicata per l'anno 1994 eccependo la violazione di legge per scadenza dei termini per la notifica dell'Avviso di Liquidazione, per violazione e falsa applicazione, dell'art. 5 D.Lgs. 30/12/92 n.504, per travisamento dei fatti, per eccesso di potere per violazione di norma regolamentare, per violazione della legge sulla privacy con riferimento alla notifica dell'atto fatto non in busta chiusa. Concludeva

1) chiedendo l'annullamento dell'Avviso di liquidazione, in quanto notificato oltre i termini, per notifica irrituale (violazione della legge sulla privacy, mancata trasmissione alla ricorrente della copia dell'attribuzione della nuova rendita);

2) chiedendo l'annullamento dell'atto per non essersi verificata alcuna variazione permanente, con la conseguenza che la rendita vale solo dal 1998. In via subordinata: chiedeva la riduzione dell'aliquota al 4 per mille per

essere illegittima la delibera adottata dalla Giunta Comunale invece che dal Consiglio Comunale e l'arrotondamento alle 1.000 lire inferiori. Chiedeva le spese di giudizio ex art.92, 96 cpc nonche' la trasmissione degli atti alla Corte dei Conti ed al Tribunale Civile e Penale di Torino per quanto di competenza.

Si e' costituito in giudizio il Comune di Casalborgone, rapp.to e difeso dall'Avv. xxx, il quale ha contestato l'intervenuta scadenza dei termini per la notifica dell'atto impugnato l'eccezione di violazione della legge sulla privacy con riferimento alla notifica dell'atto l'eccezione di violazione di legge relativamente alla inoperatività della tassa, per il 1994, sulla variazione intervenuta. Chiedeva il rigetto del ricorso con condanna alle spese, senza quantificazione.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il Collegio ritiene fondate, in buona parte, le censure mosse all'atto impugnato.

Risulta per tabulas che la ricorrente in data 13.7.93 ha presentato agli Uffici fiscali la dichiarazione dei beni ai fini I.C.I., indicando le rendite catastali, variate con data di messa in atti dal 12.12.88. E' stato prodotto, inoltre, un documento del catasto in cui a far data 14.10.87 e' stata annotata, la variazione della nuova rendita catastale. Tale documento non e stato notificato alla ricorrente dall'U.T.E.

Il Comune resistente in 19/5/99 ha notificato Avviso di liquidazione della maggior imposta per l'anno 1994.

L'art.11 comma 1 D.Lgs. n. 540/92 ha notificato contro il termine di decadenza del secondo anno successivo a quello in cui doveva essere presentata la dichiarazione o versata l'imposta. Prevede, inoltre, che per le dichiarazioni relative ai fabbricati relativi a quelli indicati nel comma 4 dell'art.5 l'Ute deve trasmettere al Comune e al contribuente l'attribuzione della nuova rendita e il Comune entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui e' avvenuta la liquidazione provvedere alla liquidazione della maggiore imposta, senza applicare sanzioni, maggiorata degli interessi.

Al di là del fatto che i termini della proroga scadente per l'anno 1994 al 31 dicembre 1996, sono stati prorogati con la L. n.662/96, entrata in vigore il primo gennaio 1997, quando i termini erano già scaduti al 31.12.96, il fatto, che secondo il Collegio, riveste rilevanza e' da una parte la mancata notifica della nuova rendita catastale da parte dell'Ute al ricorrente e dall'altra parte il fatto che il Comune ha emanato avviso di liquidazione dell'imposta, per l'anno 1994, mentre, a termini di legge avrebbe dovuto emanarlo nel 1998 per l'anno 1997, anno in cui e stata messa in atti la nuova rendita catastale.

Da quanto sopra emerge, chiaramente, che tutta la procedura, la quale prevede l'attribuzione della nuova rendita catastale dell'U.T.E, atto che deve essere notificato per legge al contribuente affinche', se ritiene, possa avere la possibilità di impugnarlo e' da considerarsi illegittima ab origine, in quanto la notifica della nuova rendita catastale, da parte dell'U.T.E al contribuente costituisce l'atto presupposto, la cui omissione, rende invalidi tutti gli altri atti conseguenti.

Quanto all'eccezione di illegittimità della notifica dell'Avviso di liquidazione, senza l'uso della busta chiusa, il Collegio ritiene allo stato, di respingere tale eccezione poiche' la normativa vigente(vedi art.60 DPR n. 600/73) prevede la notifica anche a mani.

Ciò premesso e ritenuto il Collegio ritiene per tutti i motivi suesposti di accogliere il ricorso con compensazione di spese.

## **P.Q.M**

La Commissione Tributaria Provinciale di Torino accoglie il ricorso e compensa le spese tra le parti

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE ALESSANDRIA 2 febbraio 2000, n. 582*

## **ICI - Notifica degli avvisi di liquidazione e di accertamento.**

### **IN FATTO**

Con separati ricorsi, che in questa sede vengono riuniti per connessione, la soc. xxx S.r.l. impugna gli avvisi di liquidazione d'imposta ICI emessi dal comune di Tortona relativi ad immobili ubicati in comune di Tortona foglio n.32 mappale 176 sub.1, 2 e 3 e mappale 175. Gli avvisi riguardano gli anni di imposta 1993, 1994 e 1995 ed accertano una maggiore imposta di L. 6.512.000 per l'anno 1993 L. 6.377.000 per l'anno 1994 e L. 6.020.000 per l'anno 1995 oltre sanzioni ed interessi moratori.

Lamenta la società ricorrente la violazione dell'art. 5 D.lgs. 504, il difetto di motivazione degli atti impugnati e la violazione dei termini di decadenza per quanto riguarda la notifica dell'avviso relativo al 1993, chiedendo conseguentemente l'annullamento di tutti gli atti impugnati.

Si costituiva, invero tardivamente, in giudizio il Comune di Tortona contestando i motivi dei ricorsi e chiedendo accertarsi il diritto impositivo del Comune.

I ricorsi così come riuniti meritano accoglimento per i seguenti

## MOTIVI

Sulla violazione dei termini di decadenza relativi al ricorso afferente l'annullità del 1993:

Per una corretta comprensione della questione occorre aver presente la sequenza temporale degli interventi del legislatore sulla materia.

L'art. 11 D.lgs. 504/92 prevede che gli avvisi redatti dai Comuni a seguito di controlli sull'ICI debbano essere notificati entro il termine di decadenza del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; in deroga a detto art.11, l'art.18 stesso D.lgs. stabilisce che per il 1993 liquidazione, rettifica ed accertamento... debbano essere effettuati dagli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato a norma delle disposizioni vigenti in materia di accertamento, riscossione (L.146/98 art.3 comma 1) e sanzioni agli effetti delle imposte erariali sui redditi; in base all'art. 3 comma 1 della legge 146 dell'8 maggio 1998 "relativamente all'ICI 1993 la liquidazione e la rettifica delle dichiarazioni, l'accertamento.... ecc. sono effettuati ai sensi del Decreto legislativo 30.12.1992 n.504". Relativamente ai termini di liquidazione ed accertamento continuano ad applicarsi le disposizioni previste per le imposte erariali sui redditi.

Infine la L.448/98 all'art.31 comma 6 ha poi previsto che i termini per la notifica per l'anno 1993 sono fissati al 31.12.99.

L'art. 31 del D.lgs. 504/92 stabilisce che i termini fissati sono a pena di decadenza e rinvia per la propria applicazione al procedimento di cui all'art. 36 bis del DPR 600/73. Quest'ultima disposizione, è stata oggetto della norma interpretativa di cui all'art. 28 L. 449/97, circa il valore ordinatorio e non perentorio del potere dell'amministrazione di mettere a ruolo le somme in liquidazione nelle ipotesi di errori materiali o di calcolo commessi dal contribuente nella determinazione degli imponibili o delle imposte. Anche qui il termine per tale operazione è fissato nel 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni d'imposta; detto termine, a mente della norma interpretativa citata, deve essere considerato ordinatorio.

Questa Commissione ritiene di poter prescindere dal rinvio all'art. 36 bis nell'esame del punto in discussione ritenendo assorbente l'entrata in vigore della legge n. 418/98 nel frattempo intervenuta che ha stabilito un rinvio dei termini per l'ICI 1993 (al 31.12.99), e che "parrebbe" aver rimesso in termini l'Ufficio.

Dal sistema delle norme in successione come sopra riportato si ricava che l'interprete deve far riferimento da un lato al rinvio delle norme che fissano la durata del termine e dall'altro a quello della natura dei termini. In realtà, in detta legge (la 148/98) vengono fissati nuovi termini per la notifica degli avvisi relativi all'Imposta Comunale sugli Immobili ma tali termini non vengono qualificati, non viene cioè specificato se tali termini siano di prescrizione o decadenza, tanto meno si dice che la norma sia retroattiva.

Ora il D.lgs. 504/92 all'art. 18 fa rinvio alle disposizioni relative alle imposte erariali quanto ai termini erariali ma solo per quanto riguarda alla loro durata. Non prende posizione sulla natura dei termini (di tutti i termini della L. 504) che erano e sono rimasti di decadenza. I poteri di liquidazione e di accertamento dovevano pertanto essere esercitati sempre entro il biennio.

Inoltre la L. 448/98 che ha allungato i termini non è retroattiva, né il legislatore ha mai espresso una tale volontà. Se l'avesse voluto avrebbe dovuto dirlo espressamente, si tratta quindi di legge che allunga i termini ma ciò è cosa dalla retroattività.

Ciò significa altresì, riguardo agli effetti giuridici, che i termini sono allungati ma l'Amministrazione potrà avvalersi della possibilità di procedere alla notifica di nuovi avvisi solo dove i termini allungati siano ancora pendenti alla data di entrata in vigore della legge (1.1.99), cioè non scaduti.

Ma questo non è perché i termini della 504 sono tutti di decadenza e fissati al termine del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Ne consegue che l'avviso relativo al 1993 è illegittimo e pertanto dovrà essere annullato.

Sulla motivazione degli avvisi impugnati:

Non viene indicato in nessuno degli atti impugnati il criterio adottato dal Comune nella redazione del provvedimento né vengono indicati i presupposti di fatto che hanno dato origine all'accertamento né infine vengono indicate le norme ed i criteri utilizzati nell'applicazione delle sanzioni (limitandosi l'avviso a affermare essere stata applicata la sanzione più favorevole).

Gli avvisi impugnati si limitano a recare l'indicazione, in sede di descrizione delle singole unità immobiliari, "incongruenza di rendita e categoria con il catasto" con accanto la indicazione "nessuna" oppure "rendita catastale f." seguito dall'importo. Tale indicazione, al di là della sua laconicità, non può costituire valida motivazione dell'atto in quanto non consente di ripercorrere l'itinerario logico-giuridico seguito dall'Ente accertatore (v. L. 241/90 art. 3, ritenendo detto precetto applicabile a tutti i provvedimenti amministrativi compreso l'avviso ex art. 11 D.lgs. 504/92) ma neppure soddisfa quanto richiesto dal più volte ricordato art. 11 D.lgs. 504/92 il quale richiede che l'avviso contenga "l'indicazione dei criteri adottati".

Gli avvisi impugnati dovranno quindi essere annullati per carenza di motivazione.

Quanto sopra rende superfluo l'esame della doglianza relativa alla pretesa violazione o falsa interpretazione dell'art. 5 D.lgs. 504/92.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

## **DISPOSITIVO**

Dal pronunciamento emesso a fronte dei ricorsi R.G.R. n. 555/99, 556/99, 557/99.

Proposti da: xxx S.R.L.

Contro: Comune di Tortona

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

La Commissione, riuniti i ricorsi per connessione, annulla l'avviso di liquidazione relativo all'anno 1993 in quanto notificato tardivamente, annulla gli avvisi di liquidazione relativi agli anni 1994 e 1995 per carenza di motivazione.

Condanna il comune di Tortona alla rifusione delle spese di lite che liquida in complessive L.3.700.000 di cui L.1.500.000 per diritti, L.2.000.000 per onorari e L. 200.000 per esborsi oltre spese generali ed accessori di legge.

*CASSAZIONE CIVILE 25 gennaio 2000, n. 797*

## **Esenzioni ed agevolazioni - Mancata fissazione di un termine per il raggiungimento dello scopo giustificativo del beneficio - Conseguenze.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con pronuncia 4 febbraio 1997, n. 14-34-96 la Commissione Tributaria Regionale per il Lazio rigettava l'appello proposto dal sig. \_\_\_\_\_ e dalla sig.ra \_\_\_\_\_ ed affermava la non sussistenza delle condizioni per l'applicazione dei benefici "prima casa" in ordine ad un acquisto compiuto dagli appellanti. Argomentava il giudice di merito "la parte non ha dato la benche' minima prova di poter accedere ai benefici richiesti di cui al 6° comma art. 1 legge 168/1982, motivo primario che ha indotto l'ufficio alla revoca dei benefici richiesti".

I contribuenti ricorrono per cassazione deducendo tre motivi. Resiste la Amministrazione con controricorso.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo motivo di ricorso i contribuenti deducono violazione di legge (art. 360 n. 3 c.p.c.) in relazione all'art. 1, 6° comma della legge 168/1982. Sostengono in sostanza che la legge non pone alcun termine agli acquirenti per adibire l'immobile acquistato a casa di abitazione e quindi tale mancato utilizzo non può essere mai causa di revoca del beneficio.

La tesi nella sua assolutezza non può essere condivisa.

Questa Corte ha con più pronunce affermato che i benefici fiscali sono per loro natura subordinati al serio perseguimento e quindi al raggiungimento dello scopo per cui vengono concessi (sentenza n. 12737 del 21 dicembre 1998; sentenza n. 9520 del 8 settembre 1999). E che non significa che il raggiungimento debba avvenire entro breve termine, potendo essere ostacolato da varie circostanze e legittimamente ritardato, come ad esempio in caso di acquisto della nuda proprietà (sentenza n. 9648 del 10 settembre 1999), o di morte dell'acquirente. Ma non risulta che il contribuente abbia dedotto circostanze di questo genere ed esse siano state immotivatamente disattese dal giudice tributario.

Il secondo motivo di ricorso con cui i contribuenti deducono difetto di motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. per non aver il giudice di merito adeguatamente motivato il suo dissenso rispetto a direttive ministeriali, deve essere respinto poiche' al giudice spetta valutare autonomamente la fondatezza giuridica delle varie tesi senza essere in alcuna misura vincolato dalle interpretazioni amministrative. Inoltre il rapporto fiscale e' un rapporto interamente regolato dalla legge, e la Amministrazione non gode di alcuna discrezionalità quindi non e' neppure deducibile la violazione dell'art. 97 della Costituzione per disparità di trattamento, ma vi sarà se mai una responsabilità dei titolari degli uffici preposti all'accertamento per non aver provveduto, in altri casi, a richiedere quanto dovuto.

Anche il terzo motivo e' infondato: il giudice d'appello non era tenuto ad esaminare analiticamente tutti i motivi di impugnazione ma solo a dare ragione della sua pronuncia, così rispondendo implicitamente a tutte le argomentazioni della parte.

Il ricorso deve quindi essere rigettato.

Sussistono giusti motivi per procedere a compensazione delle spese.

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

La Corte rigetta il ricorso. Compensa fra le parti le spese del presente grado di procedimento.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TREVISO, 25 gennaio 2000, n. 370*

### **ICI - Avviso di liquidazione.**

#### **IN FATTO E DIRITTO**

Il Comune di Conegliano ha notificato al Sig. \_\_\_\_\_ un avviso di liquidazione per imposta ICI per gli anni 1993, 1994 e 1995.

L'avviso trae origine dal fatto che l'UTE ha modificato il classamento dell'immobile cui era dovuta l'ICI da A3 cl. 3 ad A2 cl. 2.

Avverso tale avviso ed avverso l'attribuzione della rendita catastale ha proposto ricorso il Sig. \_\_\_\_\_

Sostiene il ricorrente che l'immobile de quo (trattasi di una casa di abitazione posta nel Comune di Conegliano V.to) e' stato costruito negli anni '50 con risparmio di denaro e finiture modeste.

Ha dichiarato un classamento nel gruppo A3 cl. 3 e non ha mai avuto notificato da parte dell'UTE un diverso classamento.

Conclude pertanto per l'annullamento sia del classamento effettuato dall'UTE che dell'avviso di liquidazione notificatogli dal Comune di Conegliano. L'UTE non si e' costituito in giudizio.

Il Comune di Conegliano si e' costituito ed afferma che l'attività di riliquidazione dell'ICI e' perfettamente legittima in quanto fatta in applicazione dell'art. 11 del decr. legisl. 504/92.

Non rileva secondo il Comune che l'interessato abbia avuto o no la notifica dell'attribuzione della rendita catastale.

Conclude per la reiezione del ricorso.

Osserva la Commissione che effettivamente non vi e' prova alcuna in atti che la modifica della rendita catastale sia stata portata a conoscenza del diretto interessato o per notifica diretta o per affissione all'albo comunale.

Richiesta in tal senso rivolta all'UTE da questa Commissione con ordinanza 28/09/99 non ha avuto risposta alcuna.

Non essendosi l'UTE costituito in giudizio e non avendo dato seguito alcuno alla richiesta di questa Commissione restano sconosciute inoltre le motivazioni e l'iter procedurale attraverso il quale e' stato attribuito quel classamento, utilizzato poi dal Comune di Conegliano per riliquidare l'ICI.

Si impone pertanto il totale accoglimento del ricorso con conseguente annullamento del classamento dell'avviso di liquidazione ICI emesso dal Comune di Conegliano.

Sussistono validi motivi per compensare le spese di giudizio.

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

La Commissione accoglie il ricorso.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIMINI, 17 gennaio 2000, n. 415*

### **ICI - Denuncia di variazione della rendita catastale - Natura sostanziale di provvedimento di autotutela dell'UTE - Efficacia - Ex tunc e non dai primo gennaio successivo.**

#### **RITENUTO IN FATTO**

A seguito dell'attribuzione della rendita per il fabbricato D/2 di proprietà dei ricorrenti operata dall'Ufficio Tecnico Erariale di Forlì (in atti da visura catastale il 24/6/97) il Comune di Rimini, in applicazione del disposto dell'articolo 11, comma 1, ultimo periodo del D.Lgs. 30/12/92 n. 504, provvedeva alla liquidazione della maggiore imposta comunale sugli immobili dovuta per gli anni 1993, 1994, 1995 e 1996 rispetto a quella versata sulla base della rendita di fabbricati similari già iscritti in catasto come prescritto dall'art. 5, comma 4, del predetto decreto legislativo.

Con distinti ricorsi, riuniti per connessione, si oppongono i ricorrenti agli avvisi di accertamento eccependo gradatamente:

a) la nullità degli avvisi per difetto di notifica in quanto ogni avviso avrebbe dovuto essere autonomamente notificato per raccomandata e non trasmesso in un'unica busta senza neppure la specifica del relativo, contenuto;

b) la nullità degli avvisi per carenza di motivazione in quanto l'ente impositore non va oltre un generico richiamo al D.Lgs. 504/92 non specificando le ragioni dell'illegittimo recupero della detrazione e dell'applicazione di interessi e maggiorazioni;

c) la illegittima ed erronea comunicazione della rendita attribuita dall'U.T.E. non notificata direttamente ai proprietari ma attraverso l'affissione all'albo pretorio del Comune, procedura da adottarsi solo nel caso della comunicazione di atti che interessino la generalità dei cittadini;

d) l'errata determinazione della rendita presa a base della rettifica poiché calcolata utilizzando un errato tasso di capitalizzazione e corretta in seguito a denuncia di variazione del 16/12/98 attribuendo un valore pari a L. 12.960.000 di cui si chiede il riconoscimento come valore di rettifica.

Controdeduce il Comune di Rimini considerando di aver legittimamente riliquidato l'imposta dovuta sulla base del valore immobiliare determinato dalla rendita catastale definitivamente attribuita dall'Amministrazione Finanziaria dello Stato risultante in atti dal 24/6/97 su denuncia di variazione catastale presentata in data 1/12/87 e notificata al proprietario mediante pubblicazione all'albo pretorio comunale.

In ordine all'eccezione riguardante l'illegittimità della notifica degli accertamenti si precisa, smentendo quanto asserito dei ricorrenti, che la busta conteneva il riepilogo degli avvisi notificati ed in ogni caso la presentazione dei ricorsi certifica che gli atti sono stati ricevuti.

Ribadisce che l'atto non è carente in quanto a motivazione poiché risulta specificato il riferimento alla rendita catastale attribuita dall'U.T.E. assunta a base della rettifica e l'erroneità della detrazione non spettante trattandosi di fabbricato non ad uso abitativo.

Per quel che concerne l'errata determinazione della rendita, essendo l'attribuzione di tale rendita esclusiva competenza dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato ne consegue che nessun addebito può essere mosso all'ente impositore e pertanto i motivi addotti dal contribuente nei ricorsi, attinenti al valore dell'immobile, risultano non pertinenti.

Infine, in ordine alla variazione presentata all'U.T.E. in data 16/12/98 va osservato come questa costituisce mera proposta di parte che quand'anche accolta avrebbe validità solo successivamente a tale variazione nulla rilevando, quindi, ai fini dei periodi di imposta contestati.

In data 8/2/99 i ricorrenti depositano memorie in cui eccepiscono la decadenza del potere di accertamento del Comune relativamente al 1993 e contestano la notifica diretta da parte dell'ente come ulteriore motivo della dedotta nullità della stessa.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

In via pregiudiziale va rilevato che i ricorrenti hanno eccepito in sede di memorie illustrative, e soltanto allora, la decadenza del potere di accertamento dell'ente e l'irregolarità della notifica diretta sulle quali, peraltro, il Comune non ha accettato il contraddittorio.

L'eccezione ed il motivo aggiunto sono inammissibili ai sensi dell'art. 32 del D.Lgs. 546/92 poiché con le predette memorie le parti possono sviluppare motivi già dedotti ma non proporre motivi aggiunti ammissibili nei termini e nelle circostanze di cui all'art. 24 del richiamato decreto.

Sempre in via pregiudiziale va rilevata l'infondatezza delle eccezioni sollevate dai ricorrenti in ordine al difetto di notifica ed alla carenza di motivazione degli avvisi impugnati.

Infatti, per quel che concerne la dedotta irregolarità della notifica, si rileva che non v'è alcuna prescrizione normativa che disponga la notifica a mezzo di singole distinte raccomandate nel caso di diversi avvisi di accertamento emessi nei confronti di un unico contribuente per più annualità. Anzi, considerando che nel 2° comma dell'art. 11 del D.Lgs. 504/92 l'uso del singolare con riguardo all'avviso di liquidazione va inteso nell'accezione di genere, si può ritenere ammissibile la notificazione di più avvisi di accertamento effettuata nei confronti di un medesimo debitore d'imposta con un unico plico ed in forma, cioè, cumulativa.

In merito alla eccepita carenza di motivazione si rileva che gli avvisi di accertamento esplicitano nei loro elementi essenziali i presupposti di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa tributaria tanto da consentire ai ricorrenti un'adeguata difesa.

Parimenti infondata è la contestazione circa la mancata comunicazione diretta agli interessati della nuova rendita da parte dell'U.T.E. poiché, pur riconoscendosi l'inadeguatezza della semplice pubblicazione all'albo pretorio, non si può non rilevare che comunque una conoscenza effettiva la notifica degli avvisi di accertamento in discorso l'ha certo realizzata (Cassazione 1582/89), così da consentire ai ricorrenti una eventuale impugnazione della rendita nei 60 giorni di legge.

Decisivo, invece ai fini dell'accertamento dell'entità della pretesa impositiva, è l'esame della denuncia di variazione con la quale in data 16/12/98 si è provveduto a ridurre la rendita da L. 20.250.000 a L. 12.960.000. Nel quadro D della predetta denuncia alla voce "annotazioni" viene indicato che si procede alla "rettifica per errato classamento ad emendare l'originario errore commesso dall'U.T.E. nell'utilizzo del tasso di capitalizzazione (art. 30 D.P.R. 1/12/49 n. 1142) ...", mentre nel quadro R relativo alle "causali", oltre a confermare più volte la rettifica per errato classamento, si fa riferimento a modificazioni interne che, non trovando conferma in alcuna parte del

documento per l'invarianza di tutti i dati strutturali e di consistenza dell'immobile, non possono che considerarsi motivazioni surrettiziamente introdotte per giustificare la variazione della rendita.

Tale provvedimento, pur se presentato nella forma di denuncia di variazione, di cui tuttavia, come rilevato, appare privo dei caratteri suoi propri, va, quindi, nella sostanza, inquadrato nell'ambito della c. d. autotutela poiché come riconosciuto espressamente dall'U.T.E., l'ente stesso, senza alcuna modificazione di dati oggettivi, interviene per porre rimedio alla propria precedente valutazione, ritenuta errata, sostituendo conseguentemente con efficacia ex tunc tale nuova rendita a quella anteriormente attribuita.

In contrasto, poi, con i principi stessi dell'annullamento d'ufficio o della rettifica sarebbe ritenere che, nel caso di specie, gli effetti della modifica di rendita debbano decorrere dall'anno di tassazione successivo a quello dell'annotazione in atti catastali, così come indicato dalla Risoluzione Ministeriale 27/11/97 n. 226/E, poiché il riferimento alle rendite catastali risultanti in catasto al 1° gennaio di ogni anno, così come previsto all'art. 5, comma 2°, del D.Lgs. 504/92, non può che essere quello derivante dal classamento da ultimo operato dall'U.T.E.

Pertanto la rendita risultante in atti catastali al 24/6/97 e attribuita in conseguenza di denuncia dell'1/12/87 è quella variata in data 16/12/98, da assumersi a parametro della tassazione per l'insieme di tutte le annualità contestate.

Per quanto sopra, gli accertamenti impugnati devono essere annullati e, ai fini della definizione del rapporto tributario, dovranno essere prese a base le rendite risultanti in catasto sulla base della rettifica intervenuta in data 16/12/98, ma valida ai fini che qui rilevano fin dall'1/1/88.

Corretto il disconoscimento della detrazione prevista dall'art. 8, comma 2, del citato D.Lgs. 504/92, per l'abitazione principale, trattandosi di fabbricato D/2 non ad uso abitativo non adibito a tale scopo dai ricorrenti che producono certificazione attestante residenza in numero civico diverso da quello dell'immobile accertato.

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

In accoglimento dei ricorsi riuniti annulla gli accertamenti impugnati ed accerta che l'Ici dovuta dai contribuenti per gli anni 1993-1994-1995-1996 è quella risultante dall'ammontare della rendita catastale attribuita a seguito di rettifica in data 16/12/98, compensa fra le parti metà delle spese del giudizio e condanna il Comune di Rimini a rifondere ai ricorrenti l'altra metà liquidata questa in L. 600.000 di cui L. 400.000 per onorari.