

Cassazione civile, Sezione V, Ordinanza (data ud. 16/05/2024)  
28/05/2024, n. 14890

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente

Dott. SOCCI Angelo Matteo - Consigliere

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere

Dott. DI PISA Fabio - Consigliere

Dott. DELL'ORFANO Antonella - Rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso nr. 8290-2023 R.G. proposto da:

(Omissis) Srl, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, giusta procura speciale allegata al ricorso, dagli Avvocati LORENZO LODOLI e BENEDETTO SANTACROCE e con domicilio digitale eletto presso l'indirizzo di posta elettronica certificata di quest'ultimo

- ricorrente -

contro

ROMA CAPITALE, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, presso gli uffici dell'Avvocatura Comunale, rappresentata e difesa dall'Avvocato DOMENICO ROSSI giusta procura speciale in calce al controricorso

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 4187/2022 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 30/9/2022;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 16/5/2024 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

### **Svolgimento del processo**

(Omissis) Srl propone ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale del Lazio aveva respinto l'appello proposto avverso la sentenza n. 9932/2020 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma in rigetto del ricorso proposto avverso avviso di accertamento IMU 2015 emesso da Roma Capitale;

Roma Capitale resiste con controricorso.

### **Motivi della decisione**

1.1. con il primo motivo di ricorso la società ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione dell'art. 7 legge 27 luglio 2000, n. 212 e lamenta che la

Commissione tributaria regionale abbia erroneamente ritenuto adeguatamente motivato l'atto impugnato sebbene l'ente locale non avesse tenuto conto della memoria difensiva già presentata a quest'ultimo dalla contribuente, e sebbene non fosse stato instaurato il contraddittorio preventivo, né rispettato, prima di emanare il provvedimento, il "termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive, salvo casi di particolare e motivata urgenza";

1.2. la doglianza va disattesa;

1.3. la motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dall'art. 7 della legge 27 luglio 2002, n. 212, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze, mentre le questioni attinenti all'idoneità del criterio applicato in concreto attengono al diverso piano della prova della pretesa tributaria (cfr. Cass. n. 9810 del 7/05/2014);

1.4. con particolare riguardo all'ICI (sulla base di principi applicabili anche all'IMU) l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'an ed il quantum dell'imposta, ed in particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi e oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (cfr. Cass. n. 26431 dell'8/11/2017);

1.5. nella specie, tale obbligo motivazionale è stato ampiamente soddisfatto avendo la società contribuente lamentato il difetto di motivazione esclusivamente con riguardo alla mancata valutazione delle difese proposte dall'odierna ricorrente nei confronti dell'ente locale, prima dell'emanazione dell'atto impugnato;

1.6. al riguardo occorre dunque evidenziare che costituisce ius receptum di questa Corte che l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito" (Cass. S.U. n. 24823 del 09/12/2015; conf. Cass. n. 11560 del 11/05/2018; Cass. n. 27421 del 29/10/2018);

1.7. occorre dunque sia previsto specificamente un rigoroso procedimento d'instaurazione del contraddittorio, caratterizzato da scansioni predeterminate, in cui, a pena di nullità, l'avviso di accertamento deve essere emanato previa richiesta di chiarimenti al contribuente e deve essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni fornite" (Cass. 30/01/2018, n. 2239, in continuità con Cass. 16/01/2015, n. 693; conf., ex aliis, Cass. 28/11/2018, n. 30770);

1.8. è d'uopo inoltre evidenziare che il contraddittorio endoprocedimentale è espressamente previsto dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, con valutazione di necessità ex ante e conseguente nullità dell'accertamento in caso di omissione, nella specifica ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività (cfr. Cass. n. 701 del 15/01/2019; Cass. n. 22644 del 11/09/2019);

1.9. tali presupposti non ricorrono dunque con riguardo all'avviso di accertamento IMU impugnato dalla contribuente;

2.1. con il secondo motivo la società denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., "violazione dell'art. 2 DL 102/2013 nonché dell'art. 13, comma 9-bis, DL 6 dicembre 2011, n. 201 e dell'art. 6, comma 4, della L. 212/2000 " per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente "condiziona(to)... l'assoggettamento ad IMU alla ... omessa comunicazione, da parte di (Omissis), della dichiarazione di cui al comma 5-bis dell'art. 2 con la quale attestare il possesso dei requisiti e indicare gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica" con riguardo ai cosiddetti immobili merce;

2.2. la doglianza è parimenti infondata;

2.3. il D.L. n. 102 del 2013, art. 2, prevede l'esenzione dall'imposta municipale per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati;

2.4. ai sensi del comma 5 bis dello stesso articolo "ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono apportate al predetto modello le modifiche eventualmente necessarie per l'applicazione del presente comma";

2.5. dalla lettura della disposizione normativa sopra indicata emerge che condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto, è l'obbligo dichiarativo, e si tratta di un preciso e specifico onere formale, espressamente previsto a pena di decadenza, che non può essere sostituito da altre forme di denunce o superato dalla circostanza che il Comune fosse a conoscenza aliunde dei fatti che comportano l'esenzione dal pagamento dell'imposta;

2.6. secondo il costante indirizzo giurisprudenziale (cfr. Cass. nr 15407/2017 n. 4333/2016, 2925/2013, 5933/2013) le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono, inoltre, di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 preleggi sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati;

2.7. non è quindi praticabile l'operazione ermeneutica compiuta dalla contribuente che in sostanza reputa non doveroso lo specifico e formale onere del contribuente di comunicare all'Ente impositore gli estremi degli immobili, oggetto di beneficio fiscale, avendo già il Comune, sin dalla dei permessi di costruire contezza dello stato e dei dati degli immobili oggetto di esenzione IMU;

2.8. l'omessa presentazione della dichiarazione comporta pertanto la non spettanza del beneficio in oggetto (cfr. Cass. n. 21465 del 6/10/2020);

3.1. con il terzo motivo la società denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione "dell'art. 6 D.Lgs. 472/1997" per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto applicabili le sanzioni senza ritenere sussistente l'incertezza normativa in relazione all'entrata in vigore della normativa che disciplinava l'esenzione nel 2014, senza che fosse "chiaro quali fossero le imprese che potessero usufruirne, i termini per l'applicazione e le modalità con le quali poterne usufruire";

3.2. secondo la giurisprudenza di questa Corte, "in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria ai sensi dell'art. 10 della l. n. 212 del 2000 e dell'art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992, quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su

contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione" (cfr. Cass. n. 3108 del 01/02/2019; Cass. n. 23845 del 23/11/2016);

3.3. il fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva può essere desunto dal giudice attraverso la rilevazione di una serie di "fatti indice", quali ad esempio: 1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente (così Cass. n. 15452 del 13/06/2018; Cass. 17 maggio 2017 n. 12301; si veda anche Cass. n. 10313 del 12/04/2019);

3.4. nella specie, non si rinviene la suddetta incertezza, risultando chiara la portata delle norme oggetto di applicazione alla presente fattispecie, cosicché, come correttamente affermato dalla Commissione tributaria regionale, non sussisteva alcuna obiettiva condizione di incertezza anche considerato che la normativa era entrata in vigore l'anno precedente rispetto all'annualità 2015 oggetto dell'atto impugnato, con "ampia diffusione ... sui mezzi di informazione";

4. per quanto fin qui osservato il ricorso va integralmente rigettato;

5. le spese di lite seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo

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

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al rimborso delle spese di lite a favore della controricorrente, che liquida in euro 4.300,00 per compensi, oltre ad euro 200 per esborsi, alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento ed agli accessori di legge, se dovuti.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater del d.P.R. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13.

### **Conclusione**

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità da remoto, della Corte di cassazione, Sezione Tributaria, in data 16 maggio 2024.

Depositata in Cancelleria il 28 maggio 2024.