

**Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lazio Roma, Sez. VII,  
Sent., (data ud. 20/05/2024) 24/07/2024, n. 4917**

**REPUBBLICA ITALIANA**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**LA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO**

**SETTIMA SEZIONE**

riunita in udienza il 20/05/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

FORTUNATO VINCENZO, - Presidente

CASTIELLO FRANCESCO, - Relatore

FORTUNI LAURA, - Giudice

in data 20/05/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 867/2021 depositato il 21/02/2021

proposto da

A.I. - (...)

Difeso da

Lorenzo Lodoli - (...)

Rappresentato da L.D.P. - (...)

ed elettivamente domiciliato presso l.lodoli@pec.studiosantacroce.eu

contro

Comune di Roma

elettivamente domiciliato presso dre.contenzioso@pec.comune.roma.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 3938/2020 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale ROMA sez. 6 e

pubblicata il 23/06/2020

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IMU 2014

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Svolgimento del processo**

Con sentenza n. 3938/6/20 depositata il 23.06.2020, la Commissione Tributaria Provinciale di Roma

rigettava il ricorso proposto dalla società A.I. SRL, in persona del legale rappresentante prop tempore arch. L.D.P., avverso l'avviso di accertamento n. (...) notificato il 27.06.2019, con il quale il Comune di Roma, richiedeva il pagamento di Euro 101.115,59, a titolo di IMU per l'anno d'imposta 2014.

La A.I. proponeva ricorso e deduceva da un lato il diritto all'esenzione IMU ex art. 13, comma 9 bis, del D.L. n. 201 del 2011, essendo i fabbricati per i quali era richiesta l'imposta costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, e dall'altro il difetto di motivazione e la violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo.

Si costituiva Roma Capitale, contestando quanto ex adverso dedotto e concludendo per il rigetto del ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, rigettava il ricorso e compensava le spese, respingendo in toto le doglianze del contribuente.

La società contribuente propone appello eccependo la nullità e/o illegittimità della sentenza di primo grado per: 1) Vizio di motivazione dell'avviso di accertamento. Violazione dell'art. 7 L. n. 212 del 2000; 2) Illegittimità dell'avviso di accertamento in oggetto. Mancanza dei presupposti impositivi. Violazione dell'art. 2 D.L. n. 102 del 2013 nonché dell'art. 13, comma 9-bis, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201; 3) Omessa pronuncia e nullità della sentenza di primo grado per violazione degli artt. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 112 c.p.c. In subordine Nullità della sentenza. Disapplicazione delle sanzioni. Violazione art. 6 D.Lgs. n. 472 del 1997 e art. 10 L. n. 212 del 2000. Chiede la riforma della sentenza e l'annullamento dell'avviso di accertamento, con vittoria delle spese di giudizio.

Risulta costituita Roma Capitale e con proprie contro deduzioni eccepisce l'inammissibilità dell'atto di appello per violazione dell'art. 53, D.Lgs. n. 546 del 1992 e respinge tutte le altre doglianze avverse. Fa inoltre, presente che la CTP, altre sezioni, respingeva i ricorsi della A.I. Srl per gli accertamenti IMU degli anni 2013, 2015 e 2016. Chiede il rigetto dell'appello e la vittoria delle spese di lite.

All'udienza del 20/05/2024, la Corte decideva come da dispositivo.

### **Motivi della decisione**

Il ricorso è infondato e, pertanto, va rigettato.

In via preliminare deve ritenersi infondata l'eccezione di inammissibilità dell'atto di appello formulata dal Comune di Roma Capitale per presunta violazione dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Premesso che nell'atto di appello la parte appellante deve censurare la sentenza nelle parti in cui è risultata soccombente, a mente della norma richiamata, per non incorrere in una dichiarazione di inammissibilità dell'appello dovrà specificare quali sono le parti della sentenza che contesta e le ragioni della contestazione. La rigidità della norma richiamata è stata parzialmente attenuata dal prevalente orientamento giurisprudenziale, secondo il quale l'inammissibilità deve essere dichiarata solo nel caso in cui i motivi specifici di impugnazione manchino o sia incerta la formulazione dei medesimi. Al riguardo, anche la Corte di Cassazione, con sentenza 19 giugno 2018 n. 16170, ha ribadito che nel processo tributario il requisito della specificità dei motivi è soddisfatto "ove le argomentazioni svolte, correlate con la motivazione della sentenza impugnata, ne contestino il fondamento logico giuridico, non richiedendosi necessariamente una rigorosa enunciazione delle ragioni invocate che possono, invece, essere ricavate anche implicitamente, sia pure in

maniera univoca, dall'atto di impugnazione considerato nel suo complesso (v. anche Cass. n. 1200 del 2016 e, da ultimo, Cass. n. 4482 e n. 8248 del 2018)".

Pertanto, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte è ritenuta sufficiente a soddisfare la richiesta dei "motivi specifici" anche una esposizione che pur essendo chiara e univoca, risulti sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza (tra le tante, Cass. 15 gennaio 2007 n. 687). Per le suesposte considerazioni, pertanto, l'appello deve ritenersi ammissibile.

Per quanto riguarda la doglianza relativa alla mancata considerazione della denuncia di nullità dell'Avviso di Accertamento impugnato per difetto di motivazione, va rilevato che l'Avviso di Accertamento in parola enuncia i fatti necessari a consentire alla contribuente l'esercizio del diritto di difesa.

La Corte di Cassazione, in più occasioni, ha avuto modo di precisare che "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) l'obbligo di motivazione 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, a contestare efficacemente l'an ed il quantum dell'imposta". In particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando poi affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva" (Cass. n. 26431 del 2017; Cass. n. 21571 del 2004).

Nel caso di specie, l'Avviso di Accertamento specifica detti estremi del rapporto sostanziale, pertanto, lo stesso deve ritenersi correttamente effettuato, in coerenza con il carattere di "provocatio ad opponendum" e, quindi, ha consentito al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, onde poterla efficacemente contrastare (Cass. n. 1209 del 2000, Cass. n. 21571 del 2004; Cass. n. 14385 del 2010). Contenendo tutti gli elementi atti ad identificare i beni oggetto di accertamento, con tutti gli estremi catastali identificativi dei beni indicati, con la chiara indicazione altresì del tributo esecutato, della motivazione dell'atto, cioè del mancato versamento dell'imposta I.M.U., sia con riferimento all'importo del tributo globale, che del capitale d'imposta omesso e rivendicato, l'eccezione deve ritenersi infondata, con conseguente conferma, sul punto, della decisione dei giudici di prime cure.

Pure infondata deve ritenersi l'eccezione avente ad oggetto la mancata allegazione degli atti richiamati nel predetto Avvisi di Accertamento. Le delibere sulle aliquote e le tariffe o che stabiliscono regole su imposte e tasse locali non devono essere allegate agli Avvisi di Accertamento. Questi atti generali, soggetti a pubblicità legale, si presume che siano conosciuti o conoscibili da parte dei contribuenti.

Inoltre, nell'atto impositivo l'amministrazione comunale è tenuta a indicare solo l'aliquota applicata e la relativa delibera. In effetti, l'obbligo di allegazione agli Avvisi di Accertamento degli atti cui si fa riferimento nella motivazione, in base all'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000), non si estende anche gli atti generali come le delibere comunali, la cui conoscibilità si ritiene presunta.

Per quanto concerne, poi, la presunta illegittimità dell'Avviso di Accertamento per violazione del principio del contraddittorio, osserva il Collegio che, con sentenza n. 9978 del 15/04/2021, la Corte di Cassazione ha confermato che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, 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. SU 24823/15; Cass. 11560/18; Cass. 27421/18).

Nel caso di specie poiché il tributo I.M.U. non risulta essere armonizzato a livello dell'UE, l'obbligo di contraddittorio non sussiste.

Anche il precedente motivo, pertanto, è manifestamente infondato.

Con ulteriore motivo l'appellante ha censurato la sentenza di primo grado nel punto in cui i primi giudici non avevano tenuto conto che gli immobili oggetto di accertamento erano immobili merce invenduti per i quali, pertanto, troverebbe applicazione l'art. 2 D.L. n. 102 del 2013 il quale ha disposto per "i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati", l'esenzione totale dal pagamento del suddetto tributo a decorrere dal 1 gennaio 2014. La maggiore imposta liquidata per il 2014, pertanto, sarebbe non dovuta in quanto relativa ad immobili che possedevano nel 2014 tutti i requisiti per usufruire dell'esenzione I.M.U. Aveva inoltre dedotto che l'Ente Locale non poteva negare il beneficio dell'esenzione I.M.U. a causa della mancata presentazione nei termini della relativa dichiarazione, in quanto il Regolamento comunale, all'epoca vigente ed applicabile al caso di specie, non prevedeva la perdita del beneficio in caso di omessa presentazione della dichiarazione entro il 30 giugno.

Occorre osservare, sul punto, che, per quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 519/2022, la presentazione della dichiarazione I.M.U. è indispensabile per la spettanza dell'esenzione prevista in favore dei "beni merce".

La questione affrontata dalla Corte riguarda l'esenzione prevista dall'articolo 2, comma 2, del D.L. n. 102 del 2013 per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga questa destinazione e che non siano in ogni caso locati. Il comma 5-bis dell'articolo 2 sopra citato ha stabilito che, ai fini

dell'applicazione dei benefici, il soggetto passivo è tenuto a presentare, a pena di decadenza, la dichiarazione I.M.U., utilizzando il modello ministeriale, con il quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali si applica l'esenzione. La Cassazione ha sottolineato che la disposizione normativa sopra richiamata evidenzia chiaramente che la presentazione della dichiarazione è condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale.

Obbligo previsto a pena di decadenza, che non può essere sostituito dalla circostanza che il Comune sia a conoscenza dei fatti che comportano l'esenzione dall'imposta. Sulla questione la Cassazione ha un orientamento consolidato, in base al quale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione e non sono suscettibili di interpretazione analogica o estensiva (sentenza n. 1547/2017, n. 4333/2016).

La precisa specificazione normativa, che subordina il riconoscimento dell'esenzione alla presentazione della dichiarazione, impedisce di considerare equivalente qualsiasi altro adempimento e altresì di ritenere superflua la dichiarazione, pur se il Comune, quale ente che rilascia il permesso di costruire, è a conoscenza sin dall'origine dell'edificazione dei fabbricati. La predetta ordinanza, se da un lato ha confermato quanto già stabilito dalla medesima Corte con la sentenza n. 21465/2020, seppure indirettamente, si è pure pronunciata sulla nuova disciplina introdotta dalla L. n. 160 del 2019, vigente dal 2020.

A tal uopo, va ricordato che l'articolo 1, comma 751, della L. n. 160 del 2019 ha stabilito, con decorrenza dal 2022, l'esenzione dall'I.M.U. dei "beni merce", dopo che la fattispecie era tornata soggetta al tributo negli anni 2020 e 2021, seppure con un'aliquota massima limitata dello 0,25 per cento. Tuttavia, considerando che il D.L. n. 34 del 2019 aveva introdotto l'esenzione dei "beni merce" anche dalla Tasi, pur se con decorrenza dal 2022, la norma della L. n. 160 del 2019 ha recepito la medesima previsione nell'Imu. L'articolo 1, comma 769, della L. n. 160 del 2019 ha espressamente previsto l'obbligo dichiarativo per gli immobili che beneficiano dell'esenzione dal 2022 (da presentarsi entro il 30 giugno 2023).

Quindi, la dichiarazione I.M.U. è obbligatoria per avere diritto all'esenzione. L'esenzione dall'I.M.U. per i fabbricati "merce" è subordinata alla presentazione della specifica dichiarazione, pur in assenza di un'espressa previsione "a pena di decadenza". Infatti, la Cassazione, in merito all'obbligo dichiarativo relativamente ai casi dei fabbricati "merce", ha più volte sottolineato e confermato che l'esonero dall'IMU presuppone la presentazione della dichiarazione a pena di decadenza dal beneficio. In particolare, con la pronuncia n. 25774/2022 la Cassazione ha evidenziato che non è sufficiente l'indicazione nel bilancio della destinazione degli immobili alla vendita, rimarcando la necessità della dichiarazione. Con le decisioni n. 5190 e n. 5191 del 2022 la Cassazione ha avuto modo di evidenziare che la L. n. 160 del 2019 (disciplina della nuova IMU) non ha abrogato il D.L. n. 102 del 2013, riaprendo la questione sui casi soggetti all'obbligo dichiarativo a pena di decadenza. Considerando

che la disciplina sulla nuova I.M.U. prevede tre fattispecie, ossia fabbricati merce, alloggi sociali e immobili forze armate e militari, soggette all'obbligo dichiarativo, si dovrebbe attribuire alla dichiarazione un'efficacia costitutiva dell'agevolazione.

Per tutto quanto sopra riportato, pertanto, se ne deve dedurre che l'assolvimento dell'obbligo dichiarativo è necessario per ottenere il relativo beneficio fiscale.

Non avendo parte appellante presentato la dichiarazione I.M.U., la sentenza di primo grado deve essere confermata, come pure deve essere confermato l'atto impugnato col ricorso introduttivo. Deve ritenersi infondata, infine, l'eccezione riguardante l'applicazione al caso in esame delle sanzioni, confermando, anche sul punto, la decisione dei giudici di prime cure. L'art. 10, comma 3 della L. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente) ribadisce la non applicabilità delle sanzioni in caso di incertezza normativa, chiarendo che " in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria". In tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, la Suprema Corte ha chiarito che "l'incertezza normativa oggettiva", quale causa di esenzione dalla responsabilità tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria. Tale situazione è ravvisabile ogniqualvolta dalla disposizione incerta derivi uno stato di insicurezza ed equivocità del risultato cui miri la stessa. In altre parole, l'incertezza obiettiva non coincide con la totale assenza di significato della norma, ma sussiste quando, dopo un'attività interpretativa "metodicamente corretta", non è possibile eliminare ugualmente l'equivoca pluralità di significati estrapolabili dalla norma. A tale incertezza oggettiva è necessario giungere tramite un procedimento di interpretazione normativa non riferibile né ad un generico contribuente, o a contribuenti "medi" (intendendosi quei particolari contribuenti che, per la loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata), né tanto meno all'Amministrazione Finanziaria, la quale sicuramente rappresenta un interprete "qualificato" delle disposizioni fiscali. Premesso quanto sopra, nel caso in esame il Collegio non ha ravvisato una simile incertezza normativa derivante dall'indeterminatezza nell'individuare i beni da assoggettare ad Imu, con la conseguenza dell'infondatezza dell'eccezione. Per tutte le ragioni ampiamente sopra illustrate l'appello deve essere respinto. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

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

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio rigetta l'appello del contribuente. Spese a carico di parte soccombente che si liquidano in Euro 4.000,00.

#### **Conclusioni**

Roma, il 20 maggio 2024.