

# Sentenza del 25/11/2021 n. 1435 - Comm. Trib. Reg. per il Veneto Sezione/Collegio 1

## Testo

### Intitolazione:

Nessuna intitolazione presente

### Massima:

Nessuna massima presente

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 12/10/2018 il Comune di Piovene Rocchette ha notificato al XXX di Padova sette avvisi di accertamento con i quali ha contestato il parziale/omesso versamento dell'IMU per gli anni d'imposta 2013, 2014, 2015 e 2016 e l'omesso versamento della TASI per gli anni d'imposta 2014, 2015 e 2016. A fronte di tali contestazioni, in data 05/12/2018 l'Ente ecclesiastico ha inoltrato un'istanza di annullamento in autotutela, invocando l'esenzione dell'immobile dalle imposte IMU e TASI.

Con provvedimento del 06/12/2018 il Comune ha sospeso gli avvisi di accertamento e con provvedimento in data 04/02/2019 ha comunicato il diniego dell'autotutela, precisando che nel 1993 è stata presentata una dichiarazione ICI con l'indicazione di immobili esenti, ma nel 2018 il Comune ha constatato l'insussistenza dei requisiti per l'esenzione dalle imposte IMU e TASI, trattandosi di immobili non destinati ad attività di culto ed inutilizzati, precisando che poiché gli immobili risultano inagibili e inabitabili, nell'emettere gli avvisi di accertamento è stata applicata la riduzione del 50 % prevista dalla legge.

Pur ribadendo la correttezza degli atti emessi, il Comune ha riconosciuto il principio di buona fede della parte contribuente e la difficoltà di interpretazione della norma, per cui ha preannunciato che gli avvisi di accertamento originari sarebbero stati decurtati delle sanzioni, ai sensi dell'art. 10 della legge 212/2000. Con provvedimento in data 08/02/2019, l'Ente locale ha disposto l'annullamento degli avvisi di accertamento notificati il 12/10/2018 «... in modo da poter procedere all'emissione di nuovi avvisi di accertamento decurtati dell'importo delle sanzioni.», che sono stati notificati in pari data e sono oggetto della presente controversia.

In data 04/04/2019 il XXX ha notificato al Comune due ricorsi avverso gli atti impositivi rettificati, con istanza ex art. 17-bis d.lgs 546/1992, rubricati agli R.G.R. n. 448/2019 (accertamenti IMU e R.G.R. n. 449/2019 (accertamenti TASI) e conclusa negativamente la procedura deflattiva del contenzioso si è costituito in giudizio avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza.

La Commissione Tributaria Provinciale si è pronunciata con due sentenze separate, ma sostanzialmente identiche nelle motivazioni, con le quali preliminarmente ha rigettato le doglianze concernenti la carenza di motivazione degli atti impugnati, la mancanza di un previo processo verbale di constatazione e la violazione

del principio di affidamento.

Quanto al riconoscimento del diritto all'esenzione, richiamata giurisprudenza della Corte di Cassazione, i primi Giudici hanno osservato che per l'applicazione dell'esenzione l'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992, «... fa riferimento simultaneamente al concetto di utilizzazione e di destinazione ovvero per il primo è sufficiente che il bene si trovi nella disponibilità, mentre il secondo impone una connessione funzionale tra gli immobili ed una delle attività individuate come esenti» nel caso in esame, a seguito dell'inagibilità dell'immobile viene a mancare «... la "destinazione", in quanto un edificio inagibile è per definizione privo di utilizzo. (viene a mancare la strumentalità del bene).»

Per tale ragione, con le sentenze 120/1<sup>^</sup>/2020 quanto all'IMU e 121/1<sup>^</sup>/2020 relativa alla TASI, la Commissione Tributaria Provinciale ha rigettato i ricorsi.

Il XXX ha proposto gli appelli ora riuniti, sostanzialmente identici, con i quali chiede che in riforma delle sentenze impugnate sia dichiarata la nullità degli avvisi di accertamento e del provvedimento di diniego di autotutela.

Il Comune di Piovene Rocchette si è costituito con atti di controdeduzioni con i quali deduce l'inammissibilità e infondatezza dell'appello e chiede ne sia dichiarata la nullità.

In data 04/05/2021 la difesa del XXX ha depositato in entrambi i giudizi istanze di sospensione ex art. 295 Codice di procedura civile.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Sulla richiesta di sospensione ex art. 295 Codice di procedura civile, va osservato che nell'istanza la stessa difesa di parte contribuente afferma che nel giudizio in sede di Cassazione la controparte del XXX è un Comune diverso da quello di Piovene Rocchette di cui alla presente causa.

Inoltre non è stata prodotta alcuna prova documentale in ordine all'affermazione della difesa di parte contribuente «... che in tale causa saranno oggetto di giudizio da parte della Suprema Corte di Cassazione le medesime questioni di fatto e di diritto concernenti il presente giudizio».

Risulta altresì che anche nelle cause di cui alle ordinanze 86/5<sup>^</sup>/2019 di questa C.T.R. e 421/2<sup>^</sup>/2021 della C.T.P. di Padova (all. 2 e 3 alla memoria) la controparte del XXX non è il Comune di Piovene Rocchette.

La diversità della materia trattata in questa controversia, rispetto alle cause oggetto delle sentenze richiamate, si evince anche dalla circostanza che nelle sentenze 120/1<sup>^</sup>/2020 e 121/1<sup>^</sup>/2020 i primi Giudici affermano che l'inagibilità dell'immobile è fatto non riscontrabile nell'immobile oggetto delle sentenze richiamate dalla difesa di parte contribuente, ma presente nell'immobile oggetto della presente controversia. Ne consegue che la richiesta di sospensione del processo va rigettata, perché riferita ad un procedimento fra parti parzialmente diverse e non sorretta da adeguate prove documentali in ordine all'identità delle questioni controverse.

Quale ulteriore motivo di rigetto, a quanto precede va aggiunto che esiste già giurisprudenza di Cassazione sull'argomento di cui si dirà successivamente, pertanto non è necessario attenderne di ulteriori della Suprema Corte.

Nel primo motivo d'appello è dedotto il presunto contrasto tra la motivazione ed il dispositivo della sentenza impugnata in relazione al quarto motivo di ricorso in punto di violazione dell'art. 7, comma 4, dell'Accordo di Villa Madama del 1984.

La contestazione è fondata sulla circostanza che avendo riconosciuto che il proprietario dell'immobile di cui si discute è un ente ecclesiastico che non svolge attività commerciale e quindi non svolge un'attività diversa da quelle di religione o di culto, i primi Giudici avrebbero dovuto negare l'assoggettamento dell'edificio ad IMU e TASI.

Tale teoria difensiva è però fondata sull'estrapolazione del riferimento all'art. 7, comma 4, dell'Accordo di Villa Madama dal contesto complessivo della motivazione, dalla quale si evince che i primi Giudici riconoscono che l'immobile di cui si discute non rientra fra quelli nei quali si svolgono attività diverse da quelle di religione e culto svolte dagli enti ecclesiastici, ma allo stesso tempo precisano che la legge stabilisce in modo preciso i requisiti per l'esenzione e coerentemente con il richiamo alla sentenza n. 20516/2016 della

Corte di Cassazione, osservano che la norma agevolativa richiede un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento delle attività previste come esenti dalla norma da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma primo, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 rinvia) e un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile delle predette attività. Secondo requisito che ad avviso dei primi Giudici nel caso in esame non sussiste essendo pacifico che l'immobile è inutilizzato. Per tale seconda ragione la Commissione Tributaria Provinciale ha rigettato i ricorsi.

Pertanto non sussiste il contrasto ipotizzato dalla difesa di parte contribuente e la sentenza è coerente con l'orientamento giurisprudenziale di cui si dirà successivamente.

Nel secondo motivo è dedotta l'erroneità, contraddittorietà ed illegittimità della sentenza impugnata, per violazione e falsa applicazione dell'art. 7, co. 4, dell'Accordo di Villa Madama del 1984, in quanto l'immobile di cui si discute sarebbe esente da IMU e TASI per il solo fatto che «... non è mai stato utilizzato per l'esercizio di attività profane (commerciali o similari).».

Pronunciando su una questione analoga a quella in esame, la Corte di Cassazione ha affermato che « La questione di merito, sembra, doversi risolvere in coerenza all'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, secondo cui (Cass. n. 21571/2004, n. 142/2004, n. 14146/2003) Seppure in relazione a fattispecie non del tutto sovrapponibili a quella in esame, la Suprema Corte ha altresì ripetutamente affermato il principio secondo il quale «In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione prevista dall'art. 7, comma primo, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo, costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma primo, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 rinvia). La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale.» (Cass. 4502/2012, in senso conforme 20776/2005, 23703/2007, 5485/2008, 24500/2009, 23314/2011, 14226/2015).

Pronunciando su un giudizio di legittimità costituzionale in materia ICI promosso dalla Corte di Cassazione, nell'ordinanza 429/2006, pubblicata il 27/12/2006, la Corte Costituzionale ha affermato che «... il citato art. 59, comma 1, lettera c), ha il solo scopo di attribuire ai Comuni, in deroga a quanto previsto all'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992, la facoltà di escludere gli enti non commerciali che possiedono terreni agricoli e aree fabbricabili dal novero dei soggetti esenti - e, perciò, di applicare l'ICI anche nei loro confronti -, ferma restando l'esenzione per i fabbricati posseduti dai medesimi enti non commerciali e da essi direttamente utilizzati per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 7;», così confermando, seppure incidentalmente, il principio secondo il quale l'immobile deve essere "direttamente utilizzato" dal soggetto che invoca il beneficio. Tenuto conto che i principi generali enunciati in materia ICI sono applicabili anche all'IMU, nelle argomentazioni difensive esposte dal XXX non sono ravvisabili valide ragioni per discostarsi dal condivisibile orientamento giurisprudenziale esposto innanzi.

Nel terzo motivo è dedotta l'erroneità ed illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui ha rigettato il primo motivo di ricorso avente ad oggetto il difetto di motivazione degli avvisi di accertamento, in violazione dell'art. 7 della legge 212/2000, degli artt. 3 della legge 241/1990, dell'art. 1, comma 162, della legge 296/2006.

Al fine di illustrare le ragioni giuridiche poste a base degli avvisi di accertamento il Comune richiama provvedimenti legislativi e deliberazioni dell'Amministrazione comunale, la cui conoscenza erga omnes deriva dalla pubblicazione in gazzetta ufficiale nel caso dei provvedimenti legislativi e all'albo pretorio per gli atti dell'Ente locale, che in quanto atti amministrativi di carattere generale dovevano eventualmente essere impugnati nei tempi previsti dalla normativa avanti i competenti organi giurisdizionali.

Pertanto relativamente ai predetti atti generali, va confermato il consolidato e condivisibile orientamento della Suprema Corte secondo il quale in tema di motivazione "per relationem" degli atti d'imposizione

tributaria, l'art. 7, comma 1, della legge 212/2000 «... non intende certo riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza ... infatti, un'interpretazione puramente formalistica si porrebbe in contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli» (ex plurimis Cass. 18073/2008, 20928/2014).

Quanto alla determinazione delle maggiori imposte e sanzioni, gli atti impositivi indicano puntualmente, seppure mediante prospetti tabellari, l'identificazione catastale degli immobili, gli importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, il recapito degli uffici da contattare per maggiori chiarimenti, le modalità di pagamento e per l'eventuale impugnazione.

La contestazione è infondata anche in riferimento alla presunta omissione della spiegazione delle ragioni per cui il XXX di Padova sarebbe tenuto al versamento dell'IMU e della TASI. La riscossione dell'IMU, TASI e precedentemente ICI è fondata sull'autoliquidazione il cui onere è a carico del contribuente, mentre l'ente impositore verifica il corretto versamento dell'imposta e procede al recupero di eventuali versamenti omessi o parziali.

Per le ragioni precedentemente esposte, nel caso in esame è fuori discussione che per l'immobile in questione erano dovute le imposte IMU e TASI e il XXX avrebbe dovuto eseguire i relativi versamenti, in mancanza dei quali l'Ente locale ha legittimamente emesso gli avvisi di accertamento con i quali ha contestato l'omesso versamento, come precisato nelle motivazioni degli atti impositivi.

Pertanto, la parte contribuente, che non poteva non sapere di aver omesso i versamenti, disponeva e dispone di tutti gli elementi necessari per comprendere le ragioni della pretesa erariale ed esercitare pienamente il diritto alla difesa, come dimostrano le argomentazioni difensive esposte e la documentazione depositata nei due gradi di giudizio.

Ne consegue che non sussiste il vizio di motivazione dedotto nei ricorsi introduttivi e ribadito in questa sede.

Con il quarto motivo il XXX deduce l'erroneità ed illegittimità delle sentenze di primo grado nella parte in cui hanno rigettato il secondo motivo di ricorso, avente ad oggetto la censura di illegittimità degli avvisi di accertamento per la mancanza di un previo processo verbale di constatazione e la violazione dell'art. 24 della legge 4/1929.

Pronunciando in una controversia in materia ICI, ma il principio può essere esteso anche all'IMU e alla TARI e più in generale ai tributi locali, nell'ordinanza 9978/2021 la Corte di Cassazione ha affermato che «... Per quanto concerne il rispetto del termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio di copia del p.v.c. di chiusura delle operazioni per l'emanazione dell'avviso di accertamento sancito che l'art. 12, comma 7, 1. 212/2000, la giurisprudenza di questa Corte è pacifica nell'affermare che detto termine trova applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ciò, peraltro, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali (Cass SU 24823/15; Cass 15624/14 ; Cass. 15010/14, 9424/14, 5374/14, 2593/14, 20770/13, 10381/11).» (Cass. 9978/2021).

In riferimento al richiamo di parte contribuente all'art. 24 della L. 4/1929, la Corte di Cassazione ha affermato che «... il processo verbale di constatazione (v. art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4) serve a dare atto delle operazioni compiute (accessi, ispezioni, verifiche) e dell'eventuale reperimento ed acquisizione "degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette" ... e viene trasmesso all'ufficio finanziario competente, per la conseguente attività di accertamento e ... irrogazione di sanzioni.» (Cass. Civ. 8690/2002).

Stante l'esplicito riferimento ad "... accessi, ispezioni, verifiche ...", è evidente la sostanziale conformità all'orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte di cui si è detto al capo precedente, secondo il quale l'obbligo di redigere il processo verbale di constatazione non sussiste nell'ipotesi delle cosiddette "verifiche a tavolino" fondate sul mero esame documentale, come quella all'origine della presente controversia. L'ordinanza 9978/2021 prosegue ricordando che per quanto concerne l'obbligo di contraddittorio, la Corte di Cassazione «... ha ripetutamente affermato 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)» (Cass. 9978/2021).

Essendo pacifico che IMU e TASI non sono tributi armonizzati non vi è ragione per discostarsi dal principio esposto innanzi.

Nel quinto motivo è dedotta l'erroneità ed illegittimità delle sentenze impugnate nella parte in cui hanno rigettato il terzo motivo di ricorso, con il quale è stata censurata l'illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati per violazione dei principi di buona fede ed affidamento, posto che in relazione alle annualità precedenti, il Comune, con il proprio comportamento, ha manifestato di ritenere legittima la spettanza dell'esenzione ICI/IMU e tale riconoscimento "confessorio" dell'Ente impositore ha ingenerato un legittimo affidamento in capo al contribuente, che comporta l'annullamento non solo delle sanzioni ma altresì dell'imposta.

Come ampiamente esposto in precedenza è fuori discussione che per l'immobile in questione erano dovute le imposte IMU e TASI e in precedenza ICI.

La circostanza che per aver omesso i dovuti controlli o altre ragioni sulle quali non compete a questa Commissione indagare, il Comune non abbia contestato i mancati versamenti già dall'anno d'imposta 1996, dal quale l'immobile risulta essere inutilizzato, non costituisce una valida ragione per considerare l'imposta non dovuta anche per il futuro e tanto meno per annullare gli avvisi di accertamento relativi alle annualità ancora accertabili al momento in cui il Comune si è avveduto che le imposte erano state omesse. Pertanto l'ipotesi di affidamento e buona fede risulta accoglibile limitatamente alle sanzioni, come del resto ritenuto dall'Ente locale, che ha già provveduto in tal senso.

Nel solo appello concernente l'IMU, con il sesto motivo parte contribuente contesta l'illegittimità ed erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui il primo giudice ha omesso di pronunciarsi sull'illegittimità dell'avviso di accertamento per il periodo d'imposta 2013, per intervenuta decadenza del potere impositivo. La Corte di Cassazione ha affermato che «In tema di accertamento delle imposte, la modificazione in diminuzione dell'originario avviso non esprime una nuova pretesa tributaria, limitandosi a ridurre quella originaria, per cui non costituisce atto nuovo, ma solo revoca parziale di quello precedente, che non deve rispettare il termine decadenziale di esercizio del potere impositivo.» (Cass. 11699/2016). Sebbene pronunciato nell'ambito di una controversia concernente Imposte Dirette, tale principio, avente carattere generale, può essere applicato in materia di tributi locali.

Per le ragioni precedentemente esposte, vanno rigettati gli appelli riuniti e confermate le sentenze impugnate. La natura interpretativa della controversia giustifica la compensazione fra le parti delle spese di entrambi i gradi del giudizio, ex art. 15, comma 2, del d.lgs. 546/1992.

P.Q.M.

La Commissione, rigetta gli appelli e conferma le sentenze impugnate. Compensa le spese del doppio grado. Così deciso nella camera di consiglio svolta mediante collegamento da remoto in data 09/11/2021.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza