

Giurisprudenza - CORTE DI CASSAZIONE - Ordinanza 20 novembre 2024, n. 29845

Tributi - Impugnazione avviso di accertamento - Parziale versamento IMU - Carenze prova sussistenza caratteristiche esenzione d. interm. 22 aprile 2008 - Alloggi sociali - Accoglimento parziale

Rilevato che

1. L'A. della Provincia di Rieti ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio il 3 ottobre 2022, n. 4231/14/2022, notificata a mezzo Pec il 18 ottobre 2022, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di accertamento n. 347/2019 per il parziale versamento dell'IMU relativa all'anno 2018, per l'importo complessivo di € 738.548,00, in relazione ad alloggi di edilizia residenziale pubblica, a causa del disconoscimento dell'esenzione prevista dall'art. 13, comma 2, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti del Comune di Rieti avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Rieti il 30 ottobre 2020, n. 99/02/2020, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure – che aveva rigettato il ricorso originario - in ragione della carenza di prova circa la sussistenza delle caratteristiche individuate dal d. interm. 22 aprile 2008 per l'invocata esenzione.

3. Il Comune di Rieti ha resistito con controricorso.

4. La ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

Considerato che

1. Il ricorso è affidato a sei motivi.

2. Con il primo motivo, si denuncia violazione dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'avviso di accertamento fosse munito di adeguata motivazione con riguardo al disconoscimento dell'esenzione prevista dall'art. 13, comma 2, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Secondo il tenore della censura, "la sentenza impugnata ha violato il dettato dell'articolo 7, primo comma, della legge n. 212 del 2000 sotto un duplice aspetto.

Da un lato invero, ritenendo necessario, ai fini violazione dell'obbligo motivazionale dell'avviso di accertamento, che l'A. desse la prova della dedotta esenzione IMU, ha richiesto una prova non menzionata dalla norma dato che la stessa non prevede alcun onere probatorio a carico del contribuente, ma solo l'obbligo di indicazione da parte dell'ente impositore dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che hanno portato all'emissione dell'avviso, e dato che il richiamo agli oneri probatori del contribuente attiene all'onere della prova in fase processuale ed è perciò del tutto estraneo alla fase procedimentale che ha portato all'emissione dell'avviso di accertamento.

Dall'altro lato poi ha erroneamente disatteso il disposto della norma medesima dato che, a fronte della dichiarazione fatta dall'A. nella dichiarazione di imposta IMU circa l'esistenza dell'esenzione di cui al 2 comma dell'articolo 13 D.L. 201/2011 per ciascuno degli immobili oggetto di causa, il Comune avrebbe dovuto indicare nell'avviso di accertamento le ragioni per cui la dichiarazione stessa era da disattendere e gli immobili venivano quindi sottoposti a tassazione".

2.3 Premesso che, a dispetto di quanto eccepito dal controricorrente, la formulazione del mezzo soddisfa il requisito dell'autosufficienza (tra le tante: Cass., Sez. 5, 13 agosto 2004, n. 15867; Cass., Sez. 5, 4 aprile 2013, n. 8312; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2013, n. 9536; Cass., Sez. 5, 28 giugno 2017, n. 16147; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9630; Cass., Sez. 5, 8 luglio 2021, n. 19395; Cass., Sez. 6-5, 8 settembre 2021, n. 24247; Cass., Sez. 6-5, 27 ottobre 2021, n. 30215; Cass., Sez. 5, 4 gennaio 2022, n. 29; Cass., Sez. 5, 11 agosto 2023, n. 24547; Cass., Sez. 5, 12 marzo 2024, n. 6501), essendo stato trascritto il contenuto essenziale dell'impugnato avviso di accertamento nel corpo del ricorso (segnatamente, nella nota 2 alla pagina 13: «"IL PRESENTE AVVISO PER L'ANNO 2018 VIENE EMESSO PER I SEGUENTI MOTIVI: Parziale versamento dell'imposta dovuta. Alla differenza d'imposta devono essere sommate le sanzioni, in conformità a quanto previsto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 (Vedere Allegato) e gli interessi che, in base all'art. 1, comma 161 della L. n. 296/2006 (Vedere Allegato), sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili.

Sulla base degli elementi che precedono, si procede alla liquidazione dovuta per l'anno 2018: Totale imposta dovuta Euro - in ogni caso, l'avviso di accertamento è stato allegato in copia nel fascicolo di parte nel presente procedimento), la censura deve essere disattesa, alla luce della statuizione della sentenza di appello, a tenore della quale "è il contribuente a dover provare l'esistenza di una causa di esclusione, mentre l'Amministrazione, contrariamente a quanto affermato dall'A., non ha affatto l'obbligo di indicare le ragioni giuridiche che impediscano il riconoscimento di ogni possibile esenzione».

2.4 Invero, tale argomentazione è conforme all'orientamento consolidato di questa Corte, secondo cui l'obbligo motivazionale dell'accertamento in materia di ICI (ma le stesse argomentazioni possono valere anche per l'IMU) 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 l'an e 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 (tra le tante: Cass., Sez. 5, 8 novembre 2017, n. 26431; Cass., Sez. 5, 26 gennaio 2021, n. 1569; Cass., Sez. 6-5, 3 febbraio 2021, n. 2348; Cass., Sez. 5, 11 giugno 2021, n. 16681; Cass., Sez. 5, 24 agosto 2021, n. 23386; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2022, n. 34014; Cass., Sez. 5, 17 ottobre 2023, n. 28758; Cass., Sez. 5, 31 gennaio 2024, n. 2929; Cass., Sez. 5, 12 marzo 2024, n. 6501); né detto onere di motivazione comporta l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta (tra le tante: Cass., Sez. 5, 24 gennaio 2018, n. 1694; Cass., Sez. 5, 24 agosto 2021, n. 23386; Cass., Sez. 5, 7 dicembre 2022, nn. 36028 e 36032; Cass., Sez. 5, 5 agosto 2024, n. 22031).

2.5 Emerge quindi dalle considerazioni spese in sentenza che il giudice di appello ha correttamente ritenuto che l'atto impositivo, con la contestazione dell'omesso versamento del tributo per l'anno di riferimento, contenesse un implicito rigetto della pretesa esenzione.

3. Con il secondo motivo, si denuncia violazione degli artt. 111 Cost., 36, comma 2, n. 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 132 e 156 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione carente, illogica o incoerente con riguardo alla prova della qualità di alloggio sociale per ciascun immobile.

3.1 Il motivo è fondato.

3.2 In particolare, la censura attinge il passaggio motivazionale della sentenza impugnata, secondo cui: Da quanto precisato deriva la conseguenza che incombeva sulla ricorrente l'onere, da essa non assolto, di dimostrare che gli immobili assoggettati a tassazione da parte del Comune di Rieti avessero la caratteristica di alloggi sociali e fossero quindi esenti dall'imposta.

Infatti, è il contribuente a dover provare l'esistenza di una causa di esclusione, mentre l'Amministrazione, contrariamente a quanto affermato dall'A., non ha affatto l'obbligo di indicare le ragioni giuridiche che impediscano il riconoscimento di ogni possibile esenzione (cfr. Cass. Civ., sez. trib., 24/01/2018 n. 1694).

Ma l'A. non ha fornito prova dell'asserito carattere di alloggio sociale degli immobili oggetto dell'avviso di accertamento impugnato, limitandosi ad allegare alcuni contratti di locazione relativi ad alcuni soggetti in possesso dei requisiti, che naturalmente non dimostrano che tutti gli alloggi assoggettati a imposta siano "alloggi sociali".

Tale carenza di documentazione non consente quindi di attribuire, di per sé, a tutti gli alloggi posseduti dall'A., la qualificazione di "alloggi sociali", considerata l'eterogenea situazione dei conduttori, molti dei quali – secondo un'affermazione del Comune, contenuta nella memoria di costituzione e non contestata

dall'appellante – hanno anche "redditi che consentono di pagare un cospicuo canone di locazione", e considerato anche che "dal controllo effettuato attraverso le banche dati dell'Anagrafe tributaria e l'Anagrafe civile è emerso che una serie di assegnatari risultano percettori di redditi superiori a quelli previsti per l'assegnazione e l'ottenimento della relativa certificazione fiscale ai sensi delle norme citate dell'odierno resistente (art. 7 D.L. 28.03.2014 n. 47)".

3.3 In proposito, il controricorrente ha eccepito che: "La ricorrente si è limitata ad indicare una presunta contraddittorietà logica, tra il riconoscimento, nel particolare, della prova dei presupposti dell'esenzione, e la negazione di tale prova nella generalità della materia controversa, senza tuttavia indicare e circoscrivere i singoli rapporti d'imposta per i quali la prova dell'esenzione sarebbe stata fornita e sulla cui parte della motivazione, quindi, cadrebbe il vizio denunciato.

Difatti, tenuto conto che l'avviso impugnato riguarda, quanto al presupposto d'imposta, il possesso di un coacervo di immobili, la contraddittorietà denunciata sussisterebbe tutt'al più limitatamente ai pochissimi singoli immobili, per i quali l'A. aveva prodotto i contratti in favore di assegnatari in possesso dei requisiti.

Si tratterebbe cioè di una contraddittorietà solamente parziale, ed una invalidità parziale della sentenza, che pertanto la ricorrente, nell'articolare il motivo di ricorso, avrebbe dovuto tuttavia circoscrivere ed indicare rigorosamente".

Laddove, sempre a suo dire: "il motivo di ricorso non contiene in alcun modo siffatta necessaria delimitazione, di modo che esso è inammissibile per difetto di specificità, e per carente individuazione della parte della sentenza effettivamente attinta dal motivo".

3.4 Dunque, secondo tale prospettazione, il mezzo sarebbe carente di specificità nell'individuazione del vizio inficiante la sentenza impugnata.

3.5 Per giurisprudenza consolidata di questa Corte, il giudizio di cassazione è un giudizio a critica vincolata, delimitato e vincolato dai motivi di ricorso, che assumono una funzione identificativa condizionata dalla loro formulazione tecnica con riferimento alle ipotesi tassative formalizzate dal codice di rito, con la conseguenza che ciascun motivo deve necessariamente possedere i caratteri della tassatività e della specificità ed esige una precisa enunciazione, di modo che il vizio denunciato rientri nelle categorie logiche previste dall'art. 360 cod. proc. civ., richiedendo l'indicazione della rubrica, la puntuale esposizione delle ragioni per cui è proposto, nonché l'illustrazione degli argomenti posti a sostegno della sentenza impugnata e l'analitica precisazione delle considerazioni che, in relazione al motivo, come espressamente indicato nella rubrica, giustificano la cassazione della pronuncia. (tra le tante: Cass., Sez. 6-2, 14 maggio 2018, n. 11603; Cass., Sez. 5, 11 aprile 2019, n. 10142; Cass., Sez. 6-5, 23 ottobre 2019, nn. 27006, 27008, 27009 e 27010; Cass., Sez. Lav., 18 agosto 2020, n. 17224; Cass., Sez. 5, 23 dicembre 2020, n. 29399; Cass., Sez. 5, 11 febbraio 2021, n. 3436; Cass., Sez. 5, 9 marzo 2021, n. 6475; Cass., Sez. 5, 17 marzo 2021, n. 7447; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8377; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2021, n. 12376; Cass., Sez. 1, 19 maggio 2021, n. 13704; Cass., Sez. Un., 8 novembre 2021, n. 32415; Cass., Sez. 6-5, 7 giugno 2022, n. 18299; Cass., Sez. 5, 5 novembre 2023, n. 33906; Cass., Sez. 5, 19 luglio 2024, n. 20002; Cass., Sez. 2, 16 ottobre 2024, n. 26873).

3.6 Tuttavia, nella specie, il mezzo può considerarsi tassativo e specifico nel censurare «un insanabile contrasto logico: - tra l'affermazione che l'A. si era limitata ad allegare alcuni contratti di locazione relativi ad alcuni soggetti in possesso dei requisiti che non dimostravano che tutti gli alloggi assoggettati ad imposta erano "alloggi sociali", con la quale si dava atto del fatto che per gli alloggi oggetto dei contratti prodotti la dimostrazione era stata invece data (;) - e la decisione di negare indistintamente l'esenzione dal tributo per tutti gli alloggi in contestazione, ivi compresi quelli per i quali l'A. aveva prodotto i contratti di locazione, dichiaratamente riconosciuti come "alloggi sociali"», denunciando l'intrinseca incoerenza del sillogismo giudiziale nella deduzione del diniego dell'esenzione per la totalità degli alloggi dalla premessa della produzione documentale di alcuni contratti di assegnazione di alloggi muniti dei requisiti per l'esenzione.

3.7 Come è noto l'art. 36, comma 2, n. 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sulla falsariga dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. (nel testo modificato dall'art. 45, comma 17, della legge 18 giugno 2009, n. 69), dispone che la sentenza: "[...] deve contenere: [...] 4) la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione; [...]".

3.8 Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza impugnata, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5, 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6-5, 15 aprile 2021, n. 9975; Cass., Sez. 5, 20 dicembre 2022, n. 37344; Cass., Sez. 5, 18 aprile 2023, n. 10354; Cass., Sez. 5, 9 aprile 2024, n. 9446).

3.9 Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorché la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2022, n. 6184; Cass., Sez. 5, 18 aprile 2023, n. 10354; Cass., Sez. 5, 9 aprile 2024, n. 9446).

3.10 In particolare, poi, il vizio di motivazione contraddittoria è rinvenibile soltanto in presenza di un contrasto insanabile ed inconciliabile tra le argomentazioni addotte nella sentenza impugnata, che non consenta la identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione (tra le tante: Cass., Sez. Lav., 17 agosto 2020, n. 17196; Cass., Sez. 6-5, 14 aprile 2021, n. 9761; Cass., Sez. 5, 26 novembre 2021, n. 36831; Cass., Sez. 6-5, 14 dicembre 2021, n. 39885; Cass., Sez. 5, 27 aprile 2022, nn. 13214, 13215 e 13220; Cass., Sez. 5, 23 agosto 2023, n. 25079; Cass., Sez. 5, 2 settembre 2024, n. 23530).

3.11 Nella specie, la motivazione della sentenza impugnata evidenzia un palese incongruenza ed incoerenza tra le premesse che «l'A. non ha fornito prova dell'asserito carattere di alloggio sociale degli immobili oggetto dell'avviso di accertamento impugnato, limitandosi ad allegare alcuni contratti di locazione relativi

ad alcuni soggetti in possesso dei requisiti, che naturalmente non dimostrano che tutti gli alloggi assoggettati a imposta siano "alloggi sociali"» e che "tale carenza di documentazione non consente quindi di attribuire, di per sé, a tutti gli alloggi posseduti dall'A., la qualificazione di "alloggi sociali" e la conclusione che "l'appello va rigettato, e la sentenza di 1° grado confermata".

Laddove, la produzione di "alcuni contratti di locazione relativi ad alcuni soggetti in possesso dei requisiti" avrebbe plausibilmente giustificato un parziale accoglimento dell'appello in relazione all'accertamento di taluni immobili in possesso delle caratteristiche di "alloggi sociali".

3.12 La sentenza impugnata è, dunque, nulla, alla luce del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui il contrasto insanabile tra motivazione e dispositivo della sentenza, poiché non consente di individuare la statuizione del giudice attraverso una valutazione di prevalenza di una delle contrastanti affermazioni contenute nella decisione, non può essere eliminato con il rimedio della correzione degli errori materiali, determinando, invece, la nullità della pronuncia ai sensi dell'art. 156, secondo comma, cod. proc. civ. (tra le tante: Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 6-1, 27 giugno 2017, n. 16014; Cass., Sez. 2, 12 marzo 2018, n. 5939; Cass., Sez. 6-5, 17 ottobre 2018, n. 26074; Cass., Sez. 5, 15 gennaio 2020, n. 614; Cass., Sez. 6, 9 dicembre 2020, n. 28088; Cass., Sez. 6-5, 14 aprile 2021, n. 9761; Cass., Sez. 5, 5 maggio 2021, n. 11689; Cass., Sez. 6-5, 19 ottobre 2021, n. 28971; Cass., Sez. 5, 24 ottobre 2022, n. 31301; Cass., Sez. 6-5, 21 novembre 2022, n. 34141; Cass., Sez. 6-5, 19 dicembre 2022, n. 37079).

4. Con il terzo motivo, si denuncia omesso esame di fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per non essere stato tenuto in conto dal giudice di secondo grado che "gli immobili costituivano fabbricati di civile abitazione, in locazione permanente e destinati ad alloggi sociali nella definizione datane dal Decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008), e che, come tali, beneficiavano dell'esenzione IMU di cui all'art. 13, comma 2 lett. b), del D.L. 201/2011, nel testo novellato dall'art. 1, comma 707, della legge 147/2013".

Con il quarto motivo, si denuncia omesso esame di fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per non essere stato tenuto in conto dal giudice di secondo grado, "sotto il profilo della mancata ammissione della C.T.U., del fatto discusso tra le parti e decisivo ai fini del giudizio che gli immobili costituivano fabbricati di civile abitazione in locazione permanente e destinati ad alloggi sociali nella definizione datane dal citato Decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008, pur essendo tale accertamento tecnico senz'altro decisivo per il giudizio sul punto, tanto da essere stato richiesto da entrambe le parti in causa nel giudizio di primo grado e dall'A. anche nel giudizio di appello".

Con il quinto motivo, si denunciano, al contempo, violazione degli artt. 24 Cost., 2697 cod. civ., 7, comma 5-bis, e 23 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e 115 cod. proc. civ., nonché falsa applicazione degli artt. 115 cod. proc. civ., 2727 e 2729 cod. civ., in riferimento all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente rigettato l'appello dal giudice di secondo grado, "dato che tale statuizione:

(1) ha onerato l'A. della prova dell'esenzione e, nello stesso tempo, non le ha consentito di esercitare il suo diritto di difesa sul punto mediante l'ammissione della C.T.U. richiesta da entrambe le parti in causa;

(2) non ha posto a fondamento della decisione gli elementi di prova in atti ed inoltre ha ritenuto fondato l'avviso di accertamento in mancanza di prova della sua fondatezza;

(3) non ha posto a fondamento della decisione i fatti non specificamente contestati dal Comune ed i documenti prodotti dall'A. circa l'esistenza dell'esenzione, dei quali era evidente la decisività;

(4) ha posto a fondamento della decisione mere deduzioni difensive per di più contestate, le quali non costituivano presunzioni e meno che mai avevano il carattere della gravità, della precisione e della concordanza".

Con il sesto motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in riferimento all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di pronunciarsi "sulla domanda subordinata dell'A. di dichiarazione di inapplicabilità delle sanzioni irrogate tenuto conto delle difficoltà interpretative del citato articolo 13 del D.L. 201/2011".

4.1 I motivi sono unitariamente assorbiti dall'accoglimento del secondo motivo, rendendosene superfluo ed ultroneo lo scrutinio.

5. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza del secondo motivo, l'infondatezza del primo motivo e l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo, rigetta il primo motivo e dichiara l'assorbimento dei restanti motivi;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.