



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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

|                      |                  |
|----------------------|------------------|
| GIACOMO MARIA STALLA | Presidente       |
| LIBERATO PAOLITTO    | Consigliere      |
| UGO CANDIA           | Consigliere      |
| MILENA BALSAMO       | Consigliere Rel. |
| GIUSEPPE LO SARDO    | Consigliere      |

Oggetto:

| *ICI                        | IMU |
|-----------------------------|-----|
| ACCERTAMENTO                |     |
| obbligo dichiarativo        |     |
| nella ipotesi di            |     |
| variazione della            |     |
| destinazione                |     |
| urbanistica del fondo,      |     |
| <b>principio di diritto</b> |     |

Ud.17/09/2025

PU

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 6115/2020 R.G. proposto da:

[REDACTED] rappresentata e difesa dall'avvocato [REDACTED]  
[REDACTED]

-ricorrente-

contro

COMUNE DI AVELLINO, in persona del Sindaco p.t., rappresentato  
e difeso dall'avvocato [REDACTED]

[REDACTED]

-controricorrente e ricorrente incidentale-  
nonché contro

[REDACTED]

-intimato-



avverso la SENTENZA di COMM.TRIB.REG. CAMPANIA n. 5750/2019 depositata il primo luglio 2019;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/09/2025 dal Consigliere MILENA BALSAMO.

Udito il Procuratore Generale nella persona del dott. Stanislao De Matteis, il quale ha concluso per l'accoglimento del sesto motivo del ricorso principale, respinti gli altri motivi e, in subordine, per la rimessione della causa alle Sezioni Unite.

Udito il difensore della ricorrente.

### FATTI DI CAUSA

1. [REDACTED] impugnavano gli avvisi di accertamento ICI per le annualità di imposta 2010 e 2011, deducendo che l'area di loro proprietà è compresa nell'ambito del comparto edificatorio NI.09 del P.U.C., approvato con delibera del Presidente della Giunta provinciale di Avellino in data 15 dicembre 2007, area ubicata in zona periferica rispetto a quella urbana, di cui la superficie lorda di pavimento massima risulta pari a mq 13.815, interamente destinata a residenze con giardino; - evidenziavano, altresì, che gli onerosi costi delle opere di infrastrutturazione ed urbanizzazione del comparto poste a carico dei proprietari, obbligati altresì alla cessione, in favore del Comune, di aree per complessivi mq 96.000, determinavano un incremento del costo di costruzione delle singole abitazioni superiore all'effettivo valore venale delle singole unità immobiliari (ove mai realizzate). Deducevano, inoltre, che la stima comunale aveva prescisso dall'indice di edificabilità dell'area pari a 0,1 al metro quadro (e non 0,3 al mq), limitandosi ad indicare il valore unitario al metro quadro indicato negli atti di programmazione degli interventi per il triennio 2008-2011, redatti nell'anno 2008 al momento dell'approvazione del P.U.C. della città di Avellino e, dunque, in epoca anteriore a quella di variazione del mercato delle vendite immobiliari.



2. I giudici di prossimità, con sentenza n. 443/2028, accoglievano il ricorso, annullando gli atti impugnati.

Sull'appello dell'amministrazione comunale di Avellino, la Corte distrettuale accoglieva parzialmente l'impugnazione proposta - sul rilievo che la mancata adozione del P.U.A. non aveva inciso - così come i costi di urbanizzazione gravanti sui proprietari o la stasi del settore edilizio elidono la potenzialità edificatoria del fondo - sulla vocazione edificatoria dell'area edificabile. Confermava, invece, la decisione di prime cure nella parte in cui aveva dichiarato l'intervenuta decadenza dal potere accertativo dell'ente locale per l'annualità di imposta 2010.

3. [REDACTED] propone ricorso, affidato a sette motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto l'appello del Comune di Avellino avverso la pronuncia n. 443/2018 della Commissione tributaria provinciale di Avellino.

Il Comune resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato ad unico motivo, illustrato nelle memorie difensive del 5 settembre 2025.

[REDACTED] è rimasto intimato; la contribuente [REDACTED] ha depositato memoria difensiva, resistendo al ricorso incidentale.

Con dette memorie, la ricorrente ha per la prima volta rappresentato l'esistenza di diritti edificatori di origine compensativa sull'area di sua proprietà, di cui non vi è traccia alcuna nel ricorso per cassazione.

4. All'esito della camera di consiglio del 27 febbraio 2024 la Corte con ordinanza interlocutoria n. 5482/2024 ha disposto la trattazione della causa in pubblica udienza, in relazione alla questione relativa alla permanenza dell'obbligo dichiarativo ai fini ICI in caso di variazione delle caratteristiche del fondo che da





agricolo diventa edificabile in seguito all'adozione di uno strumento urbanistico (PUC).

Il P.G. ha concluso nel senso dell'accoglimento parziale del sesto motivo di ricorso principale, assumendo che la conoscenza dell'edificabilità dell'area da parte del Comune è *in re ipsa* nella redazione del PUC; in subordine, ha chiesto la rimessione della controversia alle Sezioni Unite di questa Corte.

### MOTIVI DI DIRITTO

1. In via preliminare, si osserva che la memoria ex art. 378 c.p.c. non può integrare i motivi del ricorso per cassazione o rappresentare circostanze diverse da quelle esposte negli atti introduttivi, poiché assolve all'esclusiva funzione di chiarire ed illustrare i motivi di impugnazione che siano già stati ritualmente – cioè in maniera completa, compiuta e definitiva – enunciati nell'atto introduttivo del giudizio di legittimità, con il quale si esaurisce il relativo diritto di impugnazione (Cass. 30 marzo 2023, n. 8949).

2. Con il primo motivo di ricorso principale, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., si denuncia la violazione dell'art. 342 cod. proc. civ., avendo la Commissione tributaria regionale omissa di rilevare l'inammissibilità del gravame per «mancata impugnazione di tutte le *rationes decidendi*» della sentenza di primo grado.

3. Con la seconda censura si deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c. la «violazione degli artt. 99 e 112 c.p.c.» lamentando che la Commissione tributaria regionale abbia omissa di pronunciarsi sull'eccezione dell'appellata relativamente all'omessa censura, da parte da parte dell'appellante, di tutte le *rationes decidendi* della sentenza di primo grado, reiterando le critiche esposte con la prima doglianza.

4. Il terzo mezzo di ricorso principale prospetta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., la violazione degli artt. 7 legge 27 luglio 2000, n. 212, 1 e 3 legge 7 agosto 1990, n. 241, avendo



il giudicante erroneamente disatteso le critiche dedotte dai contribuenti in merito al deficit contenutistico dell'atto impugnato.

5. Con il quarto strumento di ricorso principale, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., si prospetta il vizio di motivazione apparente della decisione d'appello con riferimento all'eccepito difetto di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato.

6. Il quinto mezzo di ricorso principale, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c., deduce l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, identificato nella insussistenza dell'edificabilità dell'area.

7. Con il sesto strumento di ricorso principale si denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., la violazione dell'art. 99 c.p.c. e del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato per omessa motivazione in merito ai seguenti motivi di impugnazione: a) erroneità ed incongruità del valore accertato dall'ente; b) violazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 504/92 e s.m.i.; c) inesistenza di una reale, concreta, effettiva ed attuale edificabilità dell'area, anche a cagione dell'insostenibilità economica del suo sviluppo edificatorio; d) gradatamente, violazione dell'art. 31 della l. n. 289/2002 e dell'art. 10 comma 2 della l. n. 212/2000, nonché omesso adempimento dell'obbligo, gravante sul Comune, di informazione del contribuente in ordine al mutato regime urbanistico dell'area di sua proprietà; e) gradatamente, violazione dell'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997 e dell'art. 14 del d.lgs. n. 504/1992 e conseguente irrogazione di una somma maggiore di quella asseritamente dovuta; e. gradatamente, violazione dell'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997 sul cumulo delle sanzioni della stessa indole>.

8. Con il ricorso incidentale, il Comune lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., la nullità della sentenza per motivazione apparente circa il motivo di gravame relativo alla





decadenza del potere impositivo per l'annualità 2010, essendosi limitata la Commissione tributaria regionale ad affermare, incidentalmente, quanto segue: «...correttamente decidendo i giudici di primo grado sulla decadenza della pretesa tributaria afferente al 2010», denunciando, in subordine, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione dell'art. 10 d.lgs. n. 504/1992 e dell'art. 1, comma 161, legge n. 296/2006, per avere dichiarato la decadenza dal potere accertativo del Comune relativamente all'annualità di imposta 2010, senza tener conto che, in considerazione dell'omesso obbligo dichiarativo, posto a carico di parte contribuente, in ordine al possesso dell'area edificabile, il potere autoritativo era esercitabile entro il quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata detta dichiarazione.

9.Va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso incidentale per non avere il Comune di Avellino indicato la data di notifica dell'avviso di accertamento opposto, data individuata a pagina 3 del ricorso principale nel 2 dicembre 2016 (per entrambe le annualità). Analogamente, va respinta l'eccezione dedotta dalla contribuente, secondo la quale la notifica del controricorso incidentale all'avv. [REDACTED] è affetta da nullità nei confronti di [REDACTED], il quale in appello sarebbe stato contumace, in quanto detta circostanza non emerge dalla decisione impugnata che nell'intestazione individua entrambi i contribuenti difesi dall'avv. [REDACTED], tant'è che la stessa ricorrente ha provveduto a notificare il ricorso all'avv. [REDACTED], quale legale di [REDACTED].

10.Le prime due censure, da esaminare congiuntamente, in quanto involgono la medesima *quaestio iuris*, vanno disattese.

10.1. Nella specie, risulta *per tabulas* (cfr. sentenza di primo grado ed atto di appello trascritti *in parte qua* o allegati agli atti difensivi delle parti) che l'amministrazione appellante ha impugnato tutte le



*rationes decidendi* della pronuncia di prime cure, contestando il dedotto difetto di motivazione dell'atto impositivo, l'affermata decadenza dal potere accertativo concernente l'annualità 2010 ed attingendo la decisione di primo grado anche nella parte in cui aveva escluso la potenzialità edificatoria dell'area tassata. In particolare, risulta (cfr note pagina 3 del ricorso incidentale) che l'ente comunale ha appellato la decisione della Commissione provinciale assumendo che: - la determinazione del valore medio di mercato dell'area era stata operata ai sensi dell'art. 59 d.lgs. n. 446/1997 con atto del Consiglio comunale, nonché ai sensi dell'art. 5, comma 5, d.lgs. n. 504/1992 sulla scorta dei valori edificabili; - che gli avvisi erano motivati, contenendo, nella prima pagina, il riferimento al piano urbanistico comunale adottato con delibera C.C. n. 18 del 23 gennaio 2006, nonché agli atti di programmazione degli interventi 2008/2010, approvati con delibera del C.C. n. 27 dell'11 aprile 2008, quest'ultima includente i criteri per la determinazione del valore imponibile delle aree fabbricabili; - che l'allegato B) accluso agli avvisi di accertamento recava la scheda contenente il valore venale dell'area accertata, escludendo quindi l'affermato difetto motivazionale degli atti impositivi; l'illegittimità della ritenuta decadenza del potere accertativo per l'annualità 2010 (come confermato nel controricorso al ricorso incidentale).

11. Il terzo ed il quarto motivo, da esaminare congiuntamente, in quanto strettamente connessi, non hanno pregio.

11.1. In primo luogo, va evidenziato che ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto, e ciò non si verifica, in particolare, quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito





una specifica argomentazione (cfr. Cass. n. 2151 del 29/01/2021; Cass. n. 18491 del 12/07/2018; Cass. n. 24155 del 13/10/2017; Cass. n. 20311 del 4/10/2011). Applicando tali principi al caso in esame, la Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello del Comune implicitamente respingendo, implicitamente, la dedotta insussistenza del deficit contenutistico degli atti impositivi.

11.2 In ogni caso, vale osservare che in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), 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 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, attingendo il piano probatorio ogni ulteriore questione circa l'idoneità, in concreto, del criterio applicato in sede di rettifica e la correttezza del risultato estimativo raggiunto (cfr. Cass. n. 26431 del 08/11/2017; conf. Cass. n. 1694 del 24/01/2018; Cass. n. 26336 del 09/10/2024).

11.3. Sulla scorta delle stesse asserzioni della ricorrente e dalla trascrizione del contenuto dell'avviso di accertamento svolta nel controricorso dal Comune, gli avvisi di accertamento opposti rispondono ai coefficienti minimi così enucleati e non sussistono i presupposti per la richiesta cassazione - sotto questo profilo - della sentenza impugnata, atteso che l'atto impositivo richiama le Tabelle dei valori edificabili accluso agli atti di programmazione





degli interventi API 2008/2010 approvati con delibera C.C. n. 27/2008.

11.4. Secondo questa Corte, in tema di ICI, l'avviso di accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenente la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto generale avente valore presuntivo e da ritenersi conosciuto (o conoscibile) dal contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'ufficio (Cass., 5 luglio 2017, n. 16620; Cass., 11 giugno 2021, n. 16681; Cass., 11 agosto 2023, nn. 24589 e 24554; Cass. 9 settembre 2024, n. 24161). Così, anche la delibera prevista dall'art. 59, comma 1, lett. g), del d.lgs. 15 novembre 1997, n. 446, si deve ritenere conoscibile – al pari di tutti gli atti generali del Comune – dai contribuenti in considerazione del regime di pubblicità legale (Cass., 29 gennaio 2019, n. 2393; Cass., 6 febbraio 2019, nn. 3446, 3447 e 3448; Cass. 4 novembre 2020, nn. 24536 e 24537; Cass. 17 giugno 2021, n. 17403; Cass. 1 settembre 2022, n. 25774; Cass., 24 gennaio 2023, n. 2140; Cass. 2 maggio 2023, n. 11449).

12. Il quinto mezzo di ricorso principale va parimenti respinto.

12.1. In particolare, la ricorrente lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia omissis di valutare il «fatto oggettivo che lo sviluppo edificatorio del comparto non ...(era)... economicamente sostenibile ovvero attuabile», avendo ella fornito «precise indicazioni dei costi di infrastrutturazione e di urbanizzazione del comparto» e dimostrato la «incoerenza tra gli elevati costi degli oneri di infrastrutturazione e di urbanizzazione



del comparto ed il suo ridotto indice di inedificabilità», sicché «la previsione di edificabilità ...(era)... solo apparente».

12.2. Ebbene, per risultare rilevante, l'omesso esame di un fatto decisivo sotto l'intitolazione di cui al n. 5 dell'art. 360, primo comma, c.p.c. deve consistere in un difetto di attività del giudice di merito che si verifica soltanto se vi sia traccia evidente (Cass. 22 marzo 2007, n. 7065; Cass. 8 giugno 2007, n. 13426; Cass. 9 agosto 2007, n. 17477; Cass. 8 giugno 2009, n. 13157; Cass. n.2961/2025) che egli abbia trascurato non già la deduzione o l'argomentazione che la parte ritiene rilevante per la sua tesi, bensì una circostanza obiettiva acquisita alla causa mediante prova scritta od orale, idonea di per sé, qualora fosse stata presa in considerazione, a condurre con giudizio di certezza e non di mera probabilità ad una decisione diversa da quella adottata (Cass. 3 febbraio 2000, n. 1203; Cass. 23 dicembre 2003, n. 19679). Sostituito al "punto" il "fatto" decisivo, secondo la nota evoluzione normativa che ha avuto l'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., l'omesso esame cui si riferisce detta norma non si identifica con l'argomentazione della parte la quale, svolgendo le proprie tesi difensive, non fa che manifestare il proprio pensiero sulle conseguenze derivanti da un certo fatto o da una determinata situazione giuridica. Pertanto, tutte le considerazioni in merito alla eventuale incidenza degli oneri di urbanizzazione e dei costi di infrastrutture sul valore venale in comune commercio dell'area, eccedono ad evidenza la funzione cui è deputato il giudizio di legittimità.

12.3. In ogni caso, risulta, con tutta evidenza, che il giudicante abbia preso in esame la deduzione relativa agli effetti degli oneri di urbanizzazione e della stagnazione del mercato immobiliare sulla natura edificabile o meno dell'area *de qua*, escludendone, tuttavia, l'incidenza sulla vocazione edificatoria del fondo, in quanto circostanze *genericamente allegate*, il che esclude sia la





configurabilità di un omesso esame ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., laddove si volesse considerare che dette circostanze integrino dei fatti, in senso naturalistico, sia la decisività stante l'accertata vaghezza ed indeterminatezza dei fatti medesimi, come allegati.

12.4. La determinazione dell'imposta comunale presuppone l'accertamento della natura edificabile del terreno, da effettuarsi in concreto e sulla base degli strumenti urbanistici vigenti, che ne decretano l'edificabilità, con la conseguenza che il giudice tributario, in sede di commisurazione del valore venale e, dunque, di determinazione della base imponibile, è tenuto a valutare l'inclusione dell'area nel Piano Regolatore Generale e negli strumenti urbanistici adottati (cfr. Cass. n. 1465 del 23/01/2020; Cass. n. 9202 del 3/4/2019; Cass. n. 27426 del 29/10/2018). Inoltre, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 11 quaterdecies, comma sedicesimo, del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e dell'art. 36, comma secondo, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, - che hanno fornito l'interpretazione autentica dell'art. 2, comma primo, lettera b), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, - l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi (Cass. Sez. U., 28 settembre 2006, n. 25506 cui *adde, ex plurimis*, Cass., 10 marzo 2020, n. 6702; Cass., 7 agosto 2019, n. 21080; Cass., 3 aprile 2019, n. 9202; Cass., 2 marzo 2018, n. 4952; Cass., 5 agosto 2016, n. 16485; Cass., 5 marzo 2014, n. 5161; Cass., 16 novembre 2012, n. 20137; Cass., 11 aprile 2008, n. 9510).



12.5. Questa Corte, con orientamento condiviso dal Collegio, ha chiarito che, ai fini della determinazione del valore imponibile e indispensabile che la misura del valore venale in comune commercio sia ricavata in base ai parametri vincolanti previsti dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, che, per le aree fabbricabili, devono avere riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per gli eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche; pertanto, poiché tali criteri normativamente determinati devono considerarsi tassativi, il giudice di merito, investito della questione del valore attribuito ad un'area fabbricabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza, tenuto conto dell'anno di imposizione, ai predetti parametri, con una valutazione incensurabile in sede di legittimità, qualora congruamente motivata ( Cass. 17 luglio 2025, n. 19801; Cass. 4 ottobre 2024, n. 26089; Cass. 22 dicembre 2023, n. 35900; Cass., 29 marzo 2022, n. 10003; Cass. 8 febbraio 2021, n. 2347; Cass., 26 marzo 2021, n. 8614; Cass. 8 febbraio 2021, n. 2347; Cass., 12 luglio 2021, n. 19811; Cass. 24 settembre 2019, nn. 23680 e 23681).

12.6. Tuttavia, grava sul contribuente l'onere di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'ufficio (v. Cass. n. 4590 del 21/02/2025; Cass. 9 settembre 2024, n. 24161; Cass. n. 27441 del 23/10/2024; Cass. n. 29845 del 20/11/2024; Cass. 11 agosto 2023, nn. 24589 e 24554; Cass. 11 giugno 2021, n. 16681; Cass. n.16620 del 05/07/2017; Cass. 5 luglio 2017, n. 16620), non risultando a tal fine idonei ad inficiare la stima operata dal Comune il riferimento all'offerta, in favore di proprietari di aree omogenee, non meglio definite e identificate, dell'indennità di espropriazione in misura inferiore al





valore venale attribuito alla propria area, né il corrispettivo indicato in una compravendita di un fondo interno al comparto, non meglio descritto, stipulata in un'altra annualità.

12.7. Il giudice di appello ha, in ossequio al citato indirizzo giurisprudenziale, ritenuta la congruità della stima dell'area indicata nell'avviso opposto, tenuto conto che il dedotto elevato costo degli oneri di «infrastrutturazione di urbanizzazione del comparto» ovvero il «ridotto indice di inedificabilità» e l'insostenibilità economica dello sviluppo edificatorio, genericamente rappresentati dalla ricorrente, non risultavano atti a comprimere la potenzialità edificatoria dell'area, in mancanza dell'assolvimento dell'onere probatorio gravante sulla contribuente di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'ufficio.

13. Il sesto strumento di ricorso principale è parzialmente fondato, assorbito l'ultimo.

13.1. In primo luogo, le doglianze circa la pretesa omessa pronuncia sui motivi di impugnazione dell'atto impositivo, riproposti in appello, in merito alla «erroneità ed incongruità del valore accertato dall'ente..., (la)... violazione dell'art. 2 del d.lgs. n.504/92 e s.m.i. ... (e la)... inesistenza di una reale, concreta effettiva ed attuale edificabilità dell'area, anche a cagione dell'insostenibilità economica del suo sviluppo edificatorio», risultano prive di fondamento.

13.2. Il Collegio d'appello, come già rappresentato nei precedenti paragrafi, si è espressamente pronunciato sulle questioni prospettate, reputando privo di pregio il generico riferimento contenuto nel tessuto argomentativo della decisione di primo grado ai costi elevati degli oneri di urbanizzazione ed alla stasi del settore edilizio.



14. Il dedotto vizio di omessa pronuncia veicolato sempre con il sesto mezzo di ricorso, concernente la denunciata violazione degli artt. 31 legge n. 289/2002 e 10 legge n. 212/2000 - in relazione alla inesigibilità degli interessi moratori e delle sanzioni irrogate, da escludersi in quanto la violazione ascritta ai contribuenti discenderebbe dal comportamento scorretto dell'amministrazione, per aver omesso di comunicare il diverso regime urbanistico attribuito al fondo - è fondato, in quanto su dette questioni riproposte in sede di appello dai proprietari, come si evince, in ossequio al principio di autosufficienza, dalla trascrizione, a pagina 18 del ricorso, delle difese riformulate in sede di gravame, la Corte ha omesso di pronunciarsi, con assorbimento dell'ultimo mezzo.

14.1. La questione concernente le conseguenze legali del mancato assolvimento da parte dell'ente locale dell'onere di comunicare la variazione della natura dell'area è questione di diritto, la quale, non esigendo la valutazione di circostanze fattuali, può essere decisa da questo Collegio, congiuntamente alla disamina della esistenza o meno dell'obbligo dichiarativo a carico del contribuente in ordine alla sopravvenuta edificabilità dell'area.

14.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la mera previsione dello strumento urbanistico generale semplicemente adottato dal Comune fa sorgere l'obbligo di corrispondere l'Ici (e successivamente l'IMU e la TASI) sull'area edificabile, circostanza non subordinata a nessuno specifico adempimento di comunicazione o di notifica da parte dell'amministrazione. Non rileva, quindi, quando non risulti in concreto pregiudicata la difesa del contribuente, che l'amministrazione comunale, in violazione dell'art. 31, comma 20, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, non abbia dato comunicazione al proprietario dell'attribuzione della natura di area fabbricabile ad un terreno, non essendo specificamente sanzionata la sua inosservanza (tra le tante: Cass. 17 maggio 2017, n. 12308; Cass. 11 maggio 2018, n. 11516;





Cass. 8 marzo 2019, n. 6837; Cass. n. 26169 del 16 ottobre 2019;  
Cass. 17 febbraio 2021, n. 4118; Cass. novembre 2021, n. 34287  
e 34289; Cass. 18 novembre 2022, n. 34014; conf. Cass. n. 14631  
del 25/5/2023, Cass. 25 gennaio 2023, n. 2305; Cass. n. 28932  
del 18 ottobre 2023; Cass. 5 marzo 2024, n. 5894; Cass, n.  
6385/2025, tra le medesime parti; Cass. 5 marzo 2024, n. 5894).  
Ad avviso della Corte (cfr. Cass. n. 26169 del 16/10/2019; Cass. n.  
15558 del 02.07.2009), dunque, l'art. 31 della legge n. 289/2002  
non condiziona la produttività di effetti ai fini tributari dell'avvenuta  
destinazione edificatoria dell'area alla notifica della comunicazione  
prevista dalla stessa norma; inoltre, la mancanza della  
comunicazione non esclude l'obbligo dichiarativo, previsto  
dall'articolo 10 del d.lgs 504/1992 (ma anche nell'IMU, cfr. art. 13,  
comma 12-ter, d.l. n. 201/2011), né la mancata comunicazione  
può riverberare effetti sull'applicazione di sanzioni e interessi in  
caso di mancato adempimento da parte del contribuente (Cass. 5  
marzo 2024, n. 5894; Cass. 18 ottobre 2023, n. 28932; Cass. n.  
14631 del 25/5/2023; Cass. n. 26169 del 16 ottobre 2019).

14.3. Si argomenta, altresì che la Circolare n. 3 DF/2012 del  
Ministero dell'Economia e delle Finanze, nell'affermare che, in caso  
di mancata comunicazione dell'intervenuta edificabilità dell'area, si  
applica l'art. 10, comma 2, della legge n. 212 del 2000, il quale, a  
tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, prevede  
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, è ritenuta irrilevante in quanto la  
circolare ministeriale, interpretativa di una norma tributaria, anche  
ove contenga una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati,



esprime esclusivamente un parere, non vincolante per il contribuente (oltre che per gli Uffici), per il Giudice e per la stessa autorità che l'ha emanata, in quanto priva di efficacia normativa (cfr. Cass. ex plurimis: Cass. n. 20819 del 30/09/2020).

15. Sussiste, inoltre, il denunciato vizio di omessa pronuncia della Commissione tributaria regionale in ordine ai motivi di impugnazione formulati nel ricorso introduttivo (ritualmente trascritti in parte qua) e riproposti in grado di appello circa la dedotta mancata applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni della stessa indole in «violazione dell'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997 e dell'art. 14 del d.lgs. n. 504/1992» e a quelli attinenti alla entità delle sanzioni da applicarsi ex art. 14 d.lgs. n. 504/1992, che muta a seconda si tratti di omessa ovvero di infedele dichiarazione.

15.1. Deve infatti rilevarsi la mancanza in sentenza di uno specifico esame delle censure.

15.2. Le questioni poste con l'ultimo motivo non possono prescindere da riscontri fattuali, potendosi pervenire alla sola decisione in merito alla questione giuridica dell'applicabilità dell'istituto del cumulo giuridico nel caso di contestazione di violazioni della medesima indole.

15.3. L'istituto, delineato dal d.lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, trova, difatti, senz'altro applicazione alle sanzioni tributarie previste per i tributi locali (d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, art. 16; in tema di ICI v. Cass., 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., 2 marzo 2012, n. 3265; Cass., 17 luglio 2008, n. 19650; in tema di TARSU v. Cass., 18 maggio 2019, n. 13486; Cass., 21 dicembre 2011, n. 27970; Cass., 9 giugno 2010, n. 13869; Cass., 19 maggio 2010, n. 12268; Cass., 11 febbraio 2005, n. 2821; v. altresì, con riferimento all'omessa denuncia ex d.lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 1, Cass., 30 giugno 2021, n. 18447; Cass., 19 gennaio 2021, n. 728; Cass., 29 marzo 2019, n. 8829; Cass., 16 settembre 2016, n. 18230; Cass., 17 luglio 2008, n. 19650).





15.4. Secondo la più recente giurisprudenza di questa Corte, in tema di ICI, l'omessa presentazione della dichiarazione, seguita dall'omesso versamento dell'imposta, è sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae, in quanto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione (inadempita non solo in relazione al versamento dell'imposta, ma anche all'obbligo dichiarativo), fermo restando che, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, in forza della continuazione *ex art.* 12, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il cui riconoscimento è collegato all'oggettivo perpetrarsi dell'illecito tributario in periodi d'imposta diversi, anche nell'evenienza in cui le violazioni abbiano avuto ad oggetto plurimi immobili (Cass., Sez. Trib., 9 settembre 2024, n. 24234).

15.5. Analogamente, è stato affermato che, in tema di ICI, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 8 aprile 2022, n. 11432), ovvero che, in tema di ICI, l'omessa presentazione della dichiarazione per più periodi, fino al regolare adempimento, oltre a comportare l'applicabilità delle sanzioni per ciascuna annualità, non osta all'applicazione del regime della continuazione previsto dall'art. 12, comma 5, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, venendo in rilievo condotte che, traducendosi nel reiterato ostacolo alla determinazione dell'imponibile ed alla liquidazione dell'imposta con riferimento allo stesso tributo, sono tra loro oggettivamente e strettamente collegate (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 30 giugno 2021, n. 18447).



15.6. Per identità di *ratio*, i medesimi principi sono destinati a valere anche per l'IMU.

16. In conclusione, va ribadito il principio di diritto secondo cui «In tema di ICI, in caso di più violazioni per omesso o insufficiente versamento che, in relazione ad uno stesso immobile, conseguono ad identici accertamenti per più annualità successive, deve trovare applicazione il regime della continuazione attenuata, di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo».

17. Il ricorso incidentale con cui si deduce la decorrenza del termine decadenziale per l'esercizio del potere autoritativo dall'anno successivo a quello in cui il contribuente avrebbe dovuto presentare la dichiarazione Ici non merita accoglimento.

17.1. Questa Corte ha affermato, facendo seguito a consolidati orientamenti interpretativi, che l'obbligo della dichiarazione ICI - cui il contribuente è tenuto in relazione alla «modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta» (cd. denuncia di variazione; d.lgs. n. 504 del 1992, art. 10, c. 4), - non ammette equipollenti (Cass., 31 ottobre 2017, n. 25937; Cass., 12 settembre 2012, n. 15235) e la relativa inosservanza integra un illecito di natura permanente in quanto, ove la dichiarazione sia stata omessa in relazione ad un'annualità d'imposta, l'obbligo non viene meno in relazione all'annualità successiva, e posto che la presentazione della dichiarazione produce effetto (in mancanza di variazioni; cd. ultrattività) anche per gli anni successivi solo in presenza e non in assenza di una dichiarazione (Cass., 31 ottobre 2018, n. 27808; Cass., 9 giugno 2017, n. 14399; Cass., 27 aprile 2012 n. 6556; Cass., 14 aprile 2010, n. 8849; Cass., 16 gennaio 2009, n. 932).

17.2. Nella fattispecie data, il fatto decisivo che viene in considerazione si identifica con l'omessa denuncia di variazione





relativa ad un terreno che, da agricolo, è divenuto edificabile per la  
relativa inclusione nel piano regolatore generale, - così che  
seppur ascendendo una siffatta mutazione all'anno 2008, ciò non  
di meno permaneva, ad avviso del Comune, il non assolto obbligo  
dichiarativo che, in relazione alla legge n. 296 del 2006, art. 1, c.  
161, conforma il *dies a quo* del termine (quinquennale) di  
decadenza per l'esercizio del potere impositivo con riferimento al  
«31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui» la  
dichiarazione di variazione avrebbe dovuto essere presentata (nel  
2008) (d.p.r. n. 322 del 1998, art. 2, in relazione al d.lgs. n. 504  
del 1992, art. 10, c. 4, cit.). Dalla conferma della sussistenza  
dell'obbligo dichiarativo discenderebbe la tempestività di un avviso  
di accertamento che, com'è tra le parti incontestato, è stato  
notificato in data 29 dicembre 2016 (v. per simili fattispecie: Cass.,  
29 ottobre 2021, n. 30966; Cass., 15 giugno 2021, n. 16833;  
Cass., 13 gennaio 2021, n. 352).

17.3. Secondo l'orientamento prevalente, in dette ipotesi, non  
ricorrono i presupposti della soppressione dell'obbligo dichiarativo  
in questione, la fattispecie data esponendo una variazione nella  
base imponibile del tributo – correlata al valore venale dell'area  
edificabile (d.lgs. n. 504 del 1992, art. 5, c. 5), - che non può  
ricondursi né ad una variazione catastale dell'unità immobiliare né  
ad una registrazione telematica di atti notarili (d.lgs. n. 463 del  
1997, art. 3 bis), all'una ed all'altra condizione correlandosi la  
prevista soppressione dell'obbligo dichiarativo (d.l. n. 223 del  
2006, art. 37, c. 53, conv. in l. n. 248 del 2006), esclusa nei casi  
previsti dal secondo e ultimo periodo di tale norma, *affendenti agli  
elementi da cui derivi una riduzione di imposta* che dipendano da  
atti per i quali non sono applicabili le procedure telematiche  
previste dall'art. 3-bis del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463,  
concernente la disciplina del modello unico informatico (Cass. 22  
dicembre 2022, n. 37505; Cass. 17 luglio 2024, n. 19684 – anche



con riguardo a tale decorrenza: Cass. 14 ottobre 2016, n. 20797; Cass. 2 novembre 2018, n. 28043; Cass. 25 gennaio 2023, n. 2321). Per cui, il mutamento di destinazione urbanistica di un terreno agricolo, la cui edificabilità sia sancita da sopravvenute variazioni dello strumento urbanistico generale, costituisce specifico oggetto dell'obbligo dichiarativo, incidendo sulla determinazione del valore venale ai fini della liquidazione del tributo.

17.4. In questa prospettiva, questa Corte ha affermato che, in tema di ICI e di IMU, il termine di decadenza per il recupero della differenza di imposta, in caso di modifica di destinazione di area, allorché vi sia omessa presentazione della denuncia di variazione, è quello quinquennale (previsto per l'omessa denuncia) e non quello triennale, stabilito per la dichiarazione di variazione infedele o incompleta o inesatta (Cass. 12 settembre 2012, n. 15235; Cass. 31 ottobre 2017, n. 25937; Cass. 25 gennaio 2019, n. 2137; Cass. 25 novembre 2021, n. 36682; Cass. 25 novembre 2022, n. 34879; Cass. 12 novembre 2024, n. 29223).

17.5. In particolare, sebbene con riferimento alla specifica fattispecie, i precedenti hanno ritenuto di escludere la rilevanza di *equipollenti* all'obbligo dichiarativo anche quando il Comune abbia acquisito una precedente conoscenza di fatto della modificazione, in quanto la disposizione di cui all'art. 10, comma 4, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, non ammetterebbe atti o comportamenti equivalenti alla denuncia di variazione (Cass. 12 settembre 2012, n. 15235; Cass. 31 ottobre 2017, n. 25937; Cass. 25 gennaio 2019, n. 2137; Cass. 25 novembre 2021, n. 36682; Cass. 25 novembre 2022, n. 34879; Cass. 12 novembre 2024, n. 29223).

18. Questa Corte, con ordinanza del 7 marzo 2025, n. 6176 ha rimesso alla pubblica udienza analoga questione, sul rilievo che il Comune era, in quella data fattispecie, autore della variazione della natura dell'area e considerando la non coerente interpretazione dell'art. 37, comma 53, d.l. 4 luglio 2006, n. 232.





18.1. Come in precedenza chiarito, l'obbligo dichiarativo **è stato** soppresso dall'art. 37, comma 53, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, così come modificato dall'art. 1, comma 174, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ma, secondo i precedenti menzionati, rimane, comunque, fermo «nei casi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta dipendano da atti per i quali non sono applicabili le procedure telematiche previste dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico» (Cass. 22 dicembre 2022, n. 37505; Cass. 17 luglio 2024, n. 19684 - anche con riguardo a tale decorrenza: Cass. 14 ottobre 2016, n. 20797; Cass. 2 novembre 2018, n. 28043; Cass. 25 gennaio 2023, n. 2321).

18.2. A tal proposito giova evidenziare come l'interpretazione giurisprudenziale secondo cui l'obbligo dichiarativo di cui al citato art. 10 non ammette equipollenti risale ad una lontana giurisprudenza - le cui statuizioni sono state tralaticciamente ribadite in seguito - che fonda la sua *ratio* sulla circostanza che la formale denuncia mette il Comune nella certa conoscenza di una modificazione dalla quale potrebbe scaturire un diverso ammontare d'imposta e lo pone pertanto nella condizione di esercitare un controllo di verità e congruità della dichiarazione. Il principio esposto è stato maturato in un momento storico in cui non era stato ancora valorizzato appieno il disposto dell'art. 10 dello Statuto del Contribuente ed in epoca anteriore alla entrata in vigore del summenzionato art. 37, che ha previsto la soppressione dell'obbligo dichiarativo di cui all'art. 10 d.lgs. n. 504/1992.

18.3. Tuttavia, non va trascurato che l'inderogabilità della dichiarazione prevista dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, al di fuori delle espresse ipotesi in cui è stato soppresso il relativo obbligo (con decorrenza dall'1 gennaio 2009, da parte dell'art. 36, comma 53, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223,



convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), è stata recentemente dalla giurisprudenza di legittimità ridimensionata in relazione a fattispecie particolari in cui il presupposto di fatto era noto all'ente impositore già prima dell'adozione dell'atto impositivo (sia pure in relazione a finalità diverse dall'accertamento o dalla riscossione dell'imposta: Cass., Sez. Trib., 8 maggio 2023, n. 12226). Così, in particolare, secondo l'orientamento di questa Corte, in tema di IMU (e, già prima, di ICI), nell'ipotesi di immobile inagibile, l'imposta va ridotta, ai sensi dell'art. 13, comma 3, lett. b), del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nel testo novellato dall'art. 4, comma 5, lett. b), del d.l. 2 marzo 2012 n. 16, convertito, con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 (e, ai fini dell'ICI, ai sensi dell'art. 8, comma 1, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504), nella misura del 50% anche in assenza di richiesta del contribuente quando lo stato di inagibilità è perfettamente noto al Comune, tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente (art. 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212), di cui è espressione anche la regola secondo cui a quest'ultimo non può essere chiesta la prova di fatti già documentalmente noti all'ente impositore (art. 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212) (con riguardo all'ICI: Cass. 10 giugno 2015, n. 12015; Cass. 21 settembre 2016, n. 18453; Cass. n. 12304 del 17/05/2017; Cass. 29 maggio 2020, n. 10314; Cass. 11 dicembre 2020, n. 28251; Cass. 22 aprile 2021, n. 10724; – con riguardo all'IMU: Cass. 30 dicembre 2020, n. 29901; Cass. 26 marzo 2021, n. 8592; Cass. 22 aprile 2021, n. 10724; Cass. 18 novembre 2021, n. 35474; Cass. 16 gennaio 2023, n. 1016; Cass. 2 marzo 2023, n. 6270; Cass. 11 luglio 2023, n. 19665). Da cui discende il corollario che nessun altro onere probatorio grava sul





contribuente (23531/2008), con la conseguenza che va comunque riconosciuta la riduzione dell'imposta dovuta.

18.4. In consonanza con l'orientamento ora richiamato, questa Corte ha anche deciso che, in tema di ICI, qualora l'immobile sia adibito a negozio o bottega direttamente dal soggetto passivo dell'imposta, ed il Comune, con apposito regolamento, abbia stabilito, per tali casi, il diritto a fruire di aliquota agevolata (nei limiti di quanto previsto dall'art. 6 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504) ancorchè il contribuente abbia l'onere di presentare una dichiarazione attestante la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi per il godimento dell'agevolazione, quest'ultima spetta comunque al contribuente, ancorché questi non abbia presentato la relativa dichiarazione, poiché, tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente - sancito dall'art. 10, comma 1, della legge 7 luglio 2000, n. 212, di cui costituisce espressione la previsione dell'art. 6, comma 4, della stessa legge - a quest'ultimo non può essere chiesta la prova di fatti già documentalmente noti al Comune (Cass., 17 maggio 2017, n. 12304; Cass. n. 10314 dell'11 maggio 2020). Siffatto orientamento è stato ribadito anche in relazione alla previsione del regolamento comunale che subordinava la riduzione dell'ICI su un immobile concesso dal proprietario in uso gratuito ai genitori (Cass. 30 giugno 2021, n. 18446) o al figlio (Cass. 28 marzo 2019, nn. 8627 8628 e 8629; Cass. 10 maggio 2019, n. 12485) alla preventiva comunicazione di una domanda di variazione concernente siffatta circostanza.

18.5. Ancora, è stato affermato che, ai fini dell'ICI e dell'IMU, anche in difetto di dichiarazione preventiva da parte dei contribuenti, l'area pertinenziale può considerarsi parte integrante del fabbricato a cui essa accede, perdendo autonoma rilevanza ai fini impositivi, nonostante l'edificabilità risultante dalle previsioni della pianificazione urbanistica (generale ed attuativa), sempre che



l'ente impositore abbia avuto contezza (attraverso l'acquisizione di documenti o l'assunzione di informazioni, anche se per finalità extratributarie) del vincolo di pertinenzialità - desumibile dall'accertamento in fatto della stabile e durevole destinazione del bene accessorio a servizio o ornamento del bene principale - prima dell'anno di imposta a cui si riferisce l'avviso di accertamento (Cass.8 maggio 2023, n. 12226).

18.6. In altri termini, in omaggio al principio della leale collaborazione e della buona fede, sancito dall'art. 10, comma 1, della legge 7 luglio 2000, n. 212, l'inosservanza di un adempimento che costituisce un presupposto solo formale per il godimento di un'agevolazione non impedisce di riconoscere il diritto al beneficio del contribuente che abbia i requisiti per usufruire dello stesso, tanto più ove essi risultino da documentazione in possesso dell'ente impositore (Cass. 17 maggio 2017, n. 12304; Cass. 15 marzo 2019, n. 7414; Cass. 28 marzo 2019, nn. 8627, 8628 e 8629; Cass. 10 maggio 2019, n. 12485; Cass. 18 luglio 2019, n. 19316; Cass. 30 giugno 2021, n. 18446).

18.7. Principi affini sono stati ribaditi in tema di IMU, affermando che, anche dopo l'entrata in vigore dell'art. 37, comma 53, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, in coerenza con i principi sanciti dagli artt. 6, comma 4, e 10, comma 1, della legge 7 luglio 2000, n. 212 (Cass. 6 settembre 2017, n. 20812; Cass. 20 giugno 2018, n. 16227; Cass. 20 febbraio 2020, n. 4411) la permanenza dell'obbligo della dichiarazione valga soltanto per le fattispecie in cui il presupposto di fatto per beneficiare di una riduzione (o, a maggior ragione, di un'esenzione) sia sopravvenuto a partire dall'anno di imposta 2008, ma non sia ancora venuto a conoscenza (attraverso l'acquisizione di documenti o l'assunzione di informazioni, anche se per finalità extratributarie) dell'ente impositore (Cass., Sez. Trib., 8 maggio 2023, n. 12226).





19. La centralità del principio discende dal rilievo **preliminare che lo stesso sistema disegnato dallo Statuto del contribuente fornisce un** complesso di regole di comportamento a carico delle parti, la cui violazione rileva in sé ai fini della stessa legittimità formale dell'atto solo in particolari casi. Questa Corte, con la sentenza n. 17576 del 10 ottobre 2002 ha ampiamente esaminato l'ambito e la portata applicativa del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede, rilevando, in primo luogo, che il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino trova la sua base costituzionale nel principio di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (art. 3 Cost.) e costituisce un elemento essenziale dello Stato di diritto» limitandone l'attività legislativa e amministrativa ed è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico ed anche nell'ambito della materia tributaria, dove è stato reso esplicito dall'art. 10, comma primo, della legge n. 212 del 2000. In questa prospettiva, la Corte ha precisato il significato che deve essere attribuito a termini quali «collaborazione» e «buona fede». Il primo trova il suo riferimento, dal lato dell'Amministrazione finanziaria, nei principi di «buon andamento», «efficienza» e «imparzialità» dell'azione amministrativa tributaria di cui all'articolo 97, primo comma, Cost.; dal lato del contribuente, invece, vengono in rilievo quei «comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'articolo 53, comma 1, della Costituzione e imposto a "tutti" i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"». Il termine «buona fede», invece, «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)».

19.1. La portata generale del principio affermato dall'art. 10, comma 1, cit. comporta, dunque, la necessità di correlarne



l'applicazione alle caratteristiche proprie della specifica fattispecie, dovendosi aver riguardo agli obiettivi cui mirava la corretta attuazione dell'atto, del procedimento o dello svolgersi del rapporto impositivo.

19.2. Il principio di collaborazione e buona fede permea, dunque, la disciplina tributaria, senza che la sua tutela - pur tipizzata in talune più ricorrenti ipotesi - sia ancorata a schemi precostituiti e al modello formale della validità/invalidità dell'atto, anzi richiedendo una declinatoria in concreto in relazione alla diversità delle fattispecie e delle situazioni (Cass. 17 maggio 2017, n. 12304; Cass. 15 marzo 2019, n. 7414; Cass. 28 marzo 2019, nn. 8627, 8628 e 8629; Cass. 10 maggio 2019, n. 12485; Cass. 18 luglio 2019, n. 19316; Cass. 30 giugno 2021, n. 18446).

20. Sotto altro profilo, occorre ricondurre la trama normativa ad una coerente correlazione tra obblighi posti a carico dell'ente impositivo e quelli gravanti sul contribuente.

20.1. Difatti, se la violazione dell'obbligo legale gravante sull'amministrazione di comunicare la variazione relativa alla natura edificabile del terreno non esonera, secondo l'interpretazione data dalla giurisprudenza di legittimità, il contribuente dall'onere di versare interessi e sanzioni - ascendendo l'onere dalla rilevanza tributaria dall'avvenuta destinazione edificatoria dell'area, in quanto adottata con uno strumento assoggettata a forme di pubblicità legale che per il loro carattere generale e normativo debbono ritenersi da questi conosciuti o conoscibili (*ex pluribus* Cass. 5 settembre 2022, n. 6064) - allora deve essere reconsiderato il principio di diritto affermato reiteratamente da questa Corte secondo cui l'assenza - in capo al Comune - dell'obbligo di comunicare la variazione non esimerebbe il contribuente dall'obbligo dichiarativo.

20.2. Se l'obbligo gravante sull'amministrazione di comunicare una circostanza prevista da uno strumento generale conoscibile si rivela





in realtà superfluo e del tutto privo di effetti, anche in punto di sanzioni, in ragione appunto della pubblicità legale cui sono soggetti gli strumenti urbanistici, imporre al contribuente l'obbligo di dichiarare una circostanza inferibile da una previsione generale adottata dallo stesso ente impositore (ed assoggettata a pubblicità legale) si rivela del pari incongruente.

20.3. Ebbene, alla luce del precetto di cui al cit. art. 10, la *ratio* della soppressione dell'obbligo dichiarativo prevista dall'art. 37, comma 53, d.l. n. 223/2006 - secondo cui resta fermo l'obbligo di presentazione della dichiarazione nei casi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta dipendano da atti per i quali non sono applicabili le procedure telematiche previste dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico -, che va individuata nella irrilevanza della dichiarazione tutte le volte in cui il dato imponibile da dichiarare sia *comunque conoscibile attraverso le procedure telematiche*, è ravvisabile altresì in tutte le ipotesi in cui il dato imponibile sia già a *conoscenza* dell'ente impositore.

20.4. In conclusione, l'obbligo dichiarativo a carico del contribuente non sopravvive neppure nelle ipotesi di elementi ed informazioni già acquisite *aliunde* dall'ente impositore - e, dunque, non solo in quelle situazioni in cui esse sono agevolmente acquisibili tramite le summenzionate procedure telematiche e banche catastali -, traducendosi altrimenti in un mero formalismo privo di contenuto: pertanto, la presentazione della dichiarazione si rivela superflua allorquando correlata alla trasformazione della destinazione (urbanistica) di un'area rimessa alle prescrizioni della pianificazione urbanistica comunale e, dunque, variazione deliberata dall'ente medesimo.

20.5. E' del resto evidente come, in tale fattispecie, si vada ben oltre la mera 'conoscenza' in capo al Comune, comunque acquisita, della variazione di imponibilità, derivando tale conoscenza da



un'attività qualificata che dal Comune stesso - assunto nella sua organica unitarietà, pur in presenza di una più o meno complessa articolazione funzionale interna - direttamente promana. Ed anzi, a ben vedere, ad essere prodotta da questa attività qualificata non è, quantomeno in primo luogo, neppure la 'conoscenza' della variazione degli elementi della imposizione, quanto - ancor più in radice - proprio la genesi in sé della variazione (la diversa destinazione urbanistica impressa all'area).

21. Va dunque affermato il principio secondo cui **«l'onere dichiarativo della variazione degli elementi di imposizione previsto dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (Ici) e, nell'IMU, dall'art. 13, comma 12 - ter, d.l. n. 201 del 2011, art. 13 (e successivamente imposto dall'art. 1, comma 769, legge 27 dicembre 2019, n. 160) non sussiste nell'ipotesi in cui la variazione consista nella sopravvenuta trasformazione di un terreno agricolo in area edificabile in forza dello strumento urbanistico generale adottato dall'ente impositore»**.

22. Sulla scorta di quanto sin qui osservato, va accolto il sesto motivo di ricorso principale in relazione all'omessa pronuncia in merito all'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni, respinti gli altri mezzi ed assorbito l'ultimo motivo; va respinto altresì il ricorso incidentale proposto dal Comune. La sentenza impugnata va cassata con rinvio della controversia per nuovo esame (in ordine alla sola questione dell'applicabilità del cumulo giuridico) alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania in diversa composizione, cui resta demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte

accoglie nei limiti di cui in motivazione, il sesto motivo di ricorso principale, respinti gli altri mezzi ed assorbito l'ultimo motivo del





ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale proposto dal Comune; cassa la sentenza impugnata in relazione alla parte di motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania in diversa composizione, cui resta demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità;

v.to l'art. 13, comma 1 quater, d.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla legge n. 228 del 2012; - dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente in via incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-bis dello stesso art.13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, in data 17 settembre 2025.

Il Consigliere relatore

Milena Balsamo

Il Presidente

Giacomo Maria Stalla

