

Sulla intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni tributarie

Cass. Sez. Trib. 13 febbraio 2025, n. 3724 ord. - Perrino, pres.; Liberati, est. - Le.Co., AL.Ma., Al.Ci. (avv. Grippa) c. Comune di Grottaglie Provincia di Taranto (avv. Sannicandro). (Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Puglia, Sez. Taranto 25 febbraio 2021)

Imposte e tasse - Omesso versamento dell'ICI - Destinazione agricola e non edificatoria del terreno - Terreno divenuto edificabile in base al PRG - Successione ereditaria - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Sanzioni civili e amministrative - Sanzioni civili - Natura giuridica - Differenza rispetto alle sanzioni amministrative ed a quelle tributarie - Conseguenze - Trasmissibilità agli eredi della relativa obbligazione - Esclusione.

Mentre le sanzioni civili sono sanzioni aggiuntive, destinate a risarcire il danno ed a rafforzare l'obbligazione con funzione di deterrente per scoraggiare l'inadempimento, le sanzioni amministrative (di cui alla L. n. 689 del 1981) e quelle tributarie (di cui alla legge n. 472 del 1997) hanno un carattere afflittivo ed una destinazione di carattere generale e non settoriale, sicché rientra nella discrezionalità del legislatore stabilire, nei limiti della ragionevolezza, quando la violazione debba essere colpita da un tipo di sanzione piuttosto che da un altro. A tale scelta si ricollega il regime applicabile, anche con riferimento alla trasmissibilità agli eredi, prevista solo per le sanzioni civili, quale principio generale in materia di obbligazioni, e non per le altre, per le quali opera il diverso principio dell'intrasmissibilità, quale corollario del carattere personale della responsabilità. Inoltre, sotto il profilo procedurale, è stato anche rilevato che l'intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni tributarie è una questione rilevabile d'ufficio dal giudice, poiché attiene alla fattispecie costitutiva del diritto dell'Erario di irrogare le stesse.

(Omissis)

FATTO

1. Il Comune di Grottaglie ha notificato all'originario contribuente, cui sono subentrati iure hereditatis gli odierni ricorrenti, l'avviso di accertamento n. 8497/2007 per omesso versamento dell'ICI dell'anno 2007, per un terreno di 5000 mq, atteso che il contribuente non aveva effettuato il pagamento dell'imposta, sostenendo la destinazione agricola e non edificatoria del terreno.
2. A seguito di impugnazione, la Commissione Tributaria Provinciale di Taranto ha accolto il ricorso, con sentenza n. 1807/2015.
3. Il Comune ha presentato appello contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, sostenendo che il terreno fosse edificabile in base al PRG già adottato, e la Commissione Tributaria Regionale ha accolto il gravame, ritenendo che l'edificabilità di un'area, ai fini ICI, è determinata dalla qualificazione attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione regionale o degli strumenti urbanistici attuativi; ha poi ritenuto congruo il calcolo operato dal Comune, sia in relazione alle potenzialità edificatorie, sia in considerazione dello stato dei luoghi.
4. Avverso tale decisione hanno proposto ricorso per cassazione gli eredi del contribuente, affidato a n. 5 motivi.
5. L'amministrazione si è costituita con controricorso contenente ricorso incidentale condizionato.
6. Sono state presentate memorie da parte del controricorrente.

DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., i ricorrenti lamentano la violazione e falsa applicazione degli artt. 7 legge 27 luglio 2000, n. 212 e l. c. 162, della legge 296/2006, nonché la falsa applicazione degli artt. 52 e 59 del D.Lgs. 446/1997, sostenendo che la CTR avrebbe errato nel ritenere valida la motivazione del provvedimento impugnato, atteso che l'avviso di accertamento non menziona espressamente e puntualmente la normativa applicata e che dal contenuto dello stesso non si evincerebbero i presupposti e le ragioni della pretesa fiscale.
 - 1.1. Il Comune controricorrente ha dedotto che l'obbligo di motivazione è soddisfatto in quanto il contribuente è stato messo in grado di comprendere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di contestarla efficacemente, atteso anche che l'avviso di accertamento contiene tutti gli elementi necessari per identificare il bene immobile.
 - 1.2. Il motivo è infondato.
 - 1.3. Come emerge dalla sentenza impugnata, il provvedimento "riporta i dati salienti relativi alle aree sottoposte al tributo, vale a dire la consistenza, la destinazione urbanistica e la tipizzazione sia in base al vecchio piano regolatore generale approvato nel 1978 che in base a quello successivo approvato nel 2010, il valore unitario a metro quadrato, la delibera di giunta n. 28 del 26 aprile 2007 e il regolamento comunale di cui alla delibera del consiglio comunale n. 61 del 20 dicembre



del 2004".

1.4. Questa Corte ha avuto modo di chiarire, a più riprese, che "1.3. la motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dall'art. 7 della legge 27 luglio 2002, n. 212, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze, mentre le questioni attinenti all'idoneità del criterio applicato in concreto attengono al diverso piano della prova della pretesa tributaria (cfr. Cass. n. 9810 del 7/05/2014); 1.4. con particolare riguardo all'ICI (sulla base di principi applicabili anche all'IMU) l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'an ed il quantum dell'imposta, ed in particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi 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 (cfr. Cass. n. 26431 dell'8/11/2017)" (Cass., 28 /05/2024, n.14890).

1.5. Nel caso di specie tale obbligo appare ampiamente rispettato, secondo il motivato apprezzamento in fatto del giudice d'appello considerato anche che le delibere comunali, in quanto atti generali per i quali è prevista una pubblicità legale, non sono soggette all'obbligo di allegazione perché la loro conoscibilità è presunta (cfr., *explurimis*, Cass. 25/11/2022 n. 34879, che adde Cass., 21 novembre 2018, n. 30052; Cass., 3 novembre 2016, n. 22254; Cass., 13 giugno 2012, n. 9601; Cass., 16 marzo 2005, n. 5755) Cass., 21 novembre 2018, n. 30052; Cass., 3 novembre 2016, n. 22254; Cass., 13 giugno 2012, n. 9601; Cass., 16 marzo 2005, n. 5755). Tale ribadito ordine di idee opera anche quando il rinvio per relationem sia multiplo, vale a dire quando la delibera si riferisca ad altro atto, che sua volta, richiama altra delibera determinativa del valore del bene, non mutando, in tale contesto, le condizioni di conoscibilità dell'atto in cui si è espresso il valore dell'area (in termini, in relazione al Comune di Grottaglie, Cass., 4 settembre 2024, n. 23779).

1.6. Il motivo è dunque rigettato.

2. Con il secondo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. e 112 c.p.c., si lamenta l'omessa pronuncia in merito alla questione concernente la pretesa sostituzione, da parte del Comune, del parametro di accertamento. La CTR avrebbe errato nel valutare come legittima la integrazione della motivazione intervenuta nel corso del processo (secondo i ricorrenti ai valori di riferimento come determinati con la deliberazione del consiglio comunale n. 11/2002 il Comune avrebbe sostituito diversa determinazione di valore, calibrata su una perizia di stima e su una compravendita) e, per l'effetto, avrebbe permesso la sostituzione della causa petendi della pretesa fiscale.

2.1. Parte controricorrente ha contestato di aver mai integrato la motivazione dell'avviso di accertamento, con le deduzioni presentate nel ricorso in appello, modificando il criterio di valutazione dell'area fabbricabile, e ha ribadito che la CTR ha valutato esclusivamente la stima presuntiva contenuta nell'avviso di accertamento, che rappresenta l'unico atto impugnato dal contribuente, sottolineando altresì che le questioni relative all'integrazione della motivazione o alla modifica del parametro accertativo non sono state sollevate dal contribuente nel giudizio di primo grado, e sono quindi inammissibili in appello, in quanto costituiscono domande nuove.

2.2. Il Comune ha presentato un'impugnazione incidentale condizionata all'eventuale soccombenza nel merito della quantificazione del valore dell'area edificabile: la CTR avrebbe violato l'art. 112 c.p.c. pronunciandosi su una questione non devoluta dal contribuente, ovvero la congruità del valore attribuito all'area edificabile, atteso che la contestazione di parte ricorrente riguardava unicamente l'assimilabilità del terreno ad un'area agricola in virtù dell'annullamento del PRG da parte del TAR Puglia. Ciononostante, la CTR si sarebbe pronunciata sulla congruità del valore, andando oltre i limiti della domanda presentata dal contribuente e violando il principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato.

2.3. La censura dei ricorrenti principali è inammissibile.

Anzitutto, nessuna omissione di pronuncia si configura, visto che il giudice d'appello ha ritenuto "rimossa, per quanto sopra esposto, la censura di carattere preliminare" in quanto superata dalle considerazioni svolte sulla correlazione del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale alla qualificazione di edificabilità di un'area come tale prevista nel PRG adottato con le delibere consiliari n. 24 e n. 52 del 2002, e ha ragguagliato la propria valutazione "ai valori di mercato come espressi nell'all. A della delibera del consiglio comunale n. 11/2002"; così argomentando, la CTR si è pronunciata sulla questione, ritenendola irrilevante.

Quanto poi al profilo dell'affermata sostituzione della causa petendi, va ribadito che non è configurabile il vizio di omessa pronuncia su una questione di natura processuale (Cass. 16/10/2024, n. 26913 (Rv. 672535 - 01)); la violazione dell'art. 112 c.p.c. "non rileva quando si è omesso di decidere su eccezioni di natura processuale, secondo il consolidato indirizzo di questa Corte, potendo il vizio di omessa pronuncia formularsi solo in relazione a motivi afferenti il merito delle questioni (Cass., 6-2, n. 321 del 12/1/2016; Cass., 1, n. 22952 del 10/11/2015; Cass., 6-2, n. 6174 del 14/3/2018)".

3. Con il terzo motivo di ricorso, i ricorrenti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., contestano l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione, in relazione al valore determinato dalla CTR in violazione dell'art. 5, c. 5, D.Lgs. 504/1992 e dell'art. 36, c. 2, D.L. n. 223/2006: la CTR avrebbe omesso di pronunciarsi sullo stato

al 2007 dell'iter di approvazione del PRG e sull'esistenza di due atti di trasferimento di terreni edificabili a prezzi inferiori rispetto a quello stabilito dalla delibera consiliare del 2002.

3.1. La censura attiene a profili di fatto irrilevanti, riguardo ai quali è precluso il sindacato da parte del giudice di legittimità, a fronte delle considerazioni sviluppate in sentenza. La CTR, nell'argomentare la correttezza del calcolo, ha considerato sia le potenzialità edificatorie assicurate dal precedente PRG del 1978 per una cubatura maggiore di circa il 35% rispetto al PRG decaduto, con proporzionale apprezzamento del valore dell'area in rapporto alla sua maggiore edificabilità, sia quelle previste dal successivo PRG, ritenuto ancora valido ed efficace in relazione all'anno d'imposta, "posto che il suo annullamento era stato dichiarato (per ragioni di carattere procedimentale) solo successivamente".

Quanto ai fatti di cui si lamenta l'omessa valutazione, giova rilevare che il giudice d'appello ha evidenziato, per un verso, la congruità della stima compiuta nell'avviso, che ha ritenuto addirittura prudentiale, in rapporto alle ipotesi di calcolo sviluppate nell'atto di appello, esposte nella narrativa della sentenza: "Nel primo caso, il Contribuente avrebbe potuto acquisire 6/7 unità abitative del valore medio di circa Euro 150.000,00 per ciascuna di esse sicché la stima del valore di mercato dell'area poteva attestarsi su un importo di circa 1.000.000,00 di Euro secondo il PRG 2003 e di 1.500.000,00 secondo il PRG 1978, entrambi di molto superiori a quello di Euro 500.000,00 applicato al caso di specie ove l'area è stata considerata non immediatamente fabbricabile. Nella seconda ipotesi, il predetto valore risultava di molto inferiore (65%) a quello del prezzo di cessione di terreno contiguo, dichiarato in Euro 170,00 a metro quadrato, situato nella medesima area urbanistica C3, di cui al rogito notaio Mobilio del 26.3.2008". Per altro verso, la CTR, nell'esaminare il diverso valore di stima prospettato dal contribuente, lo ha reputato non aderente "alle dinamiche di mercato in quell'area di territorio interessata da forte sviluppo delle attività commerciali e produttive nel quale, oltre ad un notevole numero di opifici per la trasformazione dei prodotti agroalimentari, sono insediati il primo spaziorporto italiano operativo per i voli suborbitali e lo stabilimento per la costruzione di due sezioni del B787 per conto della statunitense Boeing oltre ad una base per aerei militari".

Il motivo, quindi, si traduce nel tentativo, inammissibile, di ottenere una diversa lettura delle risultanze processuali (vedi, ex multis, Cass., 28/05/2024, n. 14843).

4. Con il quarto motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., i ricorrenti lamentano la violazione e falsa

applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c.: la CTR avrebbe dovuto "superare l'accertamento presuntivo comunale alla luce degli elementi di fatto presentati dal contribuente.

4.1. Anche questa censura si palesa come inammissibile, in quanto attinente alla valutazione del fatto, di cui si chiede alla Corte di legittimità di operare una nuova valutazione: il ricorrente per cassazione non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, in quanto, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione del giudice di merito, a cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra esse, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (tra varie, v. Cass. n. 32505/23).

5. Il motivo di ricorso incidentale condizionato va conseguentemente dichiarato assorbito.

6. Con il quinto motivo di ricorso, senza invocare espressamente alcuna norma, i ricorrenti chiedono di riconoscere la intrasmissibilità delle sanzioni, rappresentando che si tratta di decesso intercorso nel corso del giudizio di appello e che questo è il primo atto con cui possono fare valere tale istanza.

6.1. La censura è fondata e merita accoglimento.

6.2. Questa Corte ha già avuto modo di chiarire che mentre le sanzioni civili sono sanzioni aggiuntive, destinate a risarcire il danno ed a rafforzare l'obbligazione con funzione di deterrente per scoraggiare l'inadempimento, le sanzioni amministrative (di cui alla L. n. 689 del 1981) e quelle tributarie (di cui alla L. n. 472 del 1997) hanno un carattere afflittivo ed una destinazione di carattere generale e non settoriale, sicché rientra nella discrezionalità del legislatore stabilire, nei limiti della ragionevolezza, quando la violazione debba essere colpita da un tipo di sanzione piuttosto che da un altro. A tale scelta si ricollega il regime applicabile, anche con riferimento alla trasmissibilità agli eredi, prevista solo per le sanzioni civili, quale principio generale in materia di obbligazioni, e non per le altre, per le quali opera il diverso principio dell'intrasmissibilità, quale corollario del carattere personale della responsabilità (Cass. 24/08/2022, n. 25315 (Rv. 665572 - 01)).

Inoltre, sotto il profilo procedurale, è stato anche rilevato che l'intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni tributarie è una questione rilevabile d'ufficio dal giudice, poiché attiene alla fattispecie costitutiva del diritto dell'Erario di irrogare le stesse (Cass. 24/07/2019, n. 19988 (Rv. 654763 - 01)).

6.3. Il motivo n. 5 merita quindi accoglimento.

7. In ragione della fondatezza del quinto motivo - assorbito il ricorso incidentale e respinti gli altri motivi - la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c. con l'esclusione della trasmissibilità in capo agli eredi dell'obbligazione al pagamento delle sanzioni.

8. In ragione del complessivo esito del ricorso e della reiezione della quasi totalità dei motivi (ad eccezione cioè del solo quinto motivo, accolto per ragioni che non si sono fatte valere dinanzi alla CTR), si ritiene sussistere giustificate ragioni per disporre la integrale compensazione delle spese di lite.

9. Non deve farsi luogo a condanna del pagamento, da parte del ricorrente incidentale, di una somma pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, in quanto il ricorso incidentale, di natura condizionata, è stato dichiarato assorbito.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso principale, dichiara inammissibili il secondo, il terzo e il quarto, assorbito il ricorso incidentale condizionato, accoglie il quinto motivo del ricorso principale, cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto e, decidendo nel merito, dispone l'esclusione della trasmissibilità in capo agli eredi dell'obbligazione al pagamento delle sanzioni. Compensa integralmente le spese di lite.

(Omissis)