

Cumulo giuridico obbligatorio delle sanzioni in materia di ICI

Cass. Sez. Trib. 10 luglio 2025, n. 18899 ord. - Stalla, pres.; Penta, est. - Ci.Fr. (avv. Nazzaro) c. Comune di Termoli (avv. Ricci). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Molise 24 maggio 2017*)

Imposte e tasse - ICI - Omessa dichiarazione in relazione ad un terreno - Cumulo giuridico obbligatorio delle sanzioni in materia di ICI.

(*Omissis*)

FATTO

1. Ci.Fr. impugnava la sentenza con la quale la CTP di Campobasso aveva rigettato il ricorso da lui proposto avverso diversi avvisi di accertamento per omessa dichiarazione ICI emessi dal Comune di Termoli in relazione ad un terreno per le annualità dal 2004 al 2009, deducendo, tra l'altro, la natura agricola del terreno e la mancata applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni.

2. La CTR del Molise rigettava il gravame, affermando, per quanto qui ancora rileva, che l'eccezione di decadenza dal potere accertativo per l'annualità 2004 era irricevibile siccome formulata per la prima volta solo in sede di appello, che erano esclusi dall'obbligo di allegazione le delibere o i regolamenti comunali, in quanto giuridicamente noti per effetto della loro pubblicazione, che l'autotutela non era un diritto del contribuente, ma una potestà dell'Ufficio e, quindi, una sua facoltà discrezionale, che per la edificabilità delle aree era sufficiente che la stessa risultasse da un piano regolatore generale, anche se decaduto per mancata approvazione della competente Regione ed a prescindere dall'esistenza o dalla validità degli strumenti urbanistici attuativi (rilevando la mera potenzialità edificatoria del terreno), che il contribuente non aveva fornito alcuna dimostrazione di trarre il proprio reddito dalla conduzione diretta del fondo quale coltivatore diretto dello stesso e che l'insussistenza della mala fede, avuto riguardo alle sanzioni, non poteva essere dimostrata attraverso l'assunto di aver sempre considerato quel terreno a destinazione agricola.

3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione Ci.Fr. sulla base di nove motivi. Il Comune di Termoli ha resistito con controricorso. In prossimità dell'udienza pubblica il difensore del Comune, Avv. Ferdinando D'Amario ha rinunciato al mandato.

DIRITTO

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce la nullità della sentenza per assoluta mancanza e contraddittorietà della motivazione e violazione degli artt. 1 e 2 del D.L. n. 504/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3), 4) e 5), c.p.c., per non aver la CTR considerato che i terreni non erano edificabili, non esistendo lo speciale nullaosta dell'autorità di Bacino e dovendo a tal fine essere rialzati di 2,50 metri, sicchè potevano essere destinati esclusivamente ad agricoltura.

1.1. Il motivo è infondato.

Premesso che, alla luce dell'attuale formulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c., non è più denunciabile la semplice contraddittorietà della motivazione, quest'ultima non si pone senz'altro al di sotto del cd. minimo costituzionale, se solo si considera che la CTR ha affermato che per la edificabilità è sufficiente che essa risulti da un piano regolatore generale, a prescindere dall'esistenza o dalla validità degli strumenti urbanistici attuativi, che l'elemento che qualifica giuridicamente la natura di un terreno è la sua mera potenzialità edificatoria e che la edificabilità non può essere esclusa neanche dalla presenza di vincoli o di particolari destinazioni urbanistiche.

Va poi tenuto presente che ogni vizio sul piano motivazionale è precluso dalla circostanza che, nel caso di specie, si è in presenza di una cd. doppia conforme, non avendo, peraltro, il contribuente neppure dedotto che le due decisioni di merito si fondino su differenti ragioni inerenti ai fatti.

In ogni caso, anche di recente questa Sezione ha ribadito (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 13305 del 14/05/2024; in precedenza si segnalano nello stesso senso Cass., Sez. 5, Sentenza n. 6702 del 10/03/2020, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 21080 del 07/08/2019, Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9202 del 03/04/2019, fino a Cass., Sez. U, Sentenza n. 25506 del 30/11/2006) che, in tema di ICI ed a seguito dell'interpretazione autentica dell'art. 2, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 504 del 1992, l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, salvo tenere comunque in considerazione, nella determinazione della base imponibile, la maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie e la presenza di vincoli o destinazioni urbanistiche, che, pur condizionando in concreto l'edificabilità del suolo, non sottraggono l'area su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili e incidono sulla valutazione del relativo valore venale.



Del resto, da un lato, non può incidere sulla edificabilità di un terreno la circostanza che lo stesso debba essere rialzato di metri 2,50 al fine di evitare possibili allagamenti e, dall'altro, il ricorrente non ha neppure dedotto l'esistenza di un vincolo di inedificabilità posto da un provvedimento amministrativo di carattere generale (quale potrebbe essere un vincolo idrogeologico previsto dal piano straordinario dell'Autorità di bacino), ma si è limitato a sostenere che occorrerebbe un non meglio precisato nullaosta dell'autorità di Bacino.

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia la nullità della sentenza per assoluta mancanza e contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3), 4) e 5), c.p.c., per aver la CTR erroneamente, a suo dire, ritenuto che un terreno è agricolo solo se esiste la figura di un coltivatore diretto che tragga dall'attività agricola i suoi redditi a titolo principale.

2.1. Il motivo è inammissibile.

Invero, nel ribadire la incensurabilità della sentenza sul piano motivazionale per essersi al cospetto di una cd. doppia conforme e nell'escludere che la sentenza impugnata si ponga al di sotto del cd. minimo costituzionale (avendo la CTR, sulla premessa che le agevolazioni Ici stabilite dall'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992 spettano unicamente ai coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali che possiedono i terreni e li conducono direttamente, escluso che il contribuente avesse fornito la dimostrazione di trarre il proprio reddito dalla conduzione diretta del fondo), il ricorrente non attinge la *ratio decidendi* sottesa alla pronuncia impugnata, la quale si sostanzia, come detto, nel rilevare il mancato assolvimento dell'onere probatorio posto a suo carico.

A ben vedere, si è in presenza di un "non motivo", atteso che lo stesso si riduce nel porre delle domande ("chi lo ha detto" che egli non ricaverebbe reddito a titolo principale? "Chi lo ha dimostrato"), anziché fornire delle risposte.

È evidente, poi, che, una volta esclusa la natura agricola del terreno, l'esenzione dal pagamento dell'imposta presupponeva la previa dimostrazione della qualità di coltivatore diretto.

A tal riguardo, va ricordato che, in forza di una interpretazione letterale e sistematica del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), un terreno, pur suscettibile di utilizzazione edificatoria, deve considerarsi agricolo, ai fini della applicazione dell'imposta, laddove ricorrano tre condizioni: a) il possesso dello stesso da parte di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli a titolo principale; b) la diretta conduzione del medesimo da parte dei predetti soggetti; c) la persistenza dell'utilizzazione agro-silvo-pastorale, mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15566 del 30/06/2010; conf. Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 1919 del 27/01/2025).

3. Con il terzo motivo il ricorrente rileva la nullità della sentenza per assoluta mancanza e contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3), 4) e 5), c.p.c., per non aver la CTR considerato che l'inutilizzabilità dei fondi era desumibile dai contributi erogati dallo stesso Comune e che la sottoposizione dei terreni ad un vero e proprio lago artificiale aveva reso impraticabili gli stessi.

3.1. Il motivo è inammissibile, atteso che deduce, nella sostanza, l'omesso esame di fatti storici, censura preclusa dal fatto che, come si è già detto, si è in presenza di una cd. doppia conforme.

4. Con il quarto motivo il ricorrente si duole della assoluta mancanza e contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3), 4) e 5), c.p.c., per non aver la CTR considerato che il Comune non aveva fornito alcuna prova in ordine al valore reale (vale a dire, venale in comune commercio) dei suoli e che il Comune di Termoli, con deliberazione di Giunta Comunale n. 28 del 2.2.2001, aveva deliberato, per i cespiti inseriti nell'area di pertinenza del nucleo industriale, di adottare per le operazioni di esproprio il valore di Lire 3.500 al mq (anziché quello di Euro 15,00 attribuito dallo stesso Comune).

4.1. Il motivo è infondato.

Nel ribadire che la censura concernente l'omesso esame della delibera comunale n. 28 del 2001 non è formulabile per via della configurabilità di una cd. doppia conforme e nell'evidenziare che le affermazioni riprodotte a pagina 12 del ricorso non sono in realtà contenute nella sentenza qui impugnata, va aggiunto che la CTR ha ritenuto, con motivazione congrua sul piano logico-formale, che il Comune avesse fornito la prova circa il valore venale dei suoli, desumendolo da appositi atti deliberativi (analiticamente indicati in atti e noti al contribuente siccome pubblicati) non contestati espressamente dal contribuente.

Del resto, il ricorrente ha altresì omesso, in violazione del principio di autosufficienza, di trascrivere gli avvisi di accertamento, onde consentire a questo Collegio di scrutinare come l'Ufficio fosse pervenuto a determinare il valore al mq dei terreni nella misura di Euro 15,00.

5. Con il quinto motivo il ricorrente lamenta l'assoluta mancanza e contraddittorietà della motivazione, nonché la violazione dell'art. 7, comma 1, L. 27.7.2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3), 4) e 5), c.p.c., per non aver la CTR considerato che agli atti impositivi non erano state allegate le delibere comunali di fissazione dei valori Ici relativi agli anni 2004-2009.

5.1. Il motivo è infondato.

Invero, in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'obbligo di allegazione all'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, degli atti cui si faccia riferimento nella motivazione riguarda necessariamente, come precisato dall'art. 1 del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, gli atti non conosciuti e non altrimenti conoscibili dal contribuente, ma non gli atti generali come le delibere del consiglio comunale (nella specie, delibera relativa ai criteri di



stima dei terreni edificabili) che, essendo soggette a pubblicità legale, si presumono conoscibili (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 5755 del 16/03/2005; conf. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 9601 del 13/06/2012).

6. Con il sesto motivo il ricorrente denuncia l'assoluta mancanza e contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3), 4) e 5), c.p.c., per non aver la CTR rilevato la decadenza del potere accertativo del Comune per l'anno di imposta 2004 e per non aver ritenuto applicabile la disciplina del cumulo giuridico alle sanzioni.

6.1. Il motivo è in parte inammissibile e in parte fondato.

In primo luogo, avuto riguardo all'eccezione di decadenza del potere impositivo, la doglianza non si confronta con la *ratio decidendi* della pronuncia impugnata, a mente della quale la stessa risulta formulata tardivamente per la prima volta solo in sede di appello (cfr., del resto, Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 14733 del 27/05/2021).

Con riferimento, invece, all'istituto del cumulo giuridico, in caso di pluralità di infrazioni alla medesima disposizione in materia di ICI commesse in periodi di imposta diversi, trova applicazione (retroattiva, in forza del principio del *favor rei* introdotto dal combinato disposto degli artt. 3, comma 3, 25, comma 2, e 29, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 472 e 16, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) la disciplina del cumulo giuridico obbligatorio delle sanzioni stabilita dall'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 - nel testo originario, anteriore alle modifiche apportate dall'art. 2, comma 1, lett. e), del D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203 e dall'art. 2 del D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99 - in quanto disciplina più favorevole al contribuente, considerato che il cumulo giuridico ha la funzione di attenuare il maggior rigore del cumulo materiale delle sanzioni e, pertanto, non può comportare l'irrogazione di una sanzione eguale o maggiore di quella che deriverebbe dalla somma delle singole sanzioni irrogabili per ciascuna delle infrazioni commesse; né a tale conclusione può opporsi la specificità della disciplina delle sanzioni in materia di ICI, essendo state abrogate espressamente dall'art. 16 del D.Lgs. n. 471 del 1997, entrato in vigore contemporaneamente al coevo D.Lgs. n. 472 del 1997, tutte le norme incompatibili con il suddetto decreto (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19650 del 17/07/2008; conf. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 16526 del 14/07/2010).

7. Con il settimo motivo il ricorrente deduce l'assoluta mancanza e contraddittorietà della motivazione, nonché la violazione dell'art. 3 D.L. n. 472/1997, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3), 4) e 5), c.p.c., per non aver la CTR considerato che la sua buona fede derivava dal fatto che per circa 40 anni il terreno era stato sempre considerato agricolo e per oltre 15 anni non era mai stato soggetto al regime dell'ICI.

7.1. Il motivo è infondato.

In tema di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, della legge n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata:

- a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente;
- b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo;
- c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono;

ne consegue che non ricorre detta situazione tutelabile quando l'attività dell'Amministrazione finanziaria appaia chiaramente *contra legem* ed il comportamento del contribuente sia da ritenersi in contrasto con il dovere di correttezza (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 23309 del 09/11/2011).

Orbene, premesso che in nessun passaggio logico della sentenza impugnata è contenuta l'affermazione secondo cui la mala fede del contribuente sarebbe stata ricavata dall'essere stato il medesimo evasore totale, condivisibilmente la CTR ha ritenuto che l'insussistenza della mala fede non potesse desumersi dall'aver (soggettivamente) sempre considerato il suo terreno a destinazione agricola e dalla mancata notifica di pregressi atti impositivi per le altre annualità.

8. Con l'ottavo motivo il ricorrente rileva l'assoluta mancanza e contraddittorietà della motivazione, nonché la violazione della L. n. 241/1990, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3), 4) e 5), c.p.c.

8.1. Il motivo è inammissibile, atteso che il ricorrente, dopo aver descritto il tenore dell'istanza di annullamento in autotutela del 24.1.2011, non ha indicato alcun vizio specifico dal quale sarebbe affetta la sentenza.

D'altra parte, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 181 del 21.6.2017, ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2-quater, comma 1, del D.L. n. 564 del 1994, conv., con modif., nella legge n. 656 del 1994, e dell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, censurati dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti - in riferimento agli artt. 3,23 e 53 Cost., per asserita violazione dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva - nella parte in cui non prevedono l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento espresso sull'istanza di annullamento in autotutela del provvedimento impositivo proposta dal contribuente e l'impugnabilità, da parte di questi, dell'eventuale silenzio della p.a. sull'istanza. Anche in ambito tributario, l'annullamento d'ufficio non ha funzione giustiziale di tutela del contribuente, bensì costituisce espressione di amministrazione attiva e comporta valutazioni discrezionali, in quanto l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto (illegittimo) - pur traendo specifica valenza dalla forza che, in sede di autotutela tributaria, assume l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi - deve essere valutato in comparazione con altri interessi, tra cui quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Le norme censurate operano, appunto, un



bilanciamento non irragionevole tra l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, il quale ultimo sarebbe invece sacrificato se si affermasse il dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela del contribuente, offrendo a questi una generalizzata "seconda possibilità" di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo, e creando una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta azionabile *sine die*.

9. Con il nono motivo la ricorrente si duole della assoluta mancanza e contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3), 4) e 5), c.p.c., per non aver la CTR tenuto conto delle "altre violazioni" puntualmente eccepiti nel ricorso introduttivo del giudizio.

9.1. Il motivo è inammissibile, in quanto, in palese violazione del principio di specificità, non indica quali sarebbero le "altre violazioni" sulle quali la CTR avrebbe omesso di pronunciarsi, a tacer del fatto che il ricorrente, qualora avesse voluto denunciare un vizio di tal fatta, avrebbe dovuto lamentare la violazione del combinato disposto degli artt. 112 e 360, primo comma, n. 4), c.p.c.

10. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso merita di essere accolto, per quanto di ragione, limitatamente a parte del sesto motivo, con conseguente cassazione sul punto della sentenza impugnata e rinvio della causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise.

P.Q.M.

accoglie, nei limiti di cui in parte motiva, il sesto motivo del ricorso, rigetta o dichiara inammissibili i restanti, cassa la sentenza impugnata con riferimento alla parte di motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise in differente composizione.

(Omissis)

