CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 10-2-2010 N° 2926

Tributi locali – ICI – dichiarazione – emendabilità – ammissibilità – sussiste - effetti – modifica anteriore alla notificazione dell'avviso di liquidazione – dovere dell'Ufficio di tenerne conto – sussiste – esercizio del potere di rettifica – onere della prova – a carico dell'Amministrazione – modifica successiva alla notificazione dell'avviso di liquidazione – onere della prova – a carico del contribuente

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con dichiarazione del 20 giugno 1994 la Tambox CCC s.r.l. denunciava, ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, per l'anno 1993 il possesso di una serie di fabbricati e terreni. Ritenendo insufficiente il versamento dell'imposta sulla base della differenza tra imposta dovuta in conformità alla dichiarazione e tributo versato, e determinando il residuo debito in complessive lire 4.383.000 oltre sanzioni ed interessi, il Comune di Altopascio notificava avviso di liquidazione.

Avverso tale avviso, la Tambox CCC, deducendo che la dichiarazione concernente i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D era viziata da errore in quanto era stato indicato il maggior imponibile di L. 6.415.742.000 in luogo di 6.287.252.138 e deducendo, con riferimento specifico a tre degli appezzamenti di terreno, che l'imposta non avrebbe dovuto essere liquidata sui valori complessivamente esposti nella sua dichiarazione per il 1993 in L. 2.0578.619.000 bensì sui valori minori risultanti dalla successiva vendita dei terreni medesimi avvenuta nel 1997, presentava ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Lucca, la quale lo respingeva..

Proponeva appello la contribuente ribadendo le tesi esposte in primo grado e ritenendo il debito di imposta in sole L. 1.099.000 a Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva il gravame.

Avverso la detta sentenza ha quindi proposto ricorso per cassazione articolato in tre motivi il Comune di Altopascio ed ha depositato infine memoria ex art. 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

La prima doglianza, svolta dal ricorrente Comune, si articola sotto il profilo dell'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia nonché della violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 10 e 13 e si fonda sulla premessa che, non contenendo il D.Lgs. una disciplina specifica in ordine alla ritrattazione o alla rettifica della dichiarazione, deve trovare applicazione, nell'ipotesi di errore nella dichiarazione, la normativa riguardante il termine previsto per il rimborso dell'imposta erroneamente versata. Con la conseguenza che nella specie il contribuente avrebbe dovuto versare l'imposta dovuta in base alla dichiarazione e quindi domandare il rimborso di quanto, in ipotesi, versato in eccesso nel termine triennale previsto dal D.Lgs. n. 4504 del 1993, art. 10 obbligo che non era stato invece assolto dalla contribuente. Ora, a fronte dell'articolata difesa del Comune, la CTR avrebbe omesso di motivare su tale punto decisivo della controversia.

La censura non è fondata.

A riguardo, occorre premettere che, in base al consolidato orientamento giurisprudenziale di questa Corte, compendiata nell'indirizzo fissato dalla sentenza S.U. n. 15063/2002, si deve certamente ritenere l'emendabilità e la ritrattabilità di ogni dichiarazione fiscale che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico". E ciò, in quanto ogni dichiarazione fiscale non ha natura di alto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti. Del resto, un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (cfr Sez. Un. n. 15063/02, 17394/02, Cass. n. 4388/04).

La facoltà di ritrattare e modificare la dichiarazione può essere esercitata dal contribuente, con effetti diversi, a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta, ovvero successivamente alla stessa: nel primo caso, infatti, l'Ufficio è tenuto a rispettare le risultanze della correzione, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri in ordine ai valori emendati, ma con onere della prova a carico dell'Amministrazione, mentre nella seconda ipotesi, pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio della facoltà di correzione, quest'ultima, venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la correttezza della modifica proposta (Cass. n. 5361/06). Ed è appena il caso di osservare che il principio di diritto in parola postula, comunque e indispensabilmente, l'esistenza di un errore in cui incorre il contribuente, errore che per definizione riguarda il momento della dichiarazione e non deve attenere invece ad una resipiscenza, conseguente ad una diversa, successiva, valutazione della convenienza fiscale, essendo l'ipotesi della successiva scelta, dettata dall'opportunità, di per se incompatibile sul piano logico con quella dell'errore.

Tutto ciò considerato, appare pertanto di ovvia evidenza l'infondatezza della censura in esame riguardo alla denunciata violazione di legge. Considerato inoltre che i rilievi della parte ricorrente consistono, in sostanza, in una diversa interpretazione della normativa applicata senza riuscire ad individuare effettivi vizi logici nel percorso motivazionale dell'impugnata decisione, la quale al contrario appare fondata su una motivazione sufficiente, logica, non contraddittoria, non rimane pertanto che rigettare la censura anche in relazione alla dedotto vizio di omessa motivazione.

Passando all'esame della seconda doglianza, occorre premettere che la stessa viene articolata sotto il profilo della violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 32 e 61 per aver la CTR deciso la controversia ritenendo erroneamente che il Comune avesse riconosciuto l'errore della contribuente nella dichiarazione resa nel 1994 annullando gli avvisi di liquidazione emessi. In tal modo, la CTR avrebbe omesso di considerare che il Comune si era opposto alla produzione di tali avvisi riferiti al 1997 per cui, se essi furono nondimeno acquisiti al processo, ciò avvenne irritualmente.

Con la successiva doglianza, articolata sotto il profilo della motivazione omessa su un punto decisivo della controversia, il ricorrente lamenta che la C.T.R. avrebbe erroneamente ritenuto che la contribuente avesse dimostrato con documenti non contestati dall'Ufficio Terrore contenuto nella propria dichiarazione in ordine all'indicazione del valore dei fabbricati. Al contrario, l'efficacia dei documenti era stata contestata dall'ente. Inoltre la sentenza impugnata non avrebbe speso " neppure una parola per contestare le deduzioni del Comune", in ordine all'erroneità dei calcoli esposti dalla società contribuente.

I motivi vanno trattati congiuntamente in quanto entrambi fondati sulla pretesa erroneità delle valutazioni operata dalla Commissione di secondo grado.

A riguardo, giova premettere che il giudice di appello ha motivato sul punto in contestazione nei seguenti termini: "nel merito, la società ha dimostrato con documenti non contestati dall'Ufficio che erroneamente aveva indicato per l'anno 1993 il valore dei fabbricati al 31.12.1993-1.1.1994, anziché quelli al 31.12.1992-1.1.1993."

La proposizione non contiene il minimo accenno agli avvisi di liquidazione riferiti all'anno di imposta 1997 sicché la tesi adombrata dalla ricorrente secondo cui la CTR avrebbe fondato la decisione su documenti acquisiti al processo irritualmente costituisce un'illazione priva di riscontro. E ciò soprattutto in quanto, come risulta dalla sentenza impugnata, la contribuente sin dall'inizio del giudizio aveva prodotto una serie di documenti volti a provare l'erroneità dell' indicazione del valore dei fabbricati contenuta nella dichiarazione, quali la copia delle pagine del libro cespiti ammortizzabili al 31.12.1997. la copia delle schede contabili relative al periodo 3991-1997, la situazione al 1.1.1994 (pag. 2 sentenza), sicché deve ritenersi che la CTR si sia fondata su tali documenti e non su quelli che, "come pare" - così scrive il ricorrente sarebbero stati, nondimeno ed irritualmente, acquisiti agli atti.

Con riferimento più specifico al successivo profilo di doglianza, vale la pena di rilevare innanzitutto che il ricorrente si è ben guardato dal precisare in quale atto ed in quali pagine dei suoi atti difensivi avrebbe sollevato la questione relativa all'erroneità dei calcoli esposti dalla società contribuente, onde l'inammissibilità della censura per difetto di autosufficienza.

Ad ogni modo, l'apprezzamento delle risultanze processuali attiene al libero convincimento del giudice di merito onde deve ritenersi preclusa a questa Corte ogni possibilità di procedere ad un nuovo giudizio attraverso l'autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa. Ciò, senza considerare che il giudice del merito non è tenuto a confutare tutte le argomentazioni delle parti né di dare conto dell'esame di tutte le tesi prospettategli (Cass. 26993/06), essendo sufficiente che indichi gli elementi sui quali fonda il proprio convincimento, dovendosi ritenere implicitamente disattesi tutti gli altri elementi logicamente incompatibili con la decisione adottata (Cass. n. 23932/2004).

Resta l'ultima censura, articolata sotto il profilo della violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5 la quale si fonda sulla considerazione che la CTR avrebbe sbagliato quando ha attribuito rilievo al fatto che il Comune avesse riconosciuto - circostanza del resto infondata - che i valori attribuiti ai terreni per il 1997 potessero essere rilevanti per un anno diverso quale il 1993, cui si riferiscono gli avvisi impugnati nel presente processo, cosi come avrebbe sbagliato quando ha posto a base della sua valutazione la circostanza che i tre appezzamenti di terreno nel 1997 sono stati venduti per un prezzo inferiore al valore dichiarato per il 1993, comparando erroneamente valore dei beni alla data del gennaio 1993 determinato ex art. 5 citato e prezzo dichiarato in un successivo atto di compravendita. I due profili di censura vanno trattati congiuntamente in quanto fondati sul comune presupposto dell'erroneità della tesi secondo cui ai fini della determinazione dell'imponibile alla data del 1 gennaio 1993 possa riconoscersi rilievo al valore degli immobili riguardante un anno successivo. Le ragioni di doglianza, riportate nella loro essenzialità. meritano attenzione, Ed invero, in tema di ICI, i parametri per la determinazione del valore degli immobili sono fissati esclusivamente dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5 il quale sia per i fabbricati iscritti in catasto sia per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D sia per le aree fabbricabili sia per i terreni agricoli fa espresso riferimento al valore del bene ancorato esclusivamente all'inizio dell'anno di imposizione, senza che possano influire su di esso le vicende o i mutamenti successivi. La lettera del dato normativo è di assoluta chiarezza con la conseguenza che il diverso valore riferibile agli immobili con riguardo ad anni diversi non può avere nessuna influenza sulla base imponibile e sulla determinazione del debito di imposta.

A maggior ragione, non può avere rilievo alcuno il minor prezzo concordato nell'ambito di una compravendita avvenuta molti anni dopo. Ne consegue che in applicazione di questo principio la censura formulata merita di essere condivisa.

Il ricorso per cassazione merita accoglimento, nei limiti del motivo accolto, e la sentenza impugnata, che ha fatto riferimento, in modo non corretto, ad una regula iuris diversa, deve essere cassata. Con l'ulteriore conseguenza che, occorrendo un rinnovato esame da condursi nell'osservanza del principio richiamato, la causa va rinviata ad altra Sezione della CTR Toscana, che provvederà anche in ordine al regolamento delle spese della presente fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie l'ultimo motivo di ricorso, rigetta gli altri e cassa la sentenza impugnata nei limiti del motivo accolto, con rinvio della causa ad altra Sezione della CTR Toscana, che provvederà anche in ordine al regolamento delle spese della presente fase di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 21 dicembre 2009.
Depositato in Cancelleria il 10 febbraio 2010