



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:		Oggetto
Dott. FEDERICO SORRENTINO	-Presidente-	ICI ACCERTAMENTO
Dott. ORONZO DE MASI	-Consigliere-	
Dott. GIUSEPPE LO SARDO	-Consigliere-	Ud. 17/2/2023
Dott. ANDREA PENTA	-Consigliere-	R.G.N. 8996/2020
Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO	-Rel. Consigliere-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso nr. R.G. 8996-2020 proposto da:

(omissi: (omissis) elettivamente domiciliata in (omissis) presso la
(omissis) rappresentata e difesa
dall'Avvocato (omissis) giusta procura estesa in calce al
ricorso

- ricorrente -

contro

COMUNE DI (omissis) in persona del Sindaco *pro tempore*, elettivamente
domiciliato in (omissis) presso lo studio dell'Avvocato (omissis) .ssis)



rappresentato e difeso dall'Avvocato (omissis) giusta procura speciale allegata al controricorso

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 6763/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 3/12/2019, non notificata;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 17/2/2023 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

RILEVATO CHE

la Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza indicata in epigrafe, rigettava l'appello principale proposto da (omissis) (omissis) (omissis) (limitatamente alla compensazione delle spese di lite), accogliendo l'appello incidentale del Comune di (omissis) avverso la pronuncia n. 1444/2017 della Commissione tributaria provinciale di Latina con cui era stato accolto il ricorso della contribuente avverso avviso di accertamento per omesso versamento ICI annualità 2011 relativo a sottotetto di edificio di sua proprietà;

avverso la pronuncia della Commissione tributaria regionale la contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi ed illustrato da memoria;

il Comune resiste con controricorso ed ha da ultimo depositato memoria difensiva;

CONSIDERATO CHE

1. preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione di non autosufficienza del ricorso per violazione degli artt. 366, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., posto che, a differenza di quanto si sostiene nel controricorso, la sentenza è stata sottoposta a specifica impugnazione nel rispetto dell'art. 366, primo comma, cod. proc. civ. ed avendo la ricorrente corredato l'atto degli elementi essenziali, descrittivi tanto della vicenda fattuale, quanto della vicenda processuale (pagg. 3-5 del ricorso), volti a riassumere ed illustrare le ragioni ed i presupposti della



pretesa tributaria, con la conseguenza che il ricorso per cassazione si palesa adeguato a consentire alla Corte di comprendere le censure prospettate fornendo una conoscenza del <<fatto>>, sostanziale e processuale, sufficiente per intendere correttamente il significato e la portata delle critiche rivolte alla pronuncia oggetto di impugnazione, oggetto dei motivi di ricorso di seguito illustrati;

2.1 con il primo motivo la ricorrente, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., denuncia nullità della sentenza impugnata «per omessa pronuncia sui motivi di ricorso» proposti in primo grado e riproposti in via subordinata in appello circa la «non assoggettabilità ad ICI dell'immobile oggetto di accertamento in quanto pertinenza dell'abitazione principale della ricorrente», il «difetto di motivazione dell'avviso impugnato in quanto non indicante le misure le modalità di calcolo del valore attribuito al fabbricato di proprietà della ricorrente ed inoltre perché prescinde dal valore venale dell'immobile in comune commercio e dai prezzi medi rilevati sui mercati immobiliari nonché dalle caratteristiche e dalle misure effettive dell'immobile» e l'«incongruenza del valore accertato in quanto pari al valore catastale dell'unità sottostante della ricorrente di pari superficie abitabile completamente finita ed accatastata come A/2»;

2.2. con il secondo motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (artt. 2 e 5 d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504) per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente sottoposto a tassazione una parte dell'edificio della ricorrente in costruzione, atteso che il Comune non avrebbe potuto assoggettare ad ICI l'area su cui si sviluppava la cubatura in relazione alla quale era stata conseguita la concessione edilizia per l'unità immobiliare della contribuente, non essendovi altra area fabbricabile che quella su cui insisteva l'edificio sottostante a suo tempo, come correttamente statuito nella sentenza di primo grado, deducendo altresì che la parte dell'edificio in questione era comunque «parte come sottotetto, rustico e non abitabile, dell'edificio di proprietà della



ricorrente, ove la stessa ...(aveva)... l'abitazione principale ... regolarmente accatastata come A/2 ed assoggettata come tale ad ICI»;

2.3. con il terzo motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (art. 7 legge n. 212/2000, art. 5, comma 5, d.lgs. n. 504/1992, art. 1, comma 162, legge 27 dicembre 2006, n. 296) e lamenta il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato per mancata indicazione delle misure e delle modalità di calcolo del valore attribuito al fabbricato di proprietà della ricorrente;

3.1. va esaminata preliminarmente l'eccezione di giudicato esterno sollevata dalla contribuente nella memoria difensiva, previa notifica al Comune controricorrente della relativa documentazione, riguardo alle controversie tra le medesime parti, relative ad altre annualità, definite con sentenze (munite di relativa attestazione di passaggio in giudicato), emesse dalla medesima Commissione tributaria regionale, n. 8904/2018, depositata in data 17/12/2018, e dalla Commissione tributaria provinciale di Latina n. 1260/2019, depositata il 18/12/2019;

3.2. in particolare, ad avviso della ricorrente, tali pronunce avrebbero l'efficacia estensiva del giudicato esterno in quanto pronunciate tra le medesime parti e relative alla medesima questione oggetto del presente giudizio, anche se per diverse annualità d'imposta (2010 e 2013), riguardando lo stesso immobile, particella, n. 1473, sub, il n. 5, oggetto dell'accertamento impugnato nel presente giudizio;

3.3. va preliminarmente ribadito che nel giudizio di cassazione, l'esistenza del giudicato esterno è, al pari di quella del giudicato interno, rilevabile d'ufficio, non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito, ma anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata, trattandosi di un elemento che non può essere incluso nel fatto, in quanto, pur non identificandosi con gli elementi normativi astratti, è ad essi assimilabile, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto, partecipando quindi della natura dei comandi giuridici, la cui interpretazione non si



esaurisce in un giudizio di mero fatto (cfr. Cass. n. 12754 del 21/04/2022);

3.4. non è dunque esaminabile il giudicato relativo alla sentenza della Commissione tributaria regionale di Latina n. 8904, depositata in data 17/12/2018, quindi in data anteriore rispetto alla sentenza della Commissione tributaria regionale impugnata in tale sede, atteso che, nel giudizio di cassazione, l'esistenza del giudicato esterno intervenuto nelle more del giudizio di merito, senza tempestiva deduzione in quella sede, non è rilevabile d'ufficio posto che in tal caso la sentenza di appello che si sia pronunciata in difformità da tale giudicato è impugnabile con il ricorso per revocazione ex art. 395 n. 5 cod. proc. civ. (cfr. Cass. n. 12754 del 21/04/2022; Cass. n. 14883 del 31/05/2019; Cass. n. 21170 del 19/10/2016; Cass. n. 25401 del 17/12/2015; Cass. n. 22506 del 4/11/2015; Sez. U. n. 21493 del 20/10/2010);

3.5. la ricorrente ha peraltro affermato di avere già provveduto a «versa(re)... in atti nel giudizio di appello in data 4/10/2019» la suddetta pronuncia;

3.6. in disparte la genericità della suddetta affermazione, che non ha trovato riscontro nella documentazione prodotta, va in ogni caso evidenziato che, laddove l'esistenza del giudicato sia stata eccepita in giudizio dalla parte che ne abbia interesse, l'errata presupposizione della sussistenza o meno del giudicato non costituisce errore di fatto, rilevante ai fini della revocazione ex art. 395, n. 4, cod. proc. civ., ma errore di diritto, in quanto il giudicato, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto, partecipa della natura dei comandi giuridici, sicché la sua interpretazione va assimilata, per natura ed effetti, a quella delle norme giuridiche (cfr. Cass. n. 28138 del 31/10/2019), da far valere quindi come motivo di ricorso ai sensi dell'art. 360 n. 3 cod. proc. civ., adempimento invece del tutto omesso nel caso in esame;

3.7. occorre, quindi, verificare se possa sussistere il dedotto giudicato esterno con riguardo alla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Latina n. 1260, depositata il 18/12/2019, successivamente a quella impugnata in tale sede;



3.8. il giudicato riguarda l'accoglimento del ricorso proposto dalla contribuente avverso avviso di accertamento per omesso versamento IMU 2013 relativo al medesimo immobile, iscritto al catasto al Fg. 22 particella 1473 sub 5, avendo accertato, la Commissione tributaria provinciale, trattarsi di immobile in corso di costruzione ed avente inoltre natura di pertinenza («sottotetto rustico e non abitabile») dell'edificio, già assoggettato a tassazione;

3.9. va fatta applicazione dell'orientamento di legittimità in base al quale, in materia tributaria, il giudicato esterno prodottosi con riguardo ad una determinata annualità d'imposta esplica effetto vincolante su diverse annualità, allorquando «vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata» (cfr. Cass. 07/09/2018, n. 21824; Cass. 11/3/2015, n. 4832);

3.10. si tratta di orientamento che trova origine in Cass. S.U. 16/6/2006, n. 13916, secondo cui «qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata



e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale *norma agendi* cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta»;

3.11. l'espansione nel tempo del giudicato esterno così formatosi presuppone dunque – in contesto di invarianza normativa – che tra le diverse annualità sussista identità e continuità di presupposti fattuali costitutivi del rapporto impositivo, con conseguente permanenza degli effetti dell'accertamento operato con riguardo ad una determinata annualità;

3.12. orbene, nel caso in esame le decisioni in giudicato sono intercorse: – tra le stesse parti (omissis) (omissis) (omissis) ed il Comune di (omissis) – in ordine al medesimo presupposto di applicazione dei tributi (ICI/IMU, sostanzialmente identici al riguardo); – in relazione al medesimo immobile; – all'esito della valutazione fattuale e di qualificazione giuridica degli stessi motivi di opposizione all'avviso e delle stesse eccezioni dedotte nel presente giudizio (quanto a non imponibilità dell'area in corso di sopraelevazione, prima dell'ultimazione dei lavori,



avente, inoltre, natura pertinenziale del sottostante edificio —sottotetto rustico, non abitabile—);

3.13. facendo applicazione del su riportato indirizzo di legittimità è dunque evidente come il giudicato di annullamento dell'avviso di accertamento IMU 2013 si sia basato su elementi, non già formali o personali specificamente riferibili ad essi soltanto, bensì concernenti i presupposti oggettivi dell'imposizione attraverso la valutazione fattuale dell'effettiva sussistenza ed imponibilità della dedotta particella catastale tramite elementi per loro natura intrinsecamente durevoli nel tempo e come tali suscettibili di rilevare anche sulle annualità di imposta immediatamente successive (o anteriori, nel caso in esame, trattandosi di area in corso di costruzione);

3.13. ciò a maggior ragione in un contesto nel quale nessun elemento di effettiva frattura e discontinuità, rispetto all'annualità coperta da giudicato, può evincersi dalle risultanze di causa riportate nel controricorso, avendo lo stesso Comune dedotto che l'accatastamento definitivo dell'immobile era intervenuto solo nell'anno 2016 (cfr. Cass. pag. 11 controricorso);

3.14. ciò posto, assumono rilievo assorbente, rispetto alle eccezioni relative alla natura pertinenziale dell'immobile, le considerazioni di seguito illustrate;

3.15. gli artt. 1 e 2 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 indicano quale presupposto per il pagamento dell'imposta in esame il possesso (termine da non intendersi nell'accezione di cui all'art. 1140 c.c.) di un fabbricato, di un'area fabbricabile e di un terreno agricolo, indicando l'art. 2 che per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o iscrivibile al catasto dei fabbricati, per area fabbricabile deve intendersi l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dell'adozione di strumenti attuativi del medesimo, mentre, per terreno agricolo deve intendersi, seguendo l'accezione civilistica di cui all'art. 2135 c.c., quello adibito alla coltivazione del fondo, alla



silvicoltura, nonché all'allevamento di animali ed all'esercizio di altre attività connesse;

3.16. il successivo art. 5, rubricato *Base imponibile*, al comma 2, prevede che «per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131»;

3.17. il comma 5 della medesima disposizione sancisce che «per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche», stabilendo il comma 6 che «in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'articolo 31, comma 1, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'articolo 2, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato»;

3.18. enucleate nei termini di cui sopra le nozioni di fabbricato e di area fabbricabile di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 504/1992, rimane da chiarire la portata normativa della deroga prevista dall'art. 5, comma 6, cit. secondo cui, seppur vi sia un'area in cui è in corso un'opera di edificazione, sia effettuata un'opera di demolizione di fabbricati o di interventi di recupero edilizio, la base imponibile è comunque costituita



dal solo valore dell'area ove vengono svolti gli interventi edilizi anche se vi insistono i fabbricati oggetto di edificazione o riedificazione;

3.19. tale superficie è così considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito dall'art. 2 che prevede che l'area su cui è eretto il fabbricato e l'area ad esso pertinenziale siano parte integrante di esso ai fini impositivi, mentre, ai sensi dell'art. 5, viene a costituire la base imponibile il valore dell'area e diviene irrilevante il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato;

3.20. in particolare, laddove l'art. 5, comma 6, fa riferimento alla «demolizione di fabbricato» prende in considerazione gli interventi di ristrutturazione c.d. «pesante», ovvero quelli che prevedono la demolizione e ricostruzione del fabbricato con aumento delle volumetrie preesistenti;

3.21. anche per tale fattispecie il legislatore tributario ha previsto che qualora un fabbricato già esistente venga sottoposto a lavori di demolizione e successiva ricostruzione, tale fabbricato - in deroga all'art. 2, comma 10, lett. a), del d.lgs. n. 504/1992 - debba essere valutato alla stregua di «area fabbricabile» e, quindi, la base imponibile debba essere costituita, durante il periodo dei lavori (sia di demolizione, sia di successiva ricostruzione), dal solo valore dell'area senza tener conto del valore del fabbricato in corso di demolizione ed in corso di ricostruzione;

3.22. è evidente, pertanto, che fino all'inizio dei lavori di demolizione e successivamente al termine dei lavori di ricostruzione, presupposto del tributo è il possesso del fabbricato, sicché l'ammontare dell'imposta dovuta si ottiene applicando alla rendita catastale dei fabbricati vigente nell'anno di imposizione i moltiplicatori fissati dalla legge essendo, quindi, ai fini dell'applicabilità della deroga in esame irrilevante il dato formale (costituito dal permesso di costruire) essendo, al contrario, necessario l'effettivo inizio dei lavori (per costruzione, demolizione e ricostruzione, interventi di recupero edilizio);



3.23. così ricostruito il quadro normativo di riferimento, va rilevato che l'avviso di accertamento, relativo agli anni di imposta 2011, aveva ad oggetto la sopraelevazione dell'edificio della contribuente, accatastato come A2 e già assoggettato ad ICI;

3.24. nel caso in esame, non emerge dalla sentenza impugnata e dalle deduzioni difensive delle parti che la mole dei lavori edilizi per la sopraelevazione dell'unità immobiliare della ricorrente fosse tale da rendere inagibile (dunque inutilizzato e privo di rendita) l'intero fabbricato già in precedenza accatastato;

3.25. non sussistendo, quindi, un'ipotesi di intervento di ristrutturazione «pesante» (cfr. al riguardo Cass. 21/1/2021, n. 1214 in motiv.), trova applicazione il principio secondo cui, quando, sfruttando la «cubatura» residua disponibile, venga successivamente eseguita una seconda costruzione, tale seconda costruzione è tassabile solo dal momento della sua ultimazione senza che in precedenza si possa tassare come area fabbricabile la superficie che fornisce la «cubatura» per la realizzazione della seconda costruzione;

3.26. sulla base di principi già affermati da questa Corte (cfr. Cass. n. 10735 del 20/5/2013; Cass. n. 23347 del 15/12/2004) per la determinazione della base imponibile di un'area sopraelevata rispetto ad altro piano di un edificio, quindi, non trova applicazione il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 6, che disciplina l'utilizzazione edificatoria dell'area (individuando come base imponibile il valore dell'area stessa), ma l'art. 2, comma 1, lettera a), che per l'assoggettabilità ad imposta del «fabbricato di nuova costruzione» individua due criteri alternativi: la data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, quella di utilizzazione;

3.27. ne consegue che, nella specie, non essendosi realizzato alcuno dei due presupposti, essendo rimasta definitivamente accertata, in esito al giudicato indicato in premessa, la mancata ultimazione della sopraelevazione nell'anno 2011 (né risulta aver mai costituito oggetto di discussione l'utilizzo dell'area prima dell'ultimazione dei lavori), il Comune non poteva assoggettare ad ICI l'area su cui si sviluppava la cubatura in



relazione alla sopraelevazione dell'edificio sottostante, non essendovi altra «area fabbricabile» che quella su cui insisteva l'edificio già a suo tempo realizzato, ed il Comune poteva pretendere il pagamento dell'ICI solo con riferimento alla parte sottostante del fabbricato, sulla quale si stavano effettuando i lavori di sopraelevazione;

4. in accoglimento dell'eccezione di giudicato esterno l'impugnata sentenza va, pertanto, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, con accoglimento del ricorso originario della contribuente;

5. le spese del giudizio vanno integralmente compensate tra le parti, avuto riguardo al fondamento della pronuncia di accoglimento che si correla, come detto, alla formazione in corso di causa del giudicato favorevole alla contribuente;

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente; compensa, tra le parti, le spese dell'intero giudizio
Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità da remoto, della Corte di Cassazione, Sezione tributaria, in data 17.2.2023.

Il Presidente
(Federico Sorrentino)

