

Cassazione civile sez. trib., 25/09/2025, n. 26169

RILEVATO CHE:

1. La â?• I.R.S. Industrie Riunate Spalmati Srlâ?• ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia il 28 febbraio 2023, n. 794/16/2023, la quale, in controversia avente ad oggetto lâ??impugnazione di avviso di accertamento n. 72 del 21 dicembre 2017 per il parziale versamento dellâ??IMU relativa allâ??anno 2012 da parte della â?• San Marco Spaâ?•, nella qualit  di concessionaria del servizio di verifica, bonifica e accertamento dellâ??ICI e dellâ??IMU per conto del Comune di Merone (CO), in relazione ad un complesso industriale sito nel medesimo Comune alla Via (Omissis), accessoriato di pertinenziale abitazione per il custode, censito in catasto con le particelle (Omissis) sub. (Omissis) e (Omissis) sub (Omissis) del folio (Omissis) ed abbandonato sin dallâ??anno 2008, essendo stata negata la formazione del silenzio-assenso ex art. 20 della legge 7 agosto 1990, n. 241, in ordine alla richiesta di riduzione della base imponibile ex art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha accolto lâ??appello principale del Comune di Merone (CO) ed ha respinto lâ??appello incidentale della â?• I.R.S. Industrie Riunate Spalmati Srlâ?•, nel giudizio di cui anche la â?• San Marco Spaâ?•   stata parte, avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Como il 19 novembre 2018, n. 259/4/2018, con compensazione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha riformato la decisione di prime cure â?? che aveva parzialmente accolto il ricorso originario della contribuente nel senso di riconoscere la riduzione per lâ??anno 2012, dichiarare non dovute le sanzioni amministrative e confermare la rendita determinata con lâ??avviso di accertamento comunicato alla contribuente il 13 ottobre 2012 â?? nel senso di disconoscere la riduzione, confermare la determinazione della base imponibile sulla base della rendita rettificata ed escludere soltanto lâ??irrogazione delle sanzioni amministrative, sul presupposto che la mera invocazione dellâ??agevolazione fiscale con lâ??istanza del 14 novembre 2012 non comportasse la formazione del silenzio-assenso a favore della contribuente, sia perch  lâ??ente impositore aveva espressamente respinto la richiamata istanza con provvedimento reso il 17 ottobre 2012, sia perch  il richiamato art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, subordinava la riduzione della base imponibile alla presentazione di una perizia di parte o di una dichiarazione sostitutiva in ordine allo stato di inagibilit  , inabitabilit  o inutilizzabilit  dellâ??immobile, sia perch  la notifica della rendita rettificata dallâ??Agenzia delle Entrate era destinata a valere anche per le annate pregresse.

3. Il Comune di Merone (CO) ha resistito con controricorso, proponendo ricorso incidentale avverso la medesima sentenza, mentre la â?• San Marco Spaâ?•   rimasta intimata. La â?• I.R.S. Industrie Riunate Spalmati Srlâ?• ha resistito, a sua volta, con controricorso al ricorso incidentale.

4. Le parti costituite hanno depositato memorie illustrative.

CONSIDERATO CHE:

1. Il ricorso principale Ã affidato a sette motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e 1 della legge 7 agosto 1990, n. 241, in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ. e 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado, nonostante il riscontro della violazione del legittimo affidamento ingenerato nella contribuente dal silenzio dell'ente impositore, di confermare gli atti impositivi con la sola disapplicazione delle sanzioni amministrative.

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 20 della legge 7 agosto 2000, n. 241, in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ. e 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per essere stata negata dal giudice di secondo grado la formulazione del "silenzio assenso" sul presupposto che la richiesta della SocietÃ presentata il 14/11/2012 dovrebbe considerarsi una reiterazione di richieste giÃ precedentemente respinte dal Comune e, pertanto, non avrebbe necessitato di un (ulteriore) provvedimento di rifiuto espresso.

1.3 Con il terzo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e 9 del regolamento comunale IMU, in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ. e 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che sia la disciplina legislativa che la disciplina regolamentare escludessero la spettanza alla contribuente della riduzione nella misura del 50% della base imponibile.

1.4 Con il quarto motivo, si denuncia nullitÃ della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., nonchÃ degli artt. 24 e 53 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ. e 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per essere stato deciso l'appello principale dal giudice di secondo grado oltre i limiti del petitum, violando il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

1.5 Con il quinto motivo, si denuncia nullitÃ della sentenza impugnata per violazione degli artt. 111, sesto comma, Cost. e 36, comma 2, n. 4), del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ. e 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con radicale mancanza di motivazione in ordine alla sussistenza dei requisiti richiesti per beneficiare della riduzione della base imponibile.

1.6 Con il sesto motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e 9 del regolamento comunale IMU, in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ. e 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che “il concetto di inagibilità fiscale non coincide con quello di inagibilità sanitaria”.

1.7 Con il settimo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell’art. 112 cod. proc. civ., in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ. e 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per essere stato omesso dal giudice di secondo grado pronunciarsi sul motivo di appello circa l’errata determinazione della rendita in sede catastale.

2. Il ricorso incidentale “affidato ad un unico motivo, col quale si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 10, commi 2 e 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, 5, comma 3, e 6, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all’art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado di disapplicare le sanzioni amministrative irrogate con gli atti impositivi, a fronte della mancata adozione di un provvedimento di diniego espresso nei confronti dell’istanza di inagibilità presentata dalla dante causa di I.R.S. Srl nel 2012, che a dire del Giudice di secondo grado avrebbe inciso sull’elemento psicologico della consapevolezza della violazione”.

3. Il primo motivo del ricorso principale “infondato.

3.1 Secondo la ricorrente: “La CTR ha violato la norma indicata in epigrafe in quanto, sebbene abbia riscontrato la violazione del legittimo affidamento ingenerato nella Società dal silenzio del Comune, non ne ha tuttavia tratto compiutamente le conseguenze di legge, poiché avrebbe dovuto annullare integralmente la pretesa impositiva, anziché limitarsi alla disapplicazione delle sole sanzioni”.

3.2 Tuttavia, l’art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel testo vigente *ratione temporis*, prevedeva il solo esonero del contribuente dal pagamento degli interessi moratori e delle sanzioni amministrative, ma non anche dal pagamento dell’imposta.

Viceversa, tale possibilità “ora prevista dal comma 2 del citato art. 10, il quale è stato novellato con decorrenza dal 18 gennaio 2024 dall’art. 1, comma 1, lett. l), del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, con l’aggiunta del periodo finale: “Limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell’amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei

predetti atti?•.

Ma lâ?estensione â? come si Ã giÃ detto in vigore dal 18 gennaio 2024 â? Ã tassativamente limitata al campo dei â?tributi unionaliâ?• nei soli casi di mutamento delle prassi amministrative degli enti impositori â? che abbiano ingenerato un legittimo affidamento dei contribuenti â? in relazione a corrispondenti cambiamenti in materia delle pronunzie rese dalla giurisprudenza unionale e degli atti emanati dalle istituzioni unionali.

4. Il secondo motivo del ricorso principale Ã infondato.

4.1 Secondo la ricorrente: â?La CTRâ? ha negato la formazione del â?silenzio assensoâ?• sul presupposto che la richiesta della SocietÃ presentata il 14/11/2012 dovrebbe considerarsi una reiterazione di richieste giÃ precedentemente respinte dal Comune e, pertanto, non avrebbe necessitato di un (ulteriore) provvedimento di rifiuto espresso. Contrariamente a quanto argomentato nella sentenza impugnata, nessun rilievo puÃ assumere, al fine di giustificare la mancata applicazione del â?silenzio assensoâ?•, la circostanza che la richiesta del 14/11/2012 sia stata presentata pochi mesi dopo una precedente analoga istanza della SocietÃ. Difatti, la norma di cui si eccepisce la violazione non attribuisce alcun rilievo â? ai fini della formazione del â?silenzio assensoâ?• â? al numero di istanze presentate dal contribuente, nÃ tantomeno al lasso temporale intercorrente tra domande susseguenti. Ne deriva lâ?illegittimitÃ della decisione della CTR che ha negato la formazione del â?silenzio assensoâ?• sul presupposto che fosse stata presentata piÃ¹ di una domandaâ?•.

4.2 Tuttavia, lâ?inerzia dellâ?ente impositore a fronte di una specifica richiesta di esenzione o riduzione di imposta, non comporta la formazione del silenzio-assenso, in difetto di una previsione normativa ad hoc, ma si risolve nel tacito rigetto dellâ?istanza, per la quale lâ?atto impositivo non esige una motivazione autonoma rispetto a quella posta a fondamento del tributo e dei relativi accessori.

Difatti, lâ?obbligo motivazionale dellâ?avviso di accertamento in materia di ICI (ma le stesse argomentazioni possono valere anche per lâ?IMU) 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 lâ?an e il quantum dellâ?imposta; in particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi e oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto lâ?indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare lâ?ambito delle ragioni adducibili dallâ?ente impositore nellâ?eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dellâ?atto le questioni riguardanti lâ?effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneitÃ a dare sostegno alla pretesa impositiva (tra le tante: Cass., Sez. 5, 8 novembre 2017, n. 26431; Cass., Sez. 5, 26 gennaio 2021, n. 1569; Cass., Sez. 6-5, 3 febbraio 2021, n. 2348; Cass., Sez. 5, 11 giugno 2021, n. 16681; Cass., Sez. 5, 24 agosto 2021, n. 23386; Cass., Sez. Trib., 18

novembre 2022, n. 34014; Cass., Sez. Trib., 17 ottobre 2023, n. 28758; Cass., Sez. Trib., 31 gennaio 2024, n. 2929; Cass., Sez. Trib., 12 marzo 2024, n. 6501; Cass., Sez. Trib., 20 novembre 2024, n. 29845; Cass., Sez. Trib., 4 gennaio 2025, n. 121); n. 10 detto onere di motivazione comporta l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poich   onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta (tra le tante: Cass., Sez. 5, 24 gennaio 2018, n. 1694; Cass., Sez. 5, 24 agosto 2021, n. 23386; Cass., Sez. Trib., 7 dicembre 2022, nn. 36028 e 36032; Cass., Sez. Trib., 5 agosto 2024, n. 22031; Cass., Sez. Trib., 20 novembre 2024, n. 29845; Cass., Sez. Trib., 30 maggio 2025, n. 14562).

4.3 Nella specie, peraltro, la sentenza impugnata aveva correttamente argomentato che: "La Corte ritiene in primo luogo fondato il motivo di appello principale del Comune di Merone che ha censurato la sentenza per erronea applicazione del principio di formazione del silenzio assenso. La sentenza motiva le proprie ragioni sulla mancata risposta alla richiesta di modifica della rendita catastale, presentata il 14.11.2012 ed accompagnata da una perizia di parte, dimostrativa dello stato dei luoghi. Tale mancata risposta, che avrebbe indotto la societ   a fare affidamento sull'accoglimento della istanza, troverebbe in ogni caso tutela nella formazione del silenzio-assenso, in forza della previsione di cui all'art. 20 legge 241/1990, il cui comma 4 non include gli atti tributari tra quelli per i quali la procedura del silenzio assenso non trova applicazione. Si tratta di impostazione non condivisibile.

La richiesta in oggetto si pone in una sequenza di istanze del medesimo contenuto gi   in precedenza respinte, come ricostruito pacificamente da entrambe le parti. In tal senso, quindi, essa costituiva per l'amministrazione comunale una reiterazione di precedenti atti. Non pu   ritenersi dovuto un provvedimento di rigetto espresso, laddove un precedente rigetto era stato formulato dal Comune di Merone il 17 ottobre 2012, meno di un mese prima della ulteriore istanza. In punto di diritto, poi, si fa rilevare che la materia    disciplinata dall'art. 13 D.L. 201/2011, conv. in L. 214/2011, secondo il quale la base imponibile deve essere ridotta del 50% per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni, nel momento in cui l'inagibilit   o l'inabitabilit   sia stata accertata dall'ufficio Tecnico Comunale con perizia a carico del proprietario o con dichiarazione sostitutiva ai sensi del D.P.R. 445/2000.

Deve ritenersi che la disciplina in questione presenti carattere di specialit   rispetto a quella generale sul procedimento amministrativo, tenuto anche conto delle peculiarit   che vi sono sottese, posto che le norme su agevolazioni o esenzioni tributarie hanno carattere di specialit  , sono insuscettibili di estensione analogica, devono essere specificamente perimetrare rispetto al loro ambito applicativo. Anche sul piano logico sarebbe difficilmente giustificabile una disciplina che consentisse una riduzione della base imponibile per effetto di un atto di parte, senza un intervento in funzione di controllo dell'ente locale interessato  .

5. Il terzo motivo del ricorso principale Ã" infondato.

5.1 Secondo la sentenza impugnata, in aggiunta agli argomenti esposti nello scrutinio del secondo motivo: Vi Ã" poi una giustificazione di ordine normativo: la materia Ã" disciplinata dall'art. 13 D.L. 210/2011, convertito nella legge 214/2011, secondo cui la base imponibile deve essere ridotta del 50% per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni, nel momento in cui lâ" inagibilitÃ o lâ" inabitabilitÃ sia stata accertata dall'ufficio Tecnico Comunale con perizia a carico del proprietario o con dichiarazione sostitutiva ai sensi del D.P.R. 445/2000. Deve ritenersi che la disciplina in questione presenti carattere di specialitÃ rispetto a quella generale sul procedimento amministrativo, tenuto anche conto delle peculiaritÃ che vi sono sottese, posto che le norme su agevolazioni o esenzioni tributarie hanno carattere di specialitÃ, sono insuscettibili di estensione analogica, devono essere specificamente perimetrare rispetto al loro ambito applicativo.

Come correttamente rileva la parte resistente, inoltre, anche sul piano logico sarebbe difficilmente giustificabile una disciplina che consentisse una riduzione della base imponibile per effetto di un atto di parte, senza un intervento in funzione di controllo dell'ente locale interessato. Va in questo senso soggiunto come i presupposti di fatto per giustificare questa riduzione sono tutt'altro che pacifici, posto che lâ" esito delle perizie del contribuente Ã" contraddetto da risultanze peritali del Comune che evidenziano come attraverso opere di ordinaria e straordinaria amministrazione il complesso immobiliare sia recuperabile e possa essere adibito alle proprie funzioni. Come anche ribadito in udienza dal difensore del contribuente, la lâ" inagibilitÃ â" a livello fiscale segue regole non sovrapponibili a quelle in materia urbanisticaâ"•.

5.2 Dunque, il giudice di appello aveva accertato in fatto lâ" insussistenza dei requisiti per il riconoscimento della riduzione di imposta alla luce di una perizia redatta da un tecnico dell'ente impositore, le cui conclusioni erano state considerate prevalenti sul piano dell'attendibilitÃ rispetto a quelle delle perizie redatte dai tecnici della contribuente.

CiÃ² in linea con orientamento di questa Corte, secondo cui, in tema di IMU, ai fini dell'applicazione della riduzione prevista dall'art. 13, comma 3, lett. b), del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, devono considerarsi inagibili o inabitabili, e di fatto non utilizzati, i fabbricati per i quali vengano a mancare i requisiti di cui all'articolo 24, comma 1, del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, e quindi, nello specifico, gli immobili che presentino un degrado fisico sopravvenuto (fabbricato diroccato, pericolante, fatiscente) o un'obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica, non superabile con interventi di manutenzione, ordinaria o straordinaria (Cass., Sez. Trib., 24 febbraio 2023, n. 5804; Cass., Sez. Trib., 22 giugno 2023, n. 18005; Cass., Sez. Trib., 18 gennaio 2024, nn. 1908 e 1955).

Per cui, va ribadito che il ricorrente per cassazione non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprrezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sintonia coerente, atteso che l'apprrezzamento 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 le tante: Cass., Sez. Trib., 22 novembre 2023, n. 32505; Cass., Sez. 2, 23 aprile 2024, n. 10927; Cass., Sez. Lav., 29 aprile 2025, n. 11310).

5.3 Nella specie, comunque, la doglianza si risolve nella omessa valutazione della perizia estimativa di parte, laddove occorre considerare che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la perizia stragiudiziale di parte (privata), ancorché asseverata con giuramento, costituisce pur sempre una mera allegazione difensiva, onde il giudice del merito non è tenuto a motivare il proprio dissenso in ordine alle osservazioni in essa contenute quando ponga a base del proprio convincimento considerazioni incompatibili con le stesse e che, ai fini della adeguatezza della motivazione, il giudice non è tenuto a dare conto del fatto di aver valutato analiticamente tutte le risultanze processuali a confutare ogni singola argomentazione prospettata dalle parti, essendo sufficiente che egli, dopo averle vagliate nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il suo convincimento e l'iter logico seguito nella valutazione degli stessi, implicitamente disattendendo quelli morfologicamente incompatibili con la decisione adottata (tra le tante: Cass., Sez. 5, 29 luglio 2011, n. 16650; Cass., Sez. 5, 17 giugno 2021, n. 17396; Cass., Sez. 5, 3 luglio 2021, n. 18857; Cass., Sez. 5, 9 febbraio 2021, n. 3104; Cass., Sez. 5, 11 gennaio 2022, n. 602; Cass., Sez. Trib., 20 luglio 2023, n. 21727; Cass., Sez. Trib., 9 aprile 2024, n. 9462; Cass., Sez. Trib., 6 agosto 2024, n. 23080; Cass., Sez. Trib., 17 luglio 2025, n. 19953).

Ancora, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la perizia stragiudiziale, ancorché asseverata con giuramento, non è dotata di efficacia probatoria nemmeno rispetto ai fatti che il consulente asserisce di aver accertato. Non essendo prevista dall'ordinamento la precostituzione fuori del giudizio di un siffatto mezzo di prova, ad essa si può solo riconoscere valore di indizio, al pari di ogni documento proveniente da un terzo, il cui apprezzamento è affidato alla valutazione discrezionale del giudice di merito, ma della quale non è obbligato in nessun caso a tenere conto (Cass., Sez. 5, 25 dicembre 2018, n. 33503; Cass., Sez. 5, 11 giugno 2021, n. 16579; Cass., Sez. 5, 17 giugno 2021, n. 17396; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2022, n. 7925; Cass., Sez. 5, 24 marzo 2022, n. 9541; Cass., Sez. Trib., 20 luglio 2023, n. 21727; Cass., Sez. Trib., 19 novembre 2024, n. 29800).

6. Il quarto motivo del ricorso principale è infondato, pur occorrendo emendare la motivazione della sentenza impugnata, che, comunque, è pienamente corretta nel dispositivo, nei termini

specificati in appresso ex art. 384, quarto comma, cod. proc. civ.

6.1 Secondo la ricorrente: «In sede di appello incidentale, la Società ha contestato la decisione di primo grado per aver violato il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., poiché la questione relativa a quale fosse l'atto nei cui confronti far valere le ragioni di illegittimità della pretesa fiscale non è stata sollevata da controparte, e pertanto non avrebbe dovuto formare oggetto di decisione dei Giudici di primo grado». Di contro: «La CTR ha condiviso la statuizione dei Giudici di prime cure, decidendo per l'inammissibilità del motivo di appello incidentale appena richiamato, così decidendo: «Nel merito, peraltro, va disatteso l'appello incidentale della società, dovendosi condividere la declaratoria di inammissibilità pronunciata dai giudici di primo grado, atteso che il provvedimento reso dal Comune di Merone in data 17 ottobre 2012, in quanto incidente sulla quantificazione dell'imposta dovuta da I.R.S. Industrie Riunite Spalmati Srl, a fronte del mancato riconoscimento dell'agevolazione ai fini IMU richiesta dalla società ai sensi dell'art. 8 D.Lgs. 504/1992, rappresentava un atto autonomamente impugnabile ex art. 19 D.Lgs. 546/1992. In mancanza di impugnazione, l'atto è divenuto definitivo».

6.2 A ben vedere, l'emanazione dell'avviso di accertamento in contestazione ha superato ed assorbito il diniego di autotutela sulla riduzione dell'imposta per l'anno di riferimento, per cui ogni doglianza sull'an e/o il quantum della pretesa impositiva non poteva che farsi valere in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento, non essendo ammissibile una separata impugnazione dell'atto endoprocedimentale (Cass., Sez. 5, 21 ottobre 2020, n. 22891; Cass, Sez. 6-5, 11 maggio 2021, n. 12440).

6.3 Diversamente da quanto ritenuto dal giudice di appello, dunque, il diniego di autotutela in questione non era autonomamente impugnabile ex art. 19 del D.Lgs., 31 dicembre 1992, n. 546, non essendo stata ancora esercitata la pretesa impositiva con l'emanazione dell'avviso di accertamento.

7. Il quinto motivo del ricorso principale è infondato.

7.1 Secondo la ricorrente: «La CTR ha completamente omesso di motivare in ordine alle ragioni per cui nel caso di specie non sussistessero i requisiti ai quali l'art. 13 del D.L. n. 201/2011 (e successive modificazioni) subordina la riduzione alla metà della base imponibile IMU e TASI nei casi di fabbricati inagibili o inabitabili, e di fatto non utilizzati, doglianza che la contribuente ha tempestivamente sollevato sin dal primo grado di giudizio, con ciò violando l'art. 111, comma 6 Cost., il quale dispone che tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati», nonché dell'art. 36, comma 2, n. 4 del D.Lgs. n. 546/1992, che prescrive come la sentenza debba contenere «la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto».

7.2 Di contro, anche in base alla trascrizione del passaggio riportato nello scrutinio del terzo motivo, la sentenza impugnata era ampiamente motivata in parte qua, dando conto delle ragioni

sottese al diniego del beneficio fiscale in ossequio al canone del "minimo costituzionale".

8. Il sesto motivo del ricorso principale " inammissibile.

8.1 Secondo la ricorrente: "La CTR " pure incorsa in violazione di legge delle norme indicate in epigrafe ove ha affermato che il concetto di inagibilit  fiscale non coincide con quello di inagibilit  sanitaria".

8.2 A ben vedere, per², il passaggio censurato della sentenza impugnata " secondo cui "Come anche ribadito in udienza dal difensore del contribuente, la "inagibilit  " a livello fiscale segue regole non sovrapponibili a quelle in materia urbanistica" " " " ininfluyente sul piano motivazionale, essendo stato riportato soltanto ad abundantiam nel contesto delle argomentazioni ostative al riconoscimento dell'agevolazione invocata dalla contribuente.

Per cui, pu ² richiamarsi la giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in sede di legittimit  , sono inammissibili, per difetto di interesse, le censure rivolte avverso argomentazioni contenute nella motivazione della sentenza impugnata e svolte ad abundantiam o costituenti obiter dicta, poich  esse, in quanto prive di effetti giuridici, non determinano alcuna influenza sul dispositivo della decisione, essendo estranee alla ratio decidendi della medesima (tra le tante: Cass., Sez. Lav., 22 novembre 2010, n. 23635; Cass., Sez. 1, 10 aprile 2018, n. 8755; Cass., Sez. 1, 8 giugno 2022, n. 18429; Cass., Sez. Trib., 2 maggio 2024, n. 11861; Cass., Sez. Trib., 2 giugno 2025, n. 14796).

9. Il settimo motivo del ricorso principale " fondato.

9.1 Secondo la ricorrente: "La CTR ha omesso di pronunciarsi anche su un'altra questione che " stata sollevata sin dal primo grado di giudizio. Si tratta della errata determinazione della rendita catastale applicata dal Comune, che non ha tenuto conto della rettifica in diminuzione della stessa da Euro 97.499,20 a Euro 65.167,05".

9.2 Invero, come si evince dalla trascrizione del relativo stralcio del ricorso originario, la doglianza concerneva anche la mancata applicazione della rendita rettificata in autotutela dall'Agenzia delle Entrate: " Invero, come si evince dalla trascrizione del relativo stralcio del ricorso originario, la doglianza concerneva anche la mancata applicazione della rendita rettificata in autotutela dall'Agenzia delle Entrate: " Inoltre, la rendita catastale che il Concessionario pretende di applicare retroattivamente " stata determinata in modo errato, come rilevato dal geometra Mauro Cominelli, esperto in materia, che ha recentemente effettuato un'analisi storica catastale del complesso immobiliare di cui si discute (cfr., sub Allegato 31, il documento del 10 maggio 2018). Dall'analisi effettuata dal professionista, risulta che la rendita catastale attribuita con l'avviso del 2017 " completamente sballata per eccesso, poich  calcolata sulla base di una serie di presupposti erronei. Per limitarsi ai pi ¹ eclatanti, si segnala che le caratteristiche costruttive e dimensionali dell'unit  immobiliare sono state ricavate

dall'Agenzia delle Entrate:

• solo sulla carta, senza cioè alcun sopralluogo sul sito da parte dei funzionari del Catasto, e senza tenere in considerazione la vetustà dei fabbricati esclusivamente della variazione catastale risalente al 1987 (cfr. Mod. 2^a sub Allegato 29);

• utilizzando il valore capitale riferito al biennio 1988/89;

• utilizzando come unità di misura il metro quadro nonostante la variazione catastale del 1987 riporti esclusivamente i volumi dei fabbricati espressi in metri cubi.

Al fine di rettificare tali errori, in data 23 aprile 2018, la Società ha presentato la dichiarazione DOCFA prot. n. CO0044322/2018 con cui ha rideterminato la rendita catastale depurata degli errori sopra illustrati (Allegato 32).

Se, dunque, si volesse propendere per la retroattività della rendita catastale, dovrebbe comunque essere applicata quella rideterminata con la dichiarazione DOCFA appena citata, e non certo quella erronea attribuita con l'avviso del 2017, pena un'evidente e macroscopica violazione del principio di capacità contributiva.

9.3 Sul punto, il giudice di prime cure aveva ritenuto che: la variazione della stessa nel 2018 non costituisce una rettifica della precedente rendita perché erroneamente determinata nel 2008, ma è l'effetto di una diversa rendita proposta dalla ricorrente con procedura docfa in seguito alla demolizione parziale di alcuni immobili a rendita che ha efficacia solo per il futuro.

9.4 Laddove, a fronte della riproposizione della censura con l'atto di appello (vedasi la trascrizione del motivo a pagina alle pagine 45 e 46 del ricorso, in ossequio al canone di autosufficienza: Si rileva che se anche dovesse essere confermata la tesi della CTP circa la retroattività della rendita catastale (oggetto di critica infra)- ai fini del calcolo della base imponibile IMU si dovrebbe comunque tener conto non già della vecchia rendita (pari a Euro 97.499,20) attribuita nel 2017 dall'Agenzia delle Entrate-Territorio, bensì di quella rideterminata (in misura pari a Euro 65.167,05) a seguito di procedura di revisione attivata dalla Società, che si è conclusa nelle more del deposito della sentenza della CTP (Allegato 1).

A questo proposito, si ricorda che la rendita catastale che il Comune ha applicato retroattivamente è stata determinata in modo errato. Difatti, a seguito di un procedimento di rettifica instaurato in autotutela dalla Società (cfr., sub Allegato 5, la ricevuta di avvenuta denuncia di variazione), l'Agenzia delle Entrate-Territorio ha preso atto degli errori compiuti e ha rideterminato la rendita catastale in misura inferiore rispetto a quella originariamente attribuita (Euro 65.167,05, in luogo dei precedenti Euro 97.499,20; cfr., sub Allegato 1, la visura catastale che recepisce il valore aggiornato). Tale rideterminazione della rendita catastale ha efficacia ex tunc, ovvero dalla

data di attribuzione della rendita, avvenuta nel lontano 19.11.2008, come evidenziato nelle annotazioni della visura catastale allegata.

Pertanto, anche volendo applicare retroattivamente la rendita catastale, deve comunque essere applicata la nuova rendita cos'è come rettificata dalla stessa Agenzia delle Entrate-Territorio, e non certo quella erronea attribuita con l'avviso del 2017, pena un'evidente e macroscopica violazione del principio di capacità contributiva.

In tal senso si esprime lo stesso Comune che, nel verbale di chiusura negativa del procedimento di adesione relativo all'anno successivo a quello oggetto del presente giudizio, ha riconosciuto che, per quanto riguarda la rendita conciliata dalla società con l'Agenzia delle Entrate-Territorio in Euro 65.167,06, la propria disponibilità a riconoscerne l'applicabilità dalla data di iscrizione in atti della rendita originaria di Euro 97.499,20, con conseguente rettifica degli avvisi di accertamento IMU emessi, nonché della base imponibile su cui dovrà essere accertata l'IMU dovuta per gli anni 2014 e successivi (enfasi aggiunta NDR) (Allegato 6).

Tale circostanza è pacifica anche nel presente giudizio, posto che la stessa parte appellante a darne atto (cfr. in tal senso, pag. 33, 2 cpv. dell'appello: premesso che, a seguito di conciliazione intervenuta con I.R.S. Srl in data 6 novembre 2018, l'Agenzia delle Entrate-Territorio ha rettificato la rendita inizialmente attribuita all'immobile, riducendola da Euro 97.499,2 a Euro 65.167,06).

Sono pertanto inconferenti le lamentele di controparte in merito alla assenza in capo al Comune del potere di rideterminare la rendita catastale (cfr. pag. 40 dell'appello), visto che in questa sede si chiede non già la rideterminazione della rendita catastale, che a seguito dell'accordo tra le parti non è attualmente in discussione, bensì la rideterminazione della pretesa impositiva sulla base del nuovo valore concordato tra le parti (che costituisce circostanza sopravvenuta rispetto al precedente grado di giudizio).

A questo proposito, è noto che secondo l'orientamento giurisprudenziale consolidato il potere sostitutivo del giudice tributario gli consente di rideterminare autonomamente l'imposta (ex plurimis: Cass., sent. n. 19750 del 19.09.2014), la sentenza impugnata ha motivato il rigetto del motivo di appello nel senso che: «Per quanto riguarda l'efficacia della rendita catastale, deve condividersi quanto statuito dai giudici di primo grado, che hanno richiamato giurisprudenza di legittimità. La data della notifica della rendita deve ritenersi del tutto indifferente ai fini della legittimità del recupero dell'imposta: infatti, se è vero che il comma I dell'art. 74 legge 342/2000 prevede che, per le rendite attribuite a decorrere dal primo gennaio 2000 la notifica personale costituisce condizione di efficacia della rendita, è altrettanto vero che successivamente alla intervenuta notifica della rendita, a fronte del decorso del termine per la sua eventuale impugnazione ovvero della definizione del ricorso proposto contro

l'agenzia delle Entrate il territorio (vale a dire, una volta che tale rendita sia divenuta definitiva, come avvenuto nel caso di specie, in cui la società appellante non ha impugnato il classamento attribuito dall'ufficio, a seguito della sua notifica intervenuta nel 2017), la stessa può senza dubbio essere utilizzata dal Comune anche per il recupero della maggiore imposta relativa agli anni precedenti».

9.5 Per cui, la sentenza impugnata non ha tenuto conto di tale profilo del gravame, che avrebbe potuto comportare una diversa determinazione della base imponibile, limitandosi a valutare l'efficacia retroattiva della rendita rettificata con atto notificato il 13 ottobre 2017 rispetto alle annate pregresse dei vari tributi.

10. Il motivo del ricorso incidentale è infondato.

10.1 Stando al tenore della censura: «La sentenza pronunciata dalla C.G.T. di Secondo Grado della Lombardia appare, invece, viziata nella parte in cui ha ritenuto che, nel caso di specie, sussistessero i presupposti per procedere alla disapplicazione della sanzione per omesso versamento irrogata dal Comune di Merone, a fronte della mancata adozione di un provvedimento di diniego espresso nei confronti dell'istanza di inagibilità presentata dalla dante causa di I.R.S. Srl nel 2012, che a dire del Giudice di secondo grado avrebbe inciso sull'elemento psicologico della consapevolezza della violazione».

10.2 Secondo la sentenza impugnata: «La valutazione delle norme invocate dalla parte privata a sostegno delle ragioni del contribuente art. 10 dello Statuto del contribuente, artt. 5 e 6 D.Lgs. 472/1997 appaiono pertinenti al caso di specie. Sebbene infatti dalla mancata notificazione alla parte di un provvedimento espresso di rigetto non deriva la formazione del silenzio assenso, è indubbio che nel caso in esame i presupposti per l'esclusione delle sanzioni debbano ravvisarsi. Si è in presenza di un immobile in disuso, rispetto al quale la parte si era attivata con autonome perizie per ottenere l'abbattimento della base imponibile e il Comune è rimasto silente per anni. Siffatto comportamento se da un lato non determina le conseguenze pretese dal contribuente (soprattutto in termini di formazione del silenzio assenso), tuttavia assume una rilevanza sul piano dell'elemento psicologico e dell'invocata buona fede, da ritenere sussistente».

In altri termini, il giudice di appello avrebbe erroneamente valorizzato l'idoneità dell'inerzia pluriennale dell'ente impositore ad ingenerare incolpevole affidamento della contribuente sul riconoscimento della invocata riduzione di imposta.

10.3 Secondo questa Corte, in tema di legittimo affidamento del contribuente, di fronte all'azione dell'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, 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 a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. La relativa tutela è pur tipizzata in talune ricorrenti ipotesi (come l'art. 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212) non ancora ancorata a schemi precostituiti ed al modello formale della validità/invalidità dell'atto, ma richiede una valutazione in concreto in relazione alla diversità delle fattispecie e delle situazioni (in termini: Cass., Sez. 5, 11 maggio 2021, n. 12372).

10.4 Pertanto, la valutazione del giudice di appello appare conforme a tali principi, avendo considerato, nella valutazione complessiva della condotta della contribuente, sia l'effettiva inutilizzazione dell'immobile dall'anno 2006, sia la reiterata presentazione di perizie di parte per il conseguimento della riduzione di imposta, sia la mancata notifica del diniego del rigetto dell'istanza presentata nell'anno 2012.

11. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza del settimo motivo del ricorso principale, nonché l'infondatezza/inammissibilità del restanti motivi del ricorso principale e dell'unico motivo del ricorso incidentale, il ricorso principale può trovare accoglimento entro tali limiti, mentre il ricorso incidentale deve essere respinto; per conseguenza, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), della legge 31 agosto 2022, n. 130), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

12. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del controricorrente/ricorrente incidentale, dell'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.

P.Q.M.

La Corte accoglie il settimo motivo e rigetta i restanti motivi del ricorso principale;

rigetta il ricorso incidentale;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità ;

dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del controricorrente/ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato

pari a quello previsto per il ricorso incidentale, se dovuto.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 9 settembre 2025.

Depositata in Cancelleria il 25 settembre 2025.

Campi meta

Massima : *In materia di IMU e di contenzioso tributario, l'inerzia dell'ente impositore di fronte a una richiesta di esenzione o riduzione d'imposta non determina la formazione del silenzio-assenso in assenza di una previsione normativa specifica (ad hoc), risolvendosi tale inerzia in un tacito rigetto dell'istanza. La disciplina in materia di agevolazioni o esenzioni tributarie Ã considerata di carattere speciale e insuscettibile di estensione analogica.*

Supporto Alla Lettura :

IMU

L'Imposta Municipale Propria (IMU) Ã lâ?imposta dovuta per il possesso di fabbricati, escluse le abitazioni principali classificate nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9, di aree fabbricabili e di terreni agricoli ed Ã dovuta dal proprietario o dal titolare di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie), dal concessionario nel caso di concessione di aree demaniali e dal locatario in caso di leasing. L'IMU Ã stata introdotta, a partire dall'anno 2012, sulla base dell'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, in sostituzione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). A decorrere dal 2014 e fino al 2019, poi, l'IMU Ã stata individuata dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilitÃ per il 2014) quale imposta facente parte, insieme al tributo per i servizi indivisibili (TASI) e alla tassa sui rifiuti (TARI), dell'imposta unica comunale (IUC). La legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio per il 2020) ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la IUC e â tra i tributi che ne facevano parte â la TASI. Sono, invece, rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la IUC, vale a dire la TARI e l'IMU, quest'ultima come ridisciplinata dalla stessa legge n. 160 del 2019. L'IMU si applica in tutti i comuni del territorio nazionale. Ã fatta salva lâ?autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti della regione Friuli-Venezia Giulia e delle province autonome di Trento e di Bolzano; per queste ultime province continuano ad applicarsi, rispettivamente, l'Imposta immobiliare semplice (IMIS) e lâ?imposta municipale immobiliare (IMI) (art. 1, comma 739, della legge n. 160 del 2019).