

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ADAMO Mario	- Presidente -
Dott. GRECO Antonio	- Consigliere -
Dott. MELONI Marina	- Consigliere -
Dott. OLIVIERI Stefano	- rel. Consigliere -
Dott. CRUCITTI Roberta	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 24227-2010 proposto da:

P.G., elettivamente domiciliato in ROMA VIA
CRESCENZIO 91, presso lo studio dell'avvocato LUCISANO CLAUDIO, che
lo rappresenta e difende giusta delega in calce;
- ricorrente -

contro

COMUNE DI VILLASTELLONE in persona del Sindaco pro tempore,
elettivamente domiciliato in ROMA VIA COSSERIA 5, presso lo studio
dell'avvocato ROMANELLI GUIDO FRANCESCO, che lo rappresenta e difende
unitamente all'avvocato GIORGI LUIGI giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 44/2010 della COMM. TRIB. REG. di TORINO,
depositata il 03/05/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del
02/10/2012 dal Consigliere Dott. STEFANO OLIVIERI;

udito per il controricorrente l'Avvocato IONATA, delega Avvocato
ROMANELLI, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.
BASILE Tommaso, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Comune di Villastellone, dopo aver provveduto alla correzione della denuncia ICI presentata nell'anno 1993 dal contribuente P.G. (avente ad oggetto un immobile adibito ad albergo ed un terreno agricolo per i quali era stata indicata una rendita di Euro 2.802,50 inferiore a quella effettiva determinata in Euro 5.763,66) ed aver ricalcolato la esatta imposta dovuta a fa data dall'anno 1998, ha notificato al contribuente in data 7.2.2007 l'avviso di liquidazione per l'anno d'imposta 2004 recante la differenza d'imposta tra quanto già corrisposto e quanto ancora dovuto.

Entrambi i giudizi di primo e secondo grado aventi ad oggetto la impugnazione del predetto avviso di liquidazione si sono risolti con esito negativo per il contribuente.

Il Giudice di appello, con sentenza 3.5.2010 n. 44 - notificata al contribuente in data 28.6.2010, ha rigettato i numerosi motivi di gravame, sulla base delle "rationes decidendi" di seguito riassunte:

- il Comune non era incorso in decadenza in quanto la notifica in data 7.2.2007 dell'avviso di liquidazione, relativa ad un anno di imposta (2004) per il quale non doveva essere presentata la dichiarazione (essendo stata già presentata dal contribuente nel 1993), è intervenuta nel termine stabilito dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2 (31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere pagata la imposta), termine, peraltro, che, relativamente ai rapporti pendenti alla data di entrata in vigore della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria 2007), era stato esteso al 31 dicembre del "quinto anno successivo" a quello in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato - non sussisteva alcuno obbligo di allegazione della Delib. CC n. 14 del 2005 e della Delib. GC n. 211 del 2004 recanti determinazione delle aliquote ICI per l'anno 2005 (recte 2004), in quanto l'avviso di liquidazione, se pur denominato "atto di attribuzione rendita" non aveva provveduto a rideterminare le rendite catastali ma soltanto a correggere i dati

errati contenuti nella originaria dichiarazione del contribuente, il quale in data 11.11.2004 aveva presentato istanza di correzione in autotutela e dunque conosceva la propria posizione l'avviso di liquidazione era esente da vizi di nullità in quanto sottoscritto dal funzionario responsabile dei servizi tributi al quale, nei Comuni sprovvisti di personale con qualifica dirigenziale, tale competenza poteva essere - e nel caso di specie era stata - attribuita con delibera ai sensi del D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 107, commi 2 e 3, art. 109, comma 2; inoltre l'atto tributario conteneva la indicazione del responsabile del procedimento e le avvertenze relative alla impugnabilità del provvedimento prescritti dalla legge le sanzioni pecuniarie D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 19, comma 1 erano state irrogate legittimamente in quanto le situazioni soggettive ed oggettive previste dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7 per la commisurazione della sanzione erano state tutte considerate dal Comune, che aveva applicato correttamente le norme di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5 escludendo la continuazione in presenza di reiterazione di illeciti tributari della stessa indole ma commessi in diversi anni di imposta la liquidazione delle spese del giudizio di primo grado, regolata con condanna del contribuente soccombente, era immune da vizi, non sussistendo giustificate ragioni per disporre la compensazione delle spese di lite, mentre la liquidazione onnicomprensiva di Euro 500,00 doveva intendersi riferita esclusivamente alla voce "onorari" professionali. Avverso la sentenza di appello, il contribuente ha proposto tempestivo ricorso per cassazione, affidato a dieci mezzi. Ha resistito con controricorso il Comune di Villastellone.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La eccezione di inammissibilità del ricorso, proposta dal Comune per inadeguata formulazione dei "quesiti di diritto" è infondata non trovando applicazione l'art. 366 bis c.p.c. al presente giudizio.

L'onere di formulazione nel ricorso per cassazione del "quesito di diritto", prescritto dall'art. 366 bis c.p.c. è stato introdotto dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 6 e trova applicazione ai ricorsi proposti avverso sentenze e provvedimenti pubblicati a decorrere dal 2.3.2006 data di entrata in vigore dello stesso decreto, fino al 4.7.2009, data dalla quale opera la successiva abrogazione disposta dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 47, comma 1, lett. d).

Nella specie la sentenza della CTR del Piemonte oggetto di ricorso per cassazione risulta pubblicata mediante deposito in segreteria in data 3.5.2010, rimanendo sottratto il ricorso proposto dal contribuente dall'ambito di efficacia della norma processuale sopra richiamata.

2. Con il primo motivo il contribuente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, 171 e comma 173, lett. d) del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 1 della L. n. 212 del 2000, art. 1, comma 3 sostenendo che i Giudici di appello hanno errato nel ritenere tempestiva la notifica in data 7.2.2007 dell'atto impositivo, in quanto trattavasi di "avviso di liquidazione" - e non di "avviso in rettifica" - per il quale il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 1 disponeva la notifica entro il termine del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero a quello del versamento non effettuato, con la conseguenza che l'avviso andava notificato entro il 31.12.2006, mentre non poteva applicarsi la "proroga" del termine di decadenza, fino al "quinto anno successivo", disposta dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161 ed estesa anche ai rapporti d'imposta pendenti, in considerazione del divieto posto alla prorogabilità in materia tributaria dei termini di prescrizione e decadenza stabilito dalla L. n. 212 del 2000, art. 3, comma 3.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 La CTR piemontese, in diverso avviso rispetto alla CTP (che aveva qualificato l'atto come avviso di accertamento in rettifica, ritenendo conseguentemente applicabile il termine di decadenza triennale di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2), ha qualificato l'atto impositivo come "avviso di liquidazione", con la conseguenza che,

trovando applicazione il termine biennale stabilito dal comma 1 del medesimo D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11 il termine di decadenza veniva a scadere il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della dichiarazione od a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta (nel caso di specie il 31.12.2006).

Il motivo di ricorso è tuttavia infondato in quanto deve ritenersi che il rapporto tributario era ancora "pendente" alla data 1.1.2007 di entrata in vigore della L. n. 296 del 2006 (Legge Finanziaria 2007, art. 1, comma 1364), con conseguente slittamento dell'originario termine biennale di decadenza, ai sensi dell'art. 1, commi 161 e 171 della medesima legge, al "quinto anno successivo" a quello della dichiarazione od a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta.

La norma di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 3, comma 3 (Statuto del contribuente), secondo cui i termini di prescrizione di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati invocata dal ricorrente non appare conferente, in quanto il "jus superveniens" ha inteso operare una saldatura tra il periodo di maturazione dell'originario termine di decadenza dalla potestà impositiva, e quello di maturazione del diverso termine di decadenza stabilito dalla nuova norma, essendo diretta la norma sopravvenuta ad evitare - secondo una corretta esegesi normativa fondata sulla ratio legis - una cesura temporale tra i due periodi nell'attuazione del rapporto che, altrimenti, sarebbe stato possibile colmare soltanto mediante applicazione retroattiva della norma che fissava il nuovo termine di decadenza. Trattasi pertanto non di "proroga" dell'originario termine previsto dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 1 ma della previsione di un "nuovo termine" (introdotto anteriormente alla scadenza dell'originario termine di decadenza) che viene a sostituirsi definitivamente a quello precedente, in quanto inserito in una disciplina normativa che ha provveduto ad una nuova regolamentazione della materia.

La operata saldatura dei due periodi - senza soluzione di continuità - ha impedito l'esaurimento del rapporto tributario per decadenza del Comune dalla potestà accertativa e liquidatoria, potestà che può essere, pertanto, legittimamente esercitata entro il nuovo termine di decadenza (unificato per tutti gli atti impositivi, non essendo più prevista una disciplina differenziata dei termini di decadenza per l'avviso di liquidazione e per l'avviso di accertamento).

2.3 Il motivo dovrebbe comunque ritenersi infondato alla stregua del consolidato orientamento giurisprudenziale di questa Corte, secondo cui le norme della L. n. 212 del 2000 non possono costituire un parametro di validità delle norme aventi medesimo rango, in quanto ad esse non è riconosciuto "valore rinforzato" nella gerarchia dei fonti del diritto, sicchè bene possono essere derogate da norme successive di medesimo grado, anche nel caso in cui tali disposizioni legislative costituiscano principi generali dell'ordinamento tributario (art. 1, comma 1), venendo ad assolvere in tal caso la funzione di "orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto, cosicchè qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme a questi principi (cfr. Corte cass. 5 sez. 10.12.2002 n. 17576; Corte cass. 5 sez. 14.4.2004 n. 7080 - resa in considerazione della "possibilità di fornire due interpretazioni alternative della disposizione" relativa al sistema degli abbuoni sulla produzione di acquavite; id. 5 sez. 6.10.2006 n. 21513; id. 5 sez. 21.2.2008 n. 4388), ma sono insuscettibili - in quanto aventi la stessa forza e valore delle altre leggi ordinarie - a costituire un parametro di verifica della legittimità costituzionale o della validità delle altre norme di legge tributaria, rimanendo in conseguenza esclusa la possibilità di una disapplicazione della norma di pari rango per "contrasto" con le disposizioni della legge n. 212/2000 (cfr. Corte cost. n. 180/2007; Corte cass. 5 sez. 6.4.2009 n. 8254 - con specifico riferimento alla L. n. 212 del 2000, art. 3).

3. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 161 e comma 173, lett. d) e del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 11, comma 1.

Il contribuente, a quanto è dato desumere dalla esposizione degli argomenti a sostegno del motivo, censura la sentenza nella parte in cui non avrebbe ravvisato la "inesistenza"

(per carenza della norma attributiva della potestà impositiva) dell'atto impositivo denominato "atto di attribuzione di rendita", in quanto a seguito alla entrata in vigore della L. n. 296 del 2006 il Comune avrebbe potuto emettere soltanto "avvisi di rettifica o avvisi di ufficio" e non anche altri tipi di atti non espressamente contemplati dalla legge.

3.1 Il motivo è infondato.

3.2 Dalla sentenza di appello (pag. 2-3, 8) e dallo stesso ricorso (cfr. pag. 2) emerge che l'atto impositivo oggetto di controversia denominato "provvedimento di attribuzione rendita" era volto a correggere, peraltro su istanza in autotutela presentata dallo stesso P., i dati inesatti ed incompleti dichiarati dal contribuente nella originaria denuncia presentata nel 1993 (concernenti, a quanto è dato desumere dagli atti, la errata intestazione della titolarità e la incompleta ed inesatta identificazione catastale dell'immobile - l'immobile era stato denunciato come negozio C/1 anzichè come albergo D/2-) che avevano dato luogo ad inesatte liquidazioni della imposta, ed aveva ad oggetto la liquidazione - in base alle aliquote ICI determinate con delibere consiliari e di giunta - della maggiore imposta dovuta per l'anno 2004 rispetto agli importi già versati.

L'atto in questione è stato qualificato dal Giudice di prime cure come "avviso di accertamento in rettifica della dichiarazione infedele", emesso ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2 - nel testo antecedente le modifiche introdotte dalla L. n. 296 del 2006, art. 1 - ("...da notificare ai contribuenti, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o la denuncia ovvero, per gli anni in cui queste non dovevano essere presentate, a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta"), soluzione interpretativa dalla quale non pare essersi discostata la CTR del Piemonte che ha categoricamente escluso di essere in presenza di un atto di "nuova attribuzione di rendita" (affermazione peraltro del tutto ovvia, non rientrando tra le competenze degli enti locali la determinazione del reddito catastale degli immobili: dalle premesse in fatto riportate nella sentenza della CTR risulta che il contribuente aveva denunciato nel 1993 l'immobile con indicazione di rendita presunta; in data 24.11.2000 la Agenzia del Territorio aveva attribuito la rendita definitiva e successivamente comunicato l'atto di classamento in data 9.10.2004), essendosi limitato il Comune, con il predetto avviso, soltanto a liquidare correttamente la imposta dovuta (sentenza pag. 8).

I Giudici di merito hanno, pertanto, fatto corretto uso dei criteri ermeneutici degli atti negoziali - applicabili anche ai provvedimenti amministrativi, ed in particolare del criterio indicato nell'art. 1363 c.c. volto a privilegiare il "significato" che risulta dal complesso dell'atto in base al collegamento sistematico tra le diverse disposizioni in esso contenute, indipendentemente dalla mera denominazione formale o dalla qualificazione giuridica (nomen juris) attribuita allo stesso atto dal soggetto emittente, con la conseguenza che la inesatta intitolazione dell'atto impositivo ("attribuzione di rendita") deve ritenersi del tutto irrilevante, non essendo ostativa al riconoscimento, nella fattispecie, delle forme legali tipizzate di esercizio del potere impositivo del Comune, avendo ritenuto i Giudici di merito, con accertamento insindacabile in sede di legittimità in quanto scevro da errori di fatto e di diritto (non censurati dal ricorrente), che l'atto in questione presentava tutti i requisiti sostanziali dell'avviso di rettifica di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2 successivamente disciplinati dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162 (cfr. Corte cass. 5 sez. 15.5.2008 n. 12194, sulla irrilevanza della denominazione formale ai fini della esatta individuazione dell'atto impositivo).

3.3 Qualora poi - seguendo la esposizione difensiva del ricorrente - l'atto impositivo dovesse essere definito come avviso di liquidazione, alla stregua degli enunciati motivazionali della sentenza di appello impugnata ("l'atto...corregge dati assolutamente errati dichiarati dal contribuente.....liquidando correttamente quanto dovuto...non trattandosi di attribuzione di nuova rendita":

sentenza pag. 8), ipotizzando quindi che il Giudice di appello abbia voluto qualificare l'avviso opposto in modo diverso dal Giudice di primo grado (che aveva ritenuto trattarsi di avviso di accertamento in rettifica), anche in questo caso la censura si paleserebbe infondata in quanto, come riconosciuto dalla giurisprudenza di questa Corte, la

abrogazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 1 (che prevedeva la emissione di avvisi di liquidazione ove l'ente locale si fosse limitato a "correggere gli errori materiali e di calcolo" della dichiarazione o della denuncia), disposta dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 173, lett. d), non ha perciò stesso fatto venire meno la potestà dei Comuni di emettere anche "avvisi di liquidazione", che bene possono essere notificati al contribuente tutte le volte in cui l'ente comunale non debba procedere a "rettificare dichiarazioni incomplete o infedeli" ovvero ad accertare d'ufficio la imposta in caso di omessa dichiarazione o di "omesso versamento" (L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161), come si verifica nel caso in cui la originaria rendita provvisoria dichiarata dal contribuente venga ad essere sostituita dalla rendita definitiva: in tal caso, infatti, il Comune, prendendo atto del provvedimento emesso dalla Agenzia del Territorio, legittimamente procede al recupero della maggior imposta, eventualmente dovuta, attraverso l'emissione di un avviso di liquidazione, anzichè di accertamento in rettifica, trattandosi di provvedere alla sola riscossione dell'imposta (cfr.

Corte cass. 5 sez. 12.5.2010 n. 11446; id. 5 sez. 16.10.2009 n. 21970 - che riconduce la emissione dell'avviso di liquidazione alla mera "attività di controllo della regolarità dei versamenti" d'imposta, con riferimento alla ipotesi in cui il contribuente, dopo aver presentato denuncia con indicazione della rendita catastale presuntiva, si sia avvalso della facoltà di modificare la rendita ai sensi del D.M. 19 aprile 1994, n. 701 mediante la c.d. procedura "DOCFA").

4. Con il terzo motivo il ricorrente denuncia la "violazione e mancata applicazione" della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, secondo periodo, nonché della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5) ", sostenendo che la CTR piemontese aveva omesso di pronunciare sul motivo di gravame concernente il vizio di nullità dell'avviso per omessa allegazione della delibera consiliare e della delibera di Giunta determinative delle nuove aliquote ICI, trattandosi di atti collettivi e non di atti amministrativi a contenuto generale.

4.1 Il motivo va incontro a pronuncia di inammissibilità in quanto:

- risulta erroneamente individuato il paradigma di legittimità alla stregua del quale viene richiesto il sindacato della Corte, atteso che il ricorrente richiede di cassare la sentenza per omessa pronuncia (in quanto il Giudice di appello "...omette di pronunciarsi assolutamente su difetto di motivazione dell'atto...") e dunque ipotizza, non un vizio di illogicità attinente alla ricostruzione della fattispecie concreta denunciarle ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), ma una violazione attinente al corretto svolgimento dell'attività processuale censurabile esclusivamente sotto il profilo del vizio di nullità per "error in procedendo" (nella specie per violazione del principio di corrispondenza tra lo specifico motivo di gravame e quanto pronunciato) ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), - il motivo difetta altresì del requisito della "specificità" ai sensi dell'art. 366 c.p.c. in quanto non fornisce alcun argomento critico giuridico a supporto della apodittica affermazione secondo cui le delibere amministrative, adottate dagli enti locali ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 6 dovrebbero qualificarsi "atti collettivi" e non "atti a contenuto generale" (essendo appena il caso di rilevare in proposito come la differente natura giuridica degli atti amministrativi c.d. plurimi, collettivi e generali vada ricercata rispettivamente: a) nella specifica identificazione dei soggetti destinatari nominativamente indicati - in tal caso essendosi in presenza di un atto formalmente unico ma nel quale sono cumulati plurimi provvedimenti che rimangono giuridicamente distinti; b) nella individuazione geografica dei soggetti destinatari che vengono in rilievo come "gruppo" territorialmente localizzato; c) nel contenuto dell'atto che pur provvedendo in concreto e caratterizzato dalla generale applicazione delle disposizioni in quanto prescinde dalla individuazione - specifica o per gruppi - dei destinatari, rivolgendosi a "chiunque" venga a trovarsi nella situazione che l'atto amministrativo generale ha inteso espressamente disciplinare), omettendo del tutto di indicare le ragioni di diritto per le quali la ipotizzata differente natura giuridica delle delibere comunali sottrarrebbe le stesse alla ordinaria disciplina normativa prevista dalla disposizione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2 bis successivamente abrogata e riprodotta nella L. n. 296 del

2006, art. 1, comma 162 come costantemente interpretata dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui, non tutti gli atti richiamati dall'avviso devono per ciò stesso essere necessariamente allegati, dovendo circoscriversi tale obbligo - sanzionato a pena di nullità, in via generale dalla L. n. 212 del 2000, art. 1, comma 1 e, per quanto concerne gli avvisi ICI, dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2 norma abrogata e riprodotta nella L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 162 - soltanto a quegli atti che risultino indispensabili a sostenere le "ragioni" della pretesa intese in senso ampio - non limitate quindi a quelle puramente giuridiche ma comprensive anche dei presupposti di fatto, con la conseguenza che rimangono esclusi dall'obbligo di allegazione "gli atti che si rivelano irrilevanti per il raggiungimento della detta funzione e gli atti (in specie quelli a contenuto normativo, anche secondario quali le delibere o i regolamenti comunali) giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione (cfr. Corte cass. 5 sez. 17.10.2008 n. 25371; id. 5 sez. 18.12.2009 n. 26683). Occorre rilevare al riguardo che tanto nel precedente regime normativo (cfr. L. n. 142 del 1990, art. 47, comma 1 "Tutte le deliberazioni comunali...sono pubblicate mediante affissione all'albo pretorio nella sede dell'ente, per quindici giorni consecutivi, salvo specifiche disposizioni di legge") quanto nella successiva disciplina normativa (D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 124, comma 1 TU enti locali), le delibere emesse dalla Giunta, sono assoggettate al medesimo regime di pubblicità legale previsto per le deliberazioni consiliari, aventi o meno natura regolamentare, essendo assicurato l'effetto di conoscibilità per i terzi dalla pubblicazione presso l'albo pretorio, con la conseguenza che la uniforme disciplina delle forme di pubblicità, applicabile alle delibere giuntali e consiliari, consente di riferire ad entrambe il principio di diritto enunciato da questa Corte secondo cui l'obbligo di allegazione all'avviso di accertamento non si estende agli atti dei quali il contribuente abbia già integrale conoscenza per effetto di precedente notificazione o pubblicazione degli stessi su bollettini o albi ufficiali che eventualmente ne sia stata fatta a sensi di legge (cfr. Corte cass. 5 sez. 17.10.2008 n. 25371; id. SU 14.5.2010 n. 11722). La CTR piemontese si è conformata ai principi enunciati da questa Corte, rilevando, se pure con motivazione particolarmente stringata, che nell'avviso erano state specificamente indicate le delibere del Comune di Villastellone determinative delle aliquote ICI per l'anno 2004, e che pertanto "...risulta chiaro l'atto richiamato ..." (implicitamente ritenendo superflua l'allegazione del documento all'avviso), dovendo in conseguenza ritenersi esente la sentenza di appello dalla censura prospettata che si palesa, comunque, anche infondata. 5. Con il quarto motivo la sentenza di appello viene censurata per violazione del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, art. 50, commi 2 e 3, art. 107, commi 2 e 3; del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 4 nonchè - come emerge dalla esposizione - dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) e 5).

Il ricorrente riproduce il medesimo motivo già proposto nei gradi di merito, asserendo: 1 - che il funzionario sottoscrittore dell'avviso era privo della necessaria "qualifica dirigenziale"; 1 - che la CTP avrebbe errato affermando che "il sottoscrittore dell'atto è stato nominato con atto sindacale responsabile del Settore tributario con compiti dirigenziali fin dall'anno 2000" in difetto della produzione in giudizio della relativa delibera della Giunta comunale di nomina del funzionario, ed in analogo errore sarebbe caduto anche il Giudice di appello.

5.1 Il motivo è infondato in relazione ad entrambi i profili di illegittimità prospettati.

5.2 Questa Corte ha già avuto modo di chiarire che il rapporto di specialità che regola il conflitto tra le disposizioni del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 4 - secondo cui: "Con delibera della giunta comunale è designato un funzionario cui sono conferiti i le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività" sui ruoli e dispone i rimborsi - (lex specialis), e le disposizioni del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, art. 107, comma 2 e art. 109, comma 1 - secondo cui "la gestione amministrativa, finanziaria e tecnica è attribuita ai dirigenti e gli incarichi dirigenziali sono conferiti con provvedimento motivato del Sindaco - (lex generalis), va

risolta alla stregua del principio "lex posterior generalis non derogat priori speciali", rimanendo esclusa, ai fini della risoluzione del conflitto tra norme di legge, l'applicazione del criterio cronologico, in conseguenza della mancata specifica abrogazione, da parte del TU n. 267/2000, della indicata disposizione normativa anteriore, atteso che l'art. 274, comma 1, lett. x) ed y) si è limitato ad abrogare espressamente soltanto l'art. 3, comma 9 - in parte - e il D.Lgs. n. 504 del 1992, intendendo in tal modo confermare la vigenza delle altre norme del medesimo decreto legislativo, tra cui l'art. 11, comma 4, che continua, pertanto, a trovare applicazione (cfr. Corte cass. 5 sez. 15.4.2005 n. 7905).

Ne consegue che stante il chiaro tenore della norma (che fa riferimento alla figura del "funzionario" e non del "dirigente") la censura si palesa infondata, non essendo richiesta la "qualifica dirigenziale" per l'esercizio della potestà amministrativa relativa alla emissione dell'avviso di liquidazione ICI (cfr. Corte cass. 5 sez. 12.5.2010 n. 11445; id. 5 sez. 18.6.2010 n. 14821).

Nè assume autonomo rilievo la circostanza per cui il provvedimento in questione, secondo la disposizione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 11, comma 4 deve essere adottato dalla Giunta municipale e non dal Sindaco. E' appena il caso di osservare, infatti, che i Giudici territoriali hanno ritenuto legittimo l'"avviso di liquidazione" in quanto le competenze dirigenziali in materia di esercizio della potestà impositiva erano state attribuite al funzionario, che ne era privo, in virtù di provvedimento - di competenza sindacale - emesso ai sensi del TU n. 267 del 2000, art. 109, comma 2 ricorrendo nella specie il presupposto della mancanza, nella pianta organica dell'ente locale, di personale con qualifica dirigenziale.

Ne consegue che il funzionario responsabile dei Servizi tributi ha sottoscritto l'avviso di liquidazione "come dirigente", venendo quindi meno "ab origine" la prospettata illegittimità dell'atto impositivo per difetto di conferimento della necessaria potestà amministrativa dirigenziale.

5.3 Il quarto motivo è infondato anche in relazione al secondo profilo di censura con il quale si deduce violazione della regola generale sul riparto dell'onere probatorio (art. 2697 c.c.), tale almeno sembrerebbe doversi intendere il senso dei quesiti di diritto formulati a conclusione della espiazione del motivo, letti in coordinamento con le norme denunciate in rubrica.

Osserva il Collegio che, avuto riguardo alla specificità del giudizio tributario, riconducibile allo schema del processo di tipo impugnatorio esteso anche al merito del rapporto (essendo veicolata la pretesa della Amministrazione finanziaria dall'atto tributario emesso nell'esercizio della potestà impositiva), nonché alla posizione processuale che le parti vengono ad assumere rispetto al rapporto obbligatorio dedotto in giudizio (rivestendo la Amministrazione finanziaria la posizione di attore in senso sostanziale), ne consegue, sul piano dell'"onus probandi" che grava sulla PA la dimostrazione dei fatti costitutivi della pretesa, mentre grava sul contribuente la prova della inefficacia dei fatti indicati dalla parte attrice, ovvero la prova dei fatti modificativi od estintivi della obbligazione tributaria, tra i quali debbono certamente ricomprendersi le eccezioni di invalidità od inefficacia, per vizi formali o sostanziali, dell'atto impositivo impugnato.

Pertanto la contestazione della qualità giuridica (qualifica dirigenziale) ovvero la contestazione dei poteri attribuiti al soggetto che ha sottoscritto il provvedimento impositivo, risolvendosi comunque nella eccezione di invalidità dell'atto tributario viziato da carenza di potere - essendo stato emesso da soggetto privo di potere di rappresentanza esterna, pone a carico dell'eccepiente l'onere di dimostrare la insussistenza della qualità giuridica/potere rappresentativo in capo al sottoscrittore dell'atto (cfr. Corte cass. 1 sez. 20.1.1994 n. 522; id. 1 sez. 11.10.1996 n. 8881 - con riferimento al vizio dell'atto di delega di competenze -;

id. sez. lav. 24.3.2001 n. 4310 - con riferimento alla mancanza di potere certificativi)- ; id. 1 sez. 29.9.2000 n. 12919 e 1 sez. 15.2.2007 n. 3454 secondo cui nell'atto amministrativo posto in essere in qualità di "vicario" del titolare dell'organo, il "titolo" (assenza, impedimento temporaneo o altro) che legittima l'esercizio della potestà deve

presumersi (con presunzione "iuris tantum"), dovendo ritenersi che l'esercizio della potestà di sostituzione sia avvenuto nel rispetto delle condizioni previste dalla norma o dallo statuto, con la conseguenza che sono i terzi che ne abbiano concreto e tutelato interesse a dover dedurre e provare l'insussistenza delle condizioni previste per l'esercizio della potestà di sostituzione;

id. 3 sez. 13.12.2007 n. 26253 - con riferimento al potere di rappresentanza negoziale delle persone giuridiche -; id. 5 sez. 23.4.2007 n. 9600 - con riferimento alla delega conferita al funzionario per rappresentare l'Ufficio periferico nel giudizio tributario D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 52, comma 2).

I Giudici di appello hanno pertanto fatto corretta amministrazione della regola sul riparto dell'onere probatorio, laddove hanno ritenuto esente da vizi di legittimità l'avviso di liquidazione in assenza della produzione in giudizio del provvedimento sindacale, adottato ai sensi TU n. 267 del 2000, art. 109, comma 2 gravando sul contribuente - che aveva eccepito la carenza del potere in capo al funzionario sottoscrittore - l'onere della relativa prova.

6. Con il quinto motivo il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 7, comma 1, art. 12, art. 16, comma 2 assumendo che la CTR piemontese aveva omesso di pronunciare sul motivo di gravame concernente la carenza di motivazione dell'avviso relativamente alla determinazione della entità della sanzione pecuniaria irrogata.

6.1 Occorre premettere che, a quanto è dato desumere dal ricorso e dalla sentenza impugnata (pag. 5), il vizio dell'atto irrogativo delle sanzioni pecuniarie era stato indicato dal contribuente nella omessa motivazione circa la valutazione della "gravità della violazione", della "personalità del trasgressore" e delle "condizioni economiche e sociali del contribuente, criteri tutti previsti nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7.

La sentenza d'appello ha rigettato il motivo di gravame affermando che le circostanze oggettive e soggettive indicate dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7 erano state valutate dall'Ufficio nella determinazione degli addebiti.

6.2 Il Giudice di appello, con accertamento in fatto, condotto in base all'esame del provvedimento irrogativo, ha ritenuto che i criteri indicati dalla norma invocata dal contribuente erano stati considerati dall'Ufficio nella determinazione dell'ammontare della sanzione pecuniaria, con la conseguenza che il ricorrente avrebbe dovuto specificamente individuare l'erroneo od inesatto apprezzamento, da parte del Giudice di appello, del contenuto dell'atto irrogativo, in relazione al vizio di motivazione, piuttosto che limitarsi alla esposizione del dedotto vizio di legittimità concernente l'"error in iudicando", andando in conseguenza incontro ad inammissibilità il motivo in quanto privo di specificità in ordine al fatto presupposto (assenza di motivazione dell'avviso irrogativi) di sanzione sui criteri predetti di commisurazione della sanzione) che allo stato risulta indimostrato ed anzi smentito dal contrario accertamento compiuto dai Giudici territoriali.

In ogni caso deve aggiungersi che l'illecito contestato, come emerge dalla sentenza impugnata, consisteva nel mancato versamento parziale della imposta (D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13), condotta sanzionata "in misura fissa pari al 30% della maggiore imposta non corrisposta, con la conseguenza che nel caso di specie all'ente comunale non residuava alcun margine di discrezionalità nella commisurazione della sanzione, predeterminata ex lege, venendo quindi meno la stessa esigenza di motivazione della determinazione della entità della sanzione pecuniaria in relazione ai criteri previsti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1 (estranea all'oggetto del presente giudizio, in quanto non dedotta nè esaminata nei gradi di merito, è la diversa questione, prevista dall'art. 7, comma 4 del "concorso di eccezionali circostanze" che rendano manifesta la sproporzione tra l'importo del tributo e la sanzione, e che legittima la riduzione ad equità della sanzione).

7. Con il sesto motivo il ricorrente deduce violazione e mancata applicazione della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 162 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), rilevando che la CTR piemontese aveva "omesso di pronunciarsi", relativamente al

motivo di gravame concernente il vizio di legittimità dell'avviso per carente indicazione della autorità amministrativa presso la quale esercitare la propria tutela in via amministrativa.

7.1 Indipendentemente dalla esatta qualificazione del vizio di legittimità denunciato (qualora venga prospettata, come sembra, una omessa pronuncia su specifico motivo di gravame, il ricorrente avrebbe dovuto censurare la sentenza in relazione al vizio di nullità processuale art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la censura rivolta a far valere la invalidità per vizio formale dell'avviso per omessa indicazione della autorità amministrativa "presso la quale è possibile promuovere un riesame anche del merito dell'atto in sede di autotutela", è da ritenersi infondata alla stregua del principio enunciato da questa Corte - e dal quale il Collegio non ha ragione di discostarsi - secondo cui "in tema di ICI, la mancata indicazione negli atti impositivi degli enti contro i quali può proporsi ricorso - in particolare il Comune per contestare l'importo richiesto e l'Agenzia del territorio per contestare la rendita attribuita - non determina alcun pregiudizio per la difesa del contribuente, in quanto si tratta di indicazioni che, ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 2, non sono previste a pena di nullità e potrebbero assumere rilevanza solo se ne derivi una giustificata incertezza sui mezzi di tutela" (cfr. Corte cass. 5 sez. ord. 30.9.2011 n. 20024). Il contribuente, infatti, non ha allegato nè dimostrato se e quale pregiudizio sia in concreto derivato alla possibilità di esercizio dei rimedi di tutela e del proprio diritto di difesa, tenuto conto da un lato che, come risulta dalla sentenza impugnata, aveva in precedenza già attivato senza difficoltà, mediante presentazione in data 11.11.2004 all'ufficio tributi del Comune di apposita dichiarazione autocertificata, la procedura di variazione in autotutela della scheda relativa alla propria posizione ICI, e che, dall'altro, nella specie non era dato ravvisare alcuna incertezza nella individuazione della autorità competente al riesame dell'atto, venendo la stessa a coincidere necessariamente con lo stesso ente locale impositore, con la conseguenza che eventuali richieste di riesame dell'atto non avrebbero potuto che essere rivolte - come peraltro in precedenza già effettuato dal contribuente - al Comune, non spiegando alcuna rilevanza, ai fini dell'efficace esercizio da parte del contribuente della istanza di attivazione del procedimento in autotutela, la ripartizione organizzativa interna degli uffici dell'ente locale.

8. Con il settimo motivo il ricorrente censura la sentenza di appello per violazione della L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, denunciando l'omesso esame da parte del Giudice di appello del motivo di gravame concernente la illegittimità del recupero della maggiore imposta per l'anno 2004, in quanto, essendo venuto a conoscenza il contribuente della "nuova rendita" soltanto nel corso dell'anno 2004, le maggiorazioni di imposta potevano avere effetto, ai sensi della norma indicata in rubrica, soltanto a decorrere dal successivo anno 2005 (L. n. 342 del 2000, art. 74, comma 1: "A decorrere dal 1 gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita").

8.1 Tanto premesso dalla lettura della narrativa della sentenza impugnata (motivaz. pag. 3) risulta che in data 24.11.2000 l'Agenzia del Territorio Ufficio provinciale di Torino "attribuiva la rendita" (definitiva) e che il contribuente veniva a conoscenza dell'atto di classamento in data 9.10.2004, provvedendo in data 11.11.2004 ad attivare presso gli Uffici comunali le procedure di variazione della scheda relativa alla posizione ICI. Tuttavia, nè dai sintetici richiami della sentenza di primo grado, nè dalla sentenza impugnata, risulta che la questione sollevata avanti la Corte sia stata ritualmente proposta dal contribuente con il ricorso introduttivo, nè che abbia costituito specifico motivo di gravame.

Ne consegue che, in difetto di specifica indicazione delle modalità di acquisizione della predetta questione all'originario "thema controversum", deve ritenersi la "novità" della censura che, in quanto proposta per la prima volta in sede di legittimità, va dichiarata inammissibile.

8.2 Il motivo, peraltro, si palesa inammissibile anche sotto altro profilo, in quanto il ricorrente fa valere, attraverso il dedotto cumulo del vizio di motivazione e del vizio di violazione di norma di diritto, un vizio di nullità processuale, consistita nella asserita violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c. ("il giudice di prime cure non si esprime sul punto.....il collegio di seconde cure non si esprime sul punto":

ricorso pag. 18), che avrebbe dovuto essere dedotto in relazione al diverso parametro di legittimità previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) (error in procedendo), con la conseguenza che l'errore di identificazione del parametro di legittimità alla stregua del quale si richiede il sindacato della Corte, venendo ad inficiare il requisito di specificità del motivo, ne determina la inammissibilità.

9. Con l'ottavo motivo il ricorrente censura la sentenza di appello per violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, commi 1, 2 e 3 in relazione a vizio di motivazione (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) e vizio di violazione di norma di diritto (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), dolendosi della mancata applicazione dell'istituto della continuazione tra gli illeciti contestati per gli anni 2004 e 2005, e chiedendo conclusivamente alla Corte di pronunciarsi: a) in merito alla necessità che gli avvisi di irrogazione delle sanzioni ICI aventi ad oggetto annualità diverse, "debbero essere congruamente motivati con riferimento alla gravità, personalità ed alle condizioni economiche del contribuente" (quesito palesemente incongruo rispetto alla statuizione censurata, concernendo diversa censura formulata con il precedente quinto motivo); b) alla applicabilità dell'istituto della continuazione anche ad illeciti, commessi in tempi diversi, oggetto di distinti atti irrogativi di sanzioni ma notificati contestualmente al contribuente.

Relativamente a tale ultima questione il ricorrente censura la sentenza impugnata in quanto i Giudici di merito avrebbero fatto erronea applicazione della disposizione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 6 (secondo cui la continuazione tra le condotte illecite rimane impedita dalla "constatazione della violazione"), atteso che nel caso di specie le condotte violative, riferite agli anni 2004 e 2005, erano state contestate con atti separati ma notificati contemporaneamente il 7.2.2007, non ricorrendo, pertanto, con riferimento alla fattispecie concreta, il presupposto al quale la norma ricollega la interruzione della continuazione, consistente nella contestazione diacronica degli illeciti.

9.1 Il motivo è infondato.

9.2 Osserva il Collegio che la criptica ed insufficiente motivazione della CTR piemontese secondo cui le violazioni si riferiscono a più anni (affermazione in sé non dimostrativa della ritenuta inapplicabilità dell'istituto della continuazione: D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 2 e 5), pur andando incontro a censura per l'inadeguato apparato argomentativo, è suscettibile, tuttavia, di mera correzione ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 4 c, dovendo comunque escludersi, nel caso di specie, la applicazione della continuazione tra illeciti della stessa indole (D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5) commessi in anni d'imposta diversi (2004 e 2005), in quanto la disciplina legislativa in esame (D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12 estesa anche ai tributi locali dal D.Lgs. n. 473 del 1997, art. 16 - Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 15554 del 02/07/2009; Sez. 5, Sentenza n. 1605.1. del 07/07/2010; Sez. 5, Sentenza n. 32.65 del 02/03/2012 -) prevede il concorso materiale di illeciti commessi con più azioni od omissioni, anche in tempi diversi, limitatamente a quelle sole condotte che incidano sull'esercizio dei poteri amministrativi degli uffici tributari, pregiudicando l'accertamento o la liquidazione dell'imponibile (D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 2), ipotesi che rimane esclusa nel caso di specie in cui l'illecito si è consumato mediante la condotta omissiva del contribuente consistita nel mancato versamento di parte delle somme dovute, trattandosi di condotta cronologicamente successiva - attenendo alla fase della riscossione - alle predette attività impositive di accertamento e liquidazione che, pertanto, dalla stessa non possono ricevere pregiudizio (cfr.

Corte cass. 5 sez. 17.1.2002 n. 450).

10. Con il nono motivo il ricorrente denuncia violazione e mancata applicazione dell'art. 91 c.p.c., comma 1 in quanto il Giudice di appello aveva liquidato le spese del grado in forma "globale", senza distinguere quanto dovuto per diritti ed onorari.

10.1 La sentenza della CTR piemontese in ordine al regolamento sulle spese di lite ha statuito come di seguito: "per la complessità della materia sussistono giusti motivi per la condanna alle spese determinate in Euro 1.000,00 così ripartite, omettendo tuttavia di specificare detta ripartizione.

10.2 Il motivo è fondato.

Come è stato affermato da questa Corte, in tema di spese processuali, il giudice, nel pronunciare la condanna della parte soccombente al rimborso delle spese e degli onorari, in favore della controparte, deve liquidarne l'ammontare separatamente; ne consegue l'illegittimità della mera indicazione dell'importo complessivo e della mancata specificazione degli onorari e delle spese, in quanto non consente il controllo sulla correttezza della liquidazione, anche in ordine al rispetto delle relative tabelle (cfr. Corte cass. 5 sez. 10.3.2008 n. 6338; id. sez. lav. 25.1.2011 n. 24890).

Al principio enunciato va dato seguito e, pertanto, la sentenza impugnata deve essere cassata in parte qua con rinvio al Giudice di appello affinché provveda alla corretta liquidazione delle spese del grado, attenendosi all'indicato criterio.

11. Con il decimo motivo il ricorrente impugna il capo relativo alla liquidazione delle spese di lite del grado di appello (determinate in complessivi Euro 1.000,00) a favore del Comune (e non della Agenzia delle entrate come erroneamente indicato in ricorso), denunciando violazione dei minimi e dei massimi tariffari in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15, comma 2.

A quanto è dato comprendere dalla non agevole esposizione argomentativa, il ricorrente sostiene che se fossero stati applicati i minimi tariffari gli "onorari" avrebbero dovuto essere liquidati in Euro 355,00 al lordo della decurtazione del 20% prevista per legge (e quindi il capo di sentenza andrebbe cassato per la eccedenza pari ad Euro 716,00), mentre, ove in ipotesi dovessero ritenersi applicati i massimi tariffari, sebbene in difetto di espressa motivazione sul punto, gli onorari ammonterebbero ad Euro 820,00 al lordo della prevista decurtazione del 20%, e dunque il capo della sentenza di appello andrebbe cassato per l'importo eccedente pari ad Euro 344,00.

11.1 Il motivo è inammissibile, per difetto di specificità ex art. 366 c.p.c., non essendo stato precisato il parametro base cui riferire la violazione dei minimi e dei massimi costituito dallo scaglione tariffario determinato alla stregua del valore della causa.

12. In conclusione il ricorso deve essere accolto, limitatamente al nono motivo (dichiarati inammissibili od infondati gli altri motivi), con conseguente cassazione "in parte qua" della sentenza impugnata (limitatamente al capo concernente le spese del grado di appello) e rinvio della causa ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Piemonte affinché provveda alla corretta liquidazione delle spese del grado, attenendosi al principio di diritto enunciato in motivazione al paragr. 10. nonché alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso, nei limiti indicati in parte motiva, cassa la sentenza impugnata relativamente al capo concernente la liquidazione delle spese del grado di appello, e rinvia la causa ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Piemonte affinché provveda alla corretta liquidazione delle spese del grado, attenendosi al principio di diritto enunciato in motivazione al paragr. 10, nonché alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 2 ottobre 2012.

Depositato in Cancelleria il 24 gennaio 2013