

Il Presidente
MASSIMO ZANIBONI



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di CAGLIARI Sezione 1, riunita in udienza il 20/12/2024 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

ZANIBONI MASSIMO, Presidente
BONFIGLIO GIOVANNI ANDREA, Relatore
GRANATA GIOVANNI, Giudice

in data 20/12/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 590/2024 depositato il 26/06/2024

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

[REDACTED]

[REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso [REDACTED]

contro

Comune di [REDACTED]

Difeso da

Tommaso Lai - [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso [REDACTED]

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- DINIEG.AUTOTUT. IMU

**a seguito di discussione in camera di consiglio e visto il dispositivo n. 360/2024
depositato il 27/12/2024**

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante:

Voglia la Corte di Giustizia Tributaria di I grado annullare il diniego di autotutela impugnato e adottare i conseguenti provvedimenti.

Con vittoria di spese ed onorari.

Resistente/Appellato:

Voglia la Corte di Giustizia Tributaria di I grado rigettare integralmente il ricorso, dichiarando la legittimità del diniego di autotutela emesso dal Comune di Sinnai.

Con vittoria di spese ed onorari del giudizio.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Col presente ricorso il Sig. [REDACTED] ha chiesto l'annullamento del diniego di autotutela, notificato il giorno 05 aprile 2024 dal Comune di [REDACTED], riguardante gli avvisi di accertamento n. 566, n. 567, n. 568, n. 569, n. 570, emessi tutti il giorno 12 settembre 2022, in seguito al mancato pagamento dell' IMU con riferimento all'anno 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, relativa al possesso dell'immobile di proprietà nel quale il ricorrente afferma di avere stabilito la sua abitazione principale, la residenza anagrafica e la dimora abituale fin dal 1984 e, all'interno del medesimo immobile, ha gestito il bed and breakfast [REDACTED], dal 2008 al 2017, dopo aver ottenuto l'autorizzazione comunale.

Gli avvisi di accertamento sono divenuti definitivi in seguito al decorso dei termini decadenziali per l'impugnazione ed in seguito della notifica degli atti qui impugnati, il ricorrente ha presentato istanza di riesame.

Quindi il Comune di [REDACTED] ha invitato il sig. [REDACTED] a presentare la documentazione dei consumi elettrici e idrici per gli anni accertati, come prova dalla quale desumere l'esistenza del requisito dell'effettiva residenza, al fine di escludere il ricorrente dall'obbligo del pagamento dell'imposta. Ma, dopo aver espletato l'esame della documentazione proposta, l'amministrazione locale ha ritenuto che l'immobile di cui si tratta non costituisca la sua residenza ed ha comunicato il diniego di autotutela.

Il Sig. [REDACTED] ha quindi impugnato l'atto di diniego deducendo tre motivi qui di seguito illustrati.

In primo luogo viene eccepita l'illegittimità del diniego di autotutela e conseguente violazione dell'art. 10 - quater e/o 10 - quinquies impugnato per l'inesistenza dell'obbligazione tributaria. In base alla citata norma, l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di procedere all'annullamento totale o parziale, anche senza istanza di parte, degli atti impositivi illegittimi o infondati a causa di un errore sul presupposto dell'imposta, in questo caso costituito dal mancato riconoscimento delle agevolazioni

di legge riferite al possesso dell'abitazione principale.

La difesa afferma che: il sig. ■■■■■ ha la residenza anagrafica nel Comune di ■■■■■ e non ha altro immobile di proprietà. Inoltre ha sempre avuto la dimora abituale nell'immobile di via ■■■■■ che dal 1984 ad oggi ha costituito la sua abitazione principale.

A riprova dell'affermazione di cui sopra in questo immobile ha svolto l'attività di Bed & Breakfast, la quale può essere svolta, esclusivamente, all'interno dell'abitazione nella quale il titolare dimora.

Quale secondo motivo di doglianza il Sig. ■■■■■ lamenta l'illegittimità del diniego di autotutela per violazione dell'art. 1 comma 162 L. 296/2006 e art. 7 L. 212/2000 dovuto all'assenza della motivazione all'interno dell'atto amministrativo, fatto che determina l'invalidità dello stesso atto per violazione della legge.

Da ultimo il ricorrente eccepisce l'illegittimità del diniego di autotutela per violazione dell'art. 24 della Costituzione, perché proprio l'assoluta carenza di motivazione in ordine al rigetto dell'istanza di autotutela non consente l'esercizio del diritto di difesa puntuale e concreto e rende incomprensibile ed irragionevole oltreché irrazionale il comportamento del Comune. Egli sottolinea che diritto di difesa costituzionalmente previsto può essere esercitato solo qualora la pretesa sia giustificata non solo nel quantum, ma anche nel percorso logico argomentativo che l'Amministrazione è obbligata a comunicare.

Tutte queste argomentazioni, a sostegno della propria difesa, sono state confermate nella loro interezza anche nelle memorie difensive presentate dal Sig. ■■■■■.

Alle tesi del ricorrente si è contrapposta l'amministrazione Comunale che, nelle proprie controdeduzioni e memorie, ha sostenuto la correttezza del proprio operato.

Il ricorso è stato quindi discusso in camera di consiglio ed assegnato a decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso non merita di essere accolto.

La vicenda è regolata dalla previsione dell'art. 10-quater della Legge del 27/07/2000 n. 212, il quale dispone che: *«1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessita' di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità' dell'atto o dell'imposizione: (...) d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria; e) errore sul presupposto d'imposta; (...)»*.

Con riferimento al caso concreto qui dibattuto, occorre porre in evidenza il fatto che, nell'emanazione degli avvisi di accertamento impugnati, non sussistono errori manifesti che possano conseguentemente comportare la loro illegittimità.

Anzi, la pretesa tributaria avanzata dal Comune si ancora ad un elemento cardine per la corretta imposizione in materia di IMU: la dimora abituale. Per la sua corretta individuazione è talvolta necessario osservare meccanismi presuntivi, aspetti discrezionali e valutativi. Proprio per via dello svolgimento dell'attività di bed & breakfast, svolta all'interno dell'immobile oggetto dell'imposizione, appare logico che il Comune abbia manifestato una richiesta di chiarimenti e di ulteriore documentazione circa le letture dettagliate relative ai consumi idrici ed elettrici ed ogni altra documentazione idonea che, però, non ha avuto un valido seguito.

Inoltre, dal verbale di sopralluogo di dimora abituale redatto dalla Polizia Locale presso l'abitazione del ricorrente, in base alle dichiarazioni rese da persone che abitano nella zona, si evince che l'appartamento risultava occupato e quindi era lecito desumere che il Sig. ■■■■■ avesse la residenza nell'abitazione, ma non si potesse accertare in quale data avesse avuto l'inizio dell'effettiva dimora abituale.

E' corretta la considerazione per la quale la fornitura di energia elettrica ed acqua possano giustificare consumi discontinui, soprattutto in assenza sia di una puntuale indicazione del numero degli ospiti dimoranti negli anni d'imposta oggetto di accertamento, che del periodo di soggiorno degli stessi e da ultimo in mancanza di un dettagliata ripartizione dei consumi tra ospiti e contribuente. Per questo motivo il semplice rilascio dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività di B&B non può essere

un automatico ed implicito riconoscimento della dimora abituale del contribuente ai fini impositivi da parte del Comune.

Quindi, un eventuale dibattito sulla correttezza delle valutazioni compiute dal Comune in merito ai consumi elettrici ed idrici, quali elementi presuntivi validi e pertinenti ai fini della corretta individuazione della dimora abituale del contribuente, avrebbe dovuto trovare sede dinnanzi a questa Corte ma solo a seguito dell'impugnazione degli avvisi di accertamento e non come risultato di un'impugnazione di un diniego relativo ad un procedimento di autotutela, poiché quest'ultima risulta invocabile solo in caso di manifesta illegittimità dell'atto.

La Corte di Cassazione nella sentenza n. 33610/2023 ha stabilito che: *«in tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo».*

Nella stessa sentenza la Corte ha quindi concluso: *«In tema di contenzioso tributario, il sindacato del giudice sul provvedimento di diniego dell'annullamento in sede di autotutela dell'atto tributario divenuto definitivo è limitato all'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente che contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo»* (cfr. Cass. sez. V, 7.3.2022, n. 7318).

La difesa invoca anche l'applicazione dell'art. 10 – quinques della L. 212/2000 il quale prevede che: *«Fuori dei casi di cui all'articolo 10-quater, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessita' di istanza di parte,*

anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione».

La strada richiamata dalla citata previsione normativa, comunque risulta percorribile soltanto come alternativa residua, cioè dopo che è stato accertato che, in base all'art. 10 – quater, nell'atto non sia reperibile alcun elemento di manifesta illegittimità, ma non impone alcun obbligo di annullamento degli atti impositivi emessi e ingiunge all'Amministrazione il solo obbligo di procedere ad un loro riesame riservandole eventualmente la possibilità di procedere al loro annullamento.

Il Comune ha effettivamente accolto le richieste del ricorrente ed ha preso in esame le osservazioni proposte, ma non ha rilevato elementi di illegittimità che ne giustifichino l'annullamento parziale o totale in sede di autotutela.

Appare quindi evidente che il Comune ha esercitato il proprio potere impositivo in maniera corretta, avendo emanato gli atti qui impugnati in seguito alle proprie risultanze interne. Quando gli atti sono diventati non più impugnabili, per via del compiuto decorso del tempo a tale scopo riservato, all'amministrazione è stato chiesto di annullare gli atti in autotutela e la stessa, in accoglimento di questa richiesta, ha provveduto ad invitare il ricorrente all'esibizione della documentazione da cui risultassero le ragioni per le quali potesse emergere il fatto di aver emesso atti fondati su presupposti visibilmente scorretti, come ad esempio: errata identificazione del contribuente, errata identificazione dell'immobile, errata individuazione del tributo, o comunque errori che, anche dopo la scadenza dei termini decadenziali per l'impugnazione dell'atto, potessero obbligare l'Amministrazione ad annullare il provvedimento.

A questo riguardo, tenuto conto degli elementi indicati nell'istanza, l'amministrazione può rilevare che la fattispecie rappresentata non rientri tra quelle che legittimano il ricorso all'articolo 10-quater perché manca la condizione di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

In conclusione, i vizi dell'atto impositivo, elencati dall'articolo 10-quater, si devono manifestare in modo palese, in ogni caso *ictu oculi* e soltanto allora si configura

l'ipotesi di autotutela obbligatoria, cioè non deve procedere alla nuova ricerca di soluzione di questioni interpretative obiettivamente incerte, come, ad esempio, per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali.

In merito alla mancata o insufficiente esposizione delle motivazioni circa il diniego opposto alla richiesta di autotutela si osserva che il Comune ha compiutamente dato seguito, in più riprese, al riesame delle pretese tributarie, richiedendo al contribuente documentazione utile e idonea al fine di attuare una attenta revisione, stante il giudizio formulato in merito a "consumi discontinui". Ma la documentazione non è stata ritenuta sufficiente al fine di consentire una rimodulazione della pretesa impositiva precedentemente attuata, considerata anche la debole affidabilità dei documenti depositati.

Con il richiamo all'art. 24 Cost., la difesa lamenta che il Comune avrebbe mancato totalmente nel giustificare l'esito negativo del riesame nel procedimento di autotutela.

Ma questa eccezione è priva di fondamento, perché il Comune, in più riprese ha indicato le motivazioni poste a base della posizione assunta, della richiesta di istruttoria per poter rimodulare la propria opinione e l'argomento giuridico oggetto del dissenso tra le parti che consisteva nell'individuazione della effettiva dimora abituale.

Appare inoltre evidente che in merito a questioni valutative circa l'individuazione della dimora abituale, il ricorrente ha pienamente compreso il punto centrale della contesa, tanto che ha potuto notificare il ricorso, contestare l'adozione del provvedimento emanato dinanzi a questa Corte e le determinazioni assunte dal Comune.

Per quanto sopra argomentato, non si ravvisano comportamenti contrari alla legge posti in essere da parte dell'amministrazione locale e per questo motivo questa Corte di Giustizia Tributaria conferma la validità degli atti impugnati e rigetta il ricorso.

Le spese seguono la soccombenza e devono essere liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Cagliari rigetta il ricorso.
Condanna il ricorrente al pagamento di € 1.736,00 di spese processuali, oltre al 15% di
spese generali ed altri accessori di legge.

Cagliari, 20 dicembre 2024

Il Relatore

(Dott. Giovanni Andrea Bonfiglio)

Il Presidente

(Dott. Massimo Zaniboni)