Sentenza del 11/04/2019 n. 10125 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) - TRIBUTI LOCALI - ICI - Impianti serventi rispetto ad una centrale idroelettrica - Omesso accatastamento - Determinazione della base imponibile - Fattispecie.

Massima:

In tema di ICI, nel caso in cui, in relazione agli impianti e agli immobili serventi rispetto ad una centrale di produzione idroelettrica, non risulti proposta alcuna rendita catastale, il criterio utilizzabile per determinare la base imponibile è quello fondato sul valore di bilancio, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, e, solo in subordine, nel caso di omessa produzione della documentazione contabile richiesta dall'amministrazione comunale, il valore deve essere determinato con riferimento alla rendita di fabbricati similari già iscritti in catasto, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, abrogato dalla legge finanziaria n. 296 del 2006. (Fattispecie di omesso versamento ICI per l'anno 2005).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. La società "E." propone tre motivi di ricorso per - la cassazione della sentenza n. 804/20/2014 del 14.02.2014 con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento per omesso versamento dell'Ici relativa all'annualità 2005 avente ad oggetto impianti non accatastati serventi la centrale di Boffetto.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto di confermare quanto già statuito dalla commissione tributaria provinciale di Sondrio sul rilievo che, in presenza di accatastamento incompleto per omessa dichiarazione di porzioni immobiliari soggette ad imposizione, l'ente comunale è legittimato a rettificare la rendita attribuita dal contribuente, anche se l'ufficio territoriale rimane inerte; annullando invece le sanzioni applicate dall'amministrazione locale, in considerazione della incertezza normativa in materia.

Resiste con controricorso il Comune di Chiuro, proponendo ricorso incidentale, illustrato con memorie difensive.

Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso principale e di quello incidentale.

Motivi della decisione

2. Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., n. 3 - la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, per avere i giudici regionali ritenuto la legittimazione attiva dell'amministrazione comunale a procedere alla relativa imposizione, applicando erroneamente il disposto del citato D.Lgs., art. 5, commi 2 e 3, a mente del quale l'imposta deve essere determinata applicando l'aliquota comunale sui valori catastali (che il valore per i fabbricati iscritti in catasto è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti dal catasto vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione) e, in subordine (in caso di omesso accatastamento), utilizzando il criterio di determinazione della base imponibile sulla base dei valori di bilancio; ed infatti, il comma 3 prevede solo per i fabbricati classificati o classificabili in cat. D, non iscritti in Catasto, posseduti da imprese, la determinazione del valore secondo i criteri di cui all'art. 7, comma 3 " valore costituito dall'ammontare al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili".

Deduce, indi, la ricorrente, che l'ente comunale avrebbe potuto utilizzare per gli immobili accatastati in categoria D, come quelli oggetto dell'atto impugnato, il criterio della tassazione sulla base del valore catastale dell'immobile e solo nell'ipotesi di omesso accatastamento, il criterio della tassazione sulla base del valore di bilancio.

Detto ultimo criterio risulterebbe applicabile fino all'anno nel quale l'beni sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita. E, poichè, all'attribuzione di rendita deve essere equiparata la presentazione della dichiarazione Docfa, nella fattispecie presentata già nell'anno 1997, la base imponibile dell'imposta comunale poteva essere commisurata solo alle rendite risultanti in catasto.

3. Quale corollario di detta premessa, la ricorrente ritiene che competa, in via esclusiva, all'ufficio dell'agenzia delle entrate il potere di rettificare la rendita catastale, attribuita alla menzionata Centrale attraverso la procedura Docfa; ciò in quanto i beni soggetti ad imposta comunale sono privi di autonomia funzionale e reddituale rispetto alla Centrale elettrica e non suscettibili di autonoma imposizione, a mente della L. n. 843 del 1942, art. 10, il quale stabilisce che gli opifici - tra i quali rientrano le centrali elettriche - sono descritti in catasto mediante l'elencazione di elementi costitutivi quali gli edifici, aree, generatori di forza motrice, rete di trasmissione, binari, gallerie ponti e simili. Ricavandosi ciò anche dal R.D. n. 652 del 1939, art. 5, secondo il quale si considera unità immobiliare urbana ogni parte dell'immobile che di per sè stessa è utile a produrre un reddito proprio (autonomia funzionale e reddituale), con esclusione dunque delle opere idrauliche meramente serventi ed inidonee a produrre da sole un reddito.

A conferma del suo assunto, la ricorrente cita la L. n. 311 del 2004, comma 336, secondo il quale i comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute

variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali la presentazione di un atto di aggiornamento, se i soggetti interessati non ottemperano, gli uffici provinciali dell'agenzia del territorio provvedono alla iscrizione in catasto.

4. Il motivo è privo di pregio.

Occorre premettere che, come emerge dagli scritti difensivi e dalla stessa sentenza impugnata, la società E. presentò la dichiarazione Docfa con riferimento ai soli edifici che contengono la centrale di produzione idroelettrica e, sulla base della rendita allora proposta, la società ricorrente versò l'imposta comunale per l'anno 2005, omettendo di versare l'imposta comunale per gli impianti e gli immobili serventi la centrale, non denunciati con la menzionata procedura.

In assenza di rendita attribuita sia pure provvisoriamente a detti impianti (sbarramento del Baghetto, area serbatoio Baghetto, canale di raccolta e area esterna), il criterio utilizzabile per determinare la base imponibile dell'Ici con riferimento a detti beni era quello fondato sul valore di bilancio alla stregua del disposto del citato art. 5, secondo il quale la base imponibile Ici di immobili ad uso industriale, appartenenti al gruppo D, deve essere determinata attraverso il criterio del valore contabile ossia sull'ammontare al lordo delle quote di ammortamento che risulta dalle scritture contabili.

Sennonchè, in mancanza della dedotta produzione da parte dell'E. della documentazione contabile richiesta dall'amministrazione comunale, quest'ultima ha provveduto alla determinazione della rendita sulla base di una stima redatta da un professionista incaricato da (OMISSIS) che ha determinato il valore adottando il criterio comparativo con immobili similari agli impianti non dichiarati, come consentito dal citato art. 5, comma 4, che è stato abrogato solo con la L.F. n. 296 del 2006.

Il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 4, stabilisce che, per i fabbricati non iscritti in catasto (diversi da quelli di cui al precedente comma 3), il valore va determinato "con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti".

Per la determinazione del valore degli immobili classificati in cat. D non iscritti e privi di rendita la mancanza della "distinta contabilizzazione in bilancio" non permette, difatti, il calcolo del valore secondo la previsione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, ma consente solo l'applicazione della regola residuale ivi contenuta nell'art. 5, comma 4, secondo la quale il valore ai fini I.C.I. deve essere stabilito con riferimento a fabbricati "similari" già iscritti in catasto. (Cass. n. 6609/2013; Cass. n. 16916 del 2009).

Ed invero - quando trattasi di immobili classificati in cat. D non iscritti privi di rendita - deve esser riaffermato il principio per cui deve ritenersi che il legislatore abbia inteso prevedere due criteri tra di loro subordinati. E cioè dapprima viene il cosiddetto criterio contabile D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 5, comma 3, e secondariamente il più generale criterio di cui allo stesso D.Lgs., art. 5, comma 4, calcolo della rendita a mezzo del confronto con immobili "similari" già censiti.

5. Quanto alla dedotta insussistenza del potere impositivo dell'ente comunale, in virtù della L. n. 311 del 2004, commi 335 e 336, e della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58, alla stregua dei quali

il comune richiede agli interessati la presentazione di atti di aggiornamento e se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta, gli uffici dell'Agenzia del territorio provvedono alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato, si osserva quanto segue.

Secondo la giurisprudenza costante di questa Corte (Cass. nn. 5784, 10489 e 21532 del 2013; n. 11477/2018) dalla quale non vi sono ragioni per discostarsi, il classamento può avvenire alternativamente o in forza della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58, oppure ai sensi della L. n. 311 del 2004, art. 1, commi 335 e 336.

L'opposta interpretazione fa leva sulle disposizioni normative introdotte dalla legge 30 dicembre 2014, n. 311, art. 1, commi 337 e 336 (finanziaria 2005) che avrebbero "definitivamente sancito la configurazione del sistema dei rapporti tra contribuente ed amministrazioni preposte alla determinazione delle rendite catastali nel senso che la deroga alla efficacia ex nunc degli atti di attribuzione e modificazioni delle rendite decorrente solo dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita, ai sensi dell'art. 74, è prevista ai fine di sanzionare la renitenza all'obbligo di presentazione della denuncia catastale ".

In realtà le norme citate consentono ai Comuni di avvalersi motu proprio di uno strumento procedurale per promuovere l'adeguamento catastale alla reale situazione del patrimonio immobiliare al fine di garantire maggiore equità fiscale e contrastare fenomeni di evasione fiscale.

Ne consegue che, come insegna questa Corte (cfr, Cass. 4336/2015), la disciplina di cui alla L. n. 311 del 2004, art. 1, commi 336 e 337, si applica nel caso in cui sia il Comune a richiedere ai titolari dei diritti reali la presentazione di atti di aggiornamento per immobili non dichiarati in catasto.

Nella fattispecie in esame non si verte nella suesposta ipotesi in quanto l'attribuzione catastale agli immobili di proprietà della società E. non è avvenuta su richiesta del Comune secondo la procedura disciplinata dalla citata L., art. 1, comma 336.

Nel caso di specie, come in quello considerato nella sentenza n. 19196 del 2006, il Comune "non si è affatto sostituito all'Ufficio competente nel potere a questi spettante di attribuzione della nuova rendita all'immobile", ma, constatata la rilevanza catastale degli impianti, si è mantenuto nell'esercizio dei suoi poteri di liquidazione e di accertamento dell'imposta, limitandosi a non riconoscere l'esenzione dei beni in questione (cfr. anche Cass. n. 1706/2016).

La disposizione che impone al comune l'obbligo di richiedere all'ufficio competente l'attribuzione della rendita nell'ipotesi di negligenza del contribuente, non esclude il potere del Comune di provvedere alla determinazione della rendita provvisoria ex citato art. 5.

L'omessa dichiarazione di taluni beni e il mancato accatastamento determinerebbe il riconoscimento di una aprioristica (quanto irragionevole) esenzione dall'ICI, in contraddizione con il principio costituzionale che vuole che le imposte siano parametrate alla effettiva capacità contributiva. Alla luce del doveroso rispetto di siffatto principio, l'omessa dichiarazione non può (e non poteva nemmeno prima del 2006) costituire un impedimento al riconoscimento della sua

imponibilità, in particolare ove tale mancato accatastamento sia stato determinato da un'omissione del contribuente, che non abbia provveduto a denunciare al Catasto i cespiti (Cass. n. 19196 del 2006).

Nelle ipotesi di debenza dell'ICI a seguito di omessa presentazione della dichiarazione relativamente a immobili non iscritti in catasto, il Comune può procedere ad accertamento senza dover preventivamente chiedere l'atto di classamento all'Agenzia del Territorio (Cass. n. 15534 del 2010): nè risulta, o viene dedotto, che vi sia stata una richiesta da parte della società contribuente di un accatastamento diverso da quello (o di una variazione di quello) sulla cui base agisce il Comune ai fini della determinazione della base imponibile. Sotto questo profilo non sussiste un difetto di legittimazione passiva del Comune.

Per tali ragioni anche detto motivo è infondato.

Per quanto attiene alla censura specifica relativa all'assenza di redditualità degli impianti, vale osservare che con il D.L. n. 44 del 2005, art. 1-quinquies, è stato disposto che "ai sensi e per gli effetti della L. n. 212 del 2000, art. 1, comma 2, il R.D. n. 652 del 1939, art. 4, convertito con modificazioni dalla L. n. 1249 del 1939, limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto, concorrono alla determinazione della rendita catastale, ai sensi del citato R.D., art. 10, gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale di cui al periodo precedente anche se fisicamente non incorporati al suolo".

Tanto precisato, i giudici di legittimità hanno affermato che, in virtù di quanto disposto dal sopra menzionato art. 1-quinquies (norma di natura strettamente interpretativa), le centrali elettriche non possono escludere gli impianti mobili dal computo della rendita catastale ai fini dell'Ici, in quanto esse costituiscono una parte essenziale dell'impianto fisso, senza le quali verrebbe meno la classificabilità dell'unità immobiliare come centrale elettrica.

In buona sostanza, questa Corte ha ritenuto che i serbatoi, le ciminiere, le pompe, i ventilatori, le caldaie, i canali sono elementi essenziali costitutivi del bene "centrale elettrica", ovvero impianti necessari al ciclo di produzione dell'energia elettrica, in quanto è "impossibile separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso... che non sarebbe più nel caso di specie, una centrale elettrica"(Cass. n. 24060/2006; n. 4030/2012), poichè anch'essi costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa, sicchè questa senza quelle non potrebbe più essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva ed unitaria ed incompleta nella sua struttura (v. Cass. n. 3354 del 2015).

Precisando, altresì, che "In tema di classamento di immobili e con riferimento all'attribuzione della rendita catastale alle centrali idroelettriche, il D.L. 31 marzo 2005, n. 44, art. quinquies convertito in L. 31 maggio 2005, n. 88, includendo nella stima gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili caratterizzati da una connessione strutturale con l'edificio, tale da realizzare un unico bene complesso, e prescindendo dalla transitorietà di detta connessione nonchè dai mezzi di unione a tal fine utilizzati, impone di tener conto, nel calcolo della rendita, anche del

valore delle turbine, le quali si configurano come elementi essenziali della centrale, incorporati alla stessa e non separabili senza una sostanziale alterazione del bene complesso".

Tale disposizione, in quanto volta a dirimere un contrasto ermeneutico insorto relativamente alla situazione specifica delle centrali elettriche, non appare irragionevole nè introduce un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto ad altri beni classificabili nel gruppo catastale D, tenuto conto della disomogeneità degl'immobili inclusi in tale categoria, nè infine contrasta con il principio della capacità contributiva, la cui violazione non è prospettabile in riferimento alla determinazione della rendita catastale, che non costituisce un'imposta nè un presupposto d'imposta" (Cass. n. 13319 del 2006). Questa impostazione ermeneutica è stata sostanzialmente seguita anche dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 162 del 2008, allorchè è stata investita della questione di legittimità costituzionale del ricordato del D.L. 31 marzo 2005, n. 44, art. quinquies. In proposito, il giudice delle leggi ha affermato che "il legislatore ha inteso risolvere il contrasto interpretativo con riferimento alle centrali elettriche (che si era determinato nella giurisprudenza della Corte di Cassazione), senza innovare il concetto di immobile per incorporazione, quale emergente dalla normativa esistente ed evidenziato dalla giurisprudenza in precedenza richiamata. L'unico effetto (del D.L. 31 marzo 2005, n. 44, art. 1 quinquies) è quello di considerare immobili le centrali elettriche, senza alcuna possibilità per il giudice di fornire una diversa interpretazione, ma non anche quello di escludere dal novero degli immobili per incorporazione le altre costruzioni pure se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo.

Tutte le infrastrutture diverse dai fabbricati delle centrali, come gallerie, pozzi, laghi, dighe, turbine, condotte etc., che non costituivano pertinenze delle stesse, sono beni da sottoporre ad imposizione.

7. Con la seconda censura, si lamenta violazione del R.D. n. 1775 del 1933, artt. 1 e 25, e del R.D. 8 ottobre 1931, art. 18, ex art. 360 c.p.c., n. 3, per avere i giudici territoriali escluso la rilevanza, ai fini impositivi, della gestione in concessione delle opere idrauliche, in quanto le norme citate escludono dalla stima fondiaria i laghi con superficie stabilmente occupata per la relativa industria, ragion per cui le opere idrauliche in questione non sono suscettibili di attribuzione di rendita catastale. Deduce la ricorrente che le sorgenti, fluenti e lacuali, anche se artificialmente estratte dal suolo acquistano attitudine ad usi di pubblico interesse e quindi inglobati nelle acque pubbliche, il che consente il ritorno allo stato, al temine della concessione, delle opere di raccolta e di derivazione delle acque, degli adduttori delle acque.

8. Anche detta censura è priva di pregio.

Nel caso di specie, le aree cd. "scoperte", lo sbarramento e il canale, risultano indispensabili al concessionario del bene demaniale per svolgere la propria attività imprenditoriale; ciò che conta ai fini ICI è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito.

In particolare, la censura riguarda l'insussistenza dei presupposti per l'imposizione tributaria ai fini ICI L. 504 del 1992, ex artt. 1 e 3, perchè i beni per i quali è stata rilevata l'omessa presentazione della dichiarazione ICI, in particolare gli impianti (sbarramento e area serbatoio

Baghetto, canale raccolta e area esterna), attraverso i quali l'ente sfrutta in concessione le risorse idriche, appartengono al demanio dello Stato e non alla società concessionaria che non sarebbe quindi soggetto passivo di imposta.

9. Sennonchè, con la L. n. 1643 del 1962 le acque pubbliche sono state affidate ex lege in concessione all'E. e secondo la L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 18, in caso di concessioni su aree demaniali il concessionario di un bene è soggetto passivo ai fini del pagamento dell'imposta comunale sugli immobili, come espressamente prevede la norma. Pertanto appare corretto e dovuto il recupero dell'imposta ICI da parte del Comune sussistendone i presupposti impositivi.

Del resto, la CTR ha accertato, con valutazione di fatto, non censurabile in sede di legittimità, che la concessione per derivare acqua non ha alcuna attinenza con le opere in questione.

10. Con il terzo ed il quarto motivo si assume la non debenza delle sanzioni derivante da incertezza normativa relativa alla portata applicativa del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, commi 2 e 3, in quanto nell'anno di imposta in contestazione esistevano obiettive condizione di incertezza in merito alla valorizzabilità ai fini catastali dei singoli beni costituenti gli impianti di energia elettrica e sussistevano indubbie condizioni di incertezza.

11. Le censure sono inammissibili, avendo il decidente già escluso la legittimità delle sanzioni.

11. Il ricorso incidentale non merita accoglimento.

La censura è infondata, in quanto il D.L. n. 44 del 2005, art. 1 quinques, norma di interpretazione autentica, ha chiarito la questione della assoggettabilità ad Ici delle componenti elettromeccaniche stabilmente infisse al suolo, ponendo fine ai dubbi interpretativi in materia.

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la Corte ha già avuto modo di affermare il principio di diritto in virtù del quale: "l'incertezza normativa oggettiva che - ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8; del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n, 472, art. 6, comma 2; della L. 2 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3 - costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. Cass. 28/11/2007, n. 24670; 16/02/2012, n. 2192; 26/10/2012, n. 18434; 11/02/2013, n. 3245; 22/02/2013, n. 4522).

In altre parole, come è stato detto, "l'incertezza normativa oggettiva tributaria", che consente di non applicare le sanzioni, "è la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sè ed accertala dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento

interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie ultima o, se si tratta del giudice di legittimità, del fatto di genere già categorizzato dal giudice di merito", quindi in "senso oggettivo" (con conseguente esclusione di "qualsiasi rilevanza sia delle condizioni soggettive individuali sia delle condizioni soggettive categoriali" atteso che "l'incertezza normativa, in quanto esiste in sè, opera nei confronti di tutti"): "l'incertezza normativa oggettiva", pertanto, "non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria" (Cass. 11/09/2009, n. 19638).

12. Nella fattispecie è ravvisabile una simile incertezza normativa oggettiva derivante dalla incertezza in ordine alla individuazione dei beni da assoggettare ad Ici anche dopo l'entrata in vigore della menzionata normativa, tenuto conto che la Circolare dell'agenzia del territorio n. 6/T del 30.11.2012 l'amministrazione finanziaria aveva risolto i dubbi interpretativi solo successivamente all'entrata in vigore del citato art. 1 quinques.

Sussistono i presupposti, tenuto conto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale, per la compensazione delle spese, tenuto conto della reciproca soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta sia il ricorso principale che quello incidentale;

- compensa le spese del presente giudizio.

- Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento sia da parte del ricorrente principale che da parte di quello incidentale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del stesso art. 13, comma 1 bis..

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile, il 6 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 11 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza