Sentenza del 21/05/2019 n. 13620 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

E. S.p.A., proprietaria sul territorio del Comune di Piateda di tre centrali di produzione idroelettrica, denominate "(OMISSIS)", "(OMISSIS)", "(OMISSIS)" impugnava, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Sondrio, un avviso di accertamento ICI, anno di imposta 2006, con riferimento ad immobili, appartenenti a gruppo catastale D e privi di rendita, consistenti: nella diga di (OMISSIS), con le annesse opere di presa, canali di derivazione, viabilità di accesso (decauville e piani inclinati), cabine elettriche, camere valvole, canale di pressione (OMISSIS) e condotta forzata (OMISSIS), diga di (OMISSIS) con le annesse opere di presa, canali di derivazione, camere valvole, viabilità di accesso, canale in pressione (OMISSIS) e (OMISSIS), condotta forzata (OMISSIS) con relativo piano inclinato, condotte forzate (OMISSIS) e relativo piano inclinato, decauville (OMISSIS) e (OMISSIS), canali derivatori (OMISSIS), bacini al (OMISSIS), pozzi piezometrici, cabine elettriche varie, canali di scarico, terreni industriali e altre costruzioni minori. La società impugnava anche un altro avviso di accertamento ICI, relativo all'anno di imposta 2008, con cui veniva accertato un maggior reddito di imposta relativo a tre opifici di (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS), cui si riferivano le opere idrauliche sopra indicate. E. S.p.a. denunciava, con riferimento al solo avviso afferente l'annualità 2006, la non autonoma accertabilità delle stesse opere idrauliche separatamente dagli opifici a cui si riferivano, mentre, per entrambi gli avvisi, la erronea determinazione della base imponibile su cui era stata liquidata la maggiore imposta e la carenza assoluta di motivazione e di prova in relazione al valore posto dal Comune alla base della liquidazione, in violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3. Sempre, con riferimento all'anno di imposta 2006, si eccepiva l'illegittimità della pretesa sanzionatoria, con richiesta di disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza sulla portata del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2, 5 e 11.

L'adita Comissione, con sentenze n. 60/1/12 e 61/1/12, respingeva parzialmente i ricorsi, accogliendo solo il motivo riguardante l'illegittimità della richiesta delle sanzioni, relative all'anno di imposta 2006. E. S.p.a. proponeva due separati appelli, respinti, previa riunione, dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 1908 del 2014. La società contribuente ricorre per cassazione, svolgendo otto motivi, illustrati con memorie. Il Comune di Piateda si è costituito con controricorso ed ha presentato memorie.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, con specifico riferimento al capo della sentenza afferente l'avviso di accertamento ICI, annualità 2006, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504

del 1992, art. 2, comma 1, lett. a), e del R.D.L. n. 652 del 1939, art. 5 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Parte ricorrente, formulando il quesito diritto, a scopo meramente illustrativo, precisa: " Dica codesta Ecc. ma Corte se il combinato disposto del D. ICI, art. 2, comma 1, lett. a), e del R.D.L. n. 652 del 1939, art. 5, si interpreta nel senso che la nozione di fabbricato legittimamente assoggettabile ad ICI e suscettibile di autonomo accertamento da parte del Comune rinvia alla nozione unitaria di unità immobiliare valevole ai fini catastali e che pertanto le opere idrauliche oggetto dell'accertamento del Comune, essendo prive di autonomia funzionale e reddituale rispetto alla più ampia unità immobiliare descrittiva delle intere centrali elettriche di (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS), non potevano essere accertate in via autonoma ai fini ICI dallo stesso comune con un separato avviso di accertamento ma soltanto unitamente alla più ampia unità immobiliare di cui fanno parte".

1.1. Il motivo è infondato, in ragione delle considerazioni che seguono.

a) Non è controverso che con l'avviso di accertamento ICI, anno di imposta 2006, sono state oggetto di accertamento le seguenti opere: diga di (OMISSIS), con le annesse opere di presa, canali di derivazione, viabilità di accesso (decauville e piani inclinati), cabine elettriche, camere valvole, canale di pressione (OMISSIS) e condotta forzata (OMISSIS), diga di (OMISSIS) con le annesse opere di presa, canali di derivazione, camere valvole, viabilità di accesso, canale in pressione (OMISSIS) e (OMISSIS), condotta forzata (OMISSIS) con relativo piano inclinato, condotte forzate (OMISSIS) e relativo piano inclinato, decauville (OMISSIS) e (OMISSIS), canali derivatori (OMISSIS), bacini al (OMISSIS), pozzi piezometrici, cabine elettriche varie, canali di scarico, terreni industriali e altre costruzioni minori.

Le suddette opere, all'epoca dei fatti per cui si procede, erano prive di rendita. Parte ricorrente deduce che tali opere sono beni suscettibili necessariamente di considerazione unitaria con il complesso produttivo centrale elettrico del quale fanno parte, rientrando fra gli elementi costitutivi dello stesso e realizzando con esso un'unica unità immobiliare, sicchè possono essere accertate congiuntamente con la centrale idroelettrica.

b) L'assunto è infondato.

Nelle opere che parte ricorrente definisce "idrauliche", da valutare quali parti di una centrale idroelettrica, nella stima del complesso immobiliare, in modo unitario, non vanno annoverate tutte quelle opere che, benchè serventi la struttura, hanno un configurazione autonoma, anche se poste nel soprassuolo o nel sottosuolo e anche se strettamente connesse con la centrale idroelettrica, quali: edifici, aree, generatori della forza motrice, dighe, canali adduttori o di scarico, reti di trasmissione e di distribuzione merci, gallerie, ponti e simili.

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 posso accedere 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.L., 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".

c) Tanto precisato, questa Corte ha affermato che, in virtù di quanto disposto dall'art. 1-quinquies (norma di natura strettamente interpretativa v. Cass. n. 11319 del 2006), le centrali elettriche non possono escludere le "turbine" e tutti gli altri impianti mobili dal computo della rendita catastale ai fini ICI, in quanto esse costituiscono una parte essenziale dell'impianto fisso, senza le quali verrebbe meno la classificabilità dell'unità immobiliare come centrale elettrica, come le pompe, i generatori di vapore, gli alternatori, le valvole ecc.. Questa Corte ha ritenuto che le turbine, insieme ai serbatoi, alle ciminiere, alle pompe, ai ventilatori, alle caldaie 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 del 2006; Cass. n. 4030 del 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" (Cass. n. 3354 del 2015).

Le opere indicate nell'avviso di accertamento (condotte forzate, gallerie, bacini, dighe), invece, presentano caratteristiche intrinseche funzionali autonome, pertanto, correttamente la Commissione Tributaria Ragionale ha stabilito che tali impianti siano soggetti ad accertamento separato. Trattasi di opere edili aventi caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonchè della immobilizzazione al suolo, realizzata mediante qualunque mezzo di unione, non potendo, quindi, in base agli enunciati principi essere considerati in modo unitario.

2. Con il secondo motivo di ricorso, in relazione ai capi della sentenza afferenti entrambi gli avvisi di accertamento di cui è controversia, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2, e della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 336, e ss. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Parte ricorrente, formulando il quesito di diritto a scopo meramente illustrativo, precisa: "Dica codesta Ecc.ma Corte se, contrariamente da quanto assunto dai secondi giudici, il combinato disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2, e della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 336 e ss., si interpreta nel senso che, una volta pacificamente attivata dal Comune la procedura prevista dalla L. n. 311 del 2004, richiamato art. 1, comma 336, l'unico legittimo criterio di tassazione dei cespiti era quello catastale e non quello contabile previsto dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, producendo la rendita attribuita dal contribuente a seguito della richiesta del Comune effetti retroattivi, ai sensi del medesimo art., comma 337, a far data dalla data contenuta nella richiesta del Comune, anche con riferimento agli immobili ascrivibili nel gruppo catastale D, non contenendo distinzioni tra immobili la norma richiamata".

2.1. Il motivo è infondato.

Non è circostanza contestata che gli immobili oggetto di controversia negli anni dal 2006 e 2008 erano privi di rendita catastale.

In assenza di rendita, secondo l'indirizzo espresso da questa Corte, l'unico criterio utilizzabile per la determinare la base imponibile dell'ICI, con riferimento non solo agli edifici che accolgono la centrale, ma anche con riferimento a tutte le altre strutture serventi, è quello adottato, nella specie, dall'Amministrazione comunale, che ha utilizzato il valore contabile stimato dei cespiti privi di rendita, alla stregua dei principi espressi dal D.Lgs. n. 504 del 1992, 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. Il contrasto emerso in seno alla giurisprudenza di legittimità è stato risolto dalle Sezioni Unite di questa Corte che hanno affermato il seguente principio di diritto: "In tema di ICI, il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, vale sino a che la richiesta di attribuzione di rendita non viene formulata, mentre, dal momento in cui fa la richiesta, il proprietario pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile, diventa titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicchè può essere tenuto a pagare una somma maggiore (ove intervenga un accertamento in tal senso) o avere diritto di pagare una somma minore, potendo, quindi, chiedere il relativo rimborso nei termini di legge" (Cass. S.U. n. 3160 del 2011; Cass. S.U. n. 3666 del 2011, alla quale si è uniformata la successiva giurisprudenza, v. Cass. n. 3166 del 2015).

Non è contestato che solo nel 2009 vi è stata la richiesta di accatastamento con procedura DOCFA, a seguito di invito dell'Amministrazione comunale formulato in data 24 novembre 2005, ne consegue che fino al momento della richiesta di accatastamento (anno 2009), in ragione dei principi sopra espressi, poteva essere ancora utilizzato il metodo di accertamento contabile, potendo il contribuente avere diritto al rimborso, nei termini di legge, delle somme eventualmente pagate in eccesso.

3. Con il terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2, della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 336 e ss., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 69 bis, e dell'art. 295 c.p.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Parte ricorrente, formulando il quesito di diritto a scopo meramente illustrativo precisa: "Dica codesta Ecc.ma Corte se, contrariamente da quanto assunto dai secondi giudici, l'intervenuta impugnazione delle rettifiche delle rendite catastali dichiarate dal contribuente ai sensi della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 336 e ss., non costituiva circostanza idonea a precludere l'applicabilità del criterio catastale di tassazione dei cespiti ma comportava che il presente processo dovesse essere sospeso ex art. 295 c.p.c., in attesa della definizione di quello afferente la legittimità delle rendite catastali, in quanto pregiudizievole rispetto alle questioni giuridiche di cui è causa".

4. Con il quarto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 295 c.p.c. e nullità della sentenza e del procedimento (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4).

Parte ricorrente, formulando il quesito di diritto a scopo meramente illustrativo, precisa: "Dica codesta Ecc. ma Corte se la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, una volta

rilevata la pendenza tra l'Agenzia del territorio e l'E. S.p.A., del giudizio avente ad oggetto la legittimità degli avvisi di rettifica delle rendite catastali dichiarate dal contribuente, ai sensi e per gli effetti della L. n. 311 del 2004, art. 1, commi 336 e ss., ed idonee a produrre efficacia retroattiva anche sulle annualità di cui è causa, sia incorsa nella violazione dell'art. 295 c.p.c. nel non aver sospeso il presente processo fino alla definizione, con sentenza passata in giudicato, di quello pregiudiziale concernente la legittimità delle rendite catastali".

5. Il terzo e il quarto motivo di ricorso, da esaminarsi congiuntamente per logica connessione, vanno rigettati a seguito del rigetto del secondo motivo per le considerazioni sopra espresse, a cui si fa rinvio.

6. Con il quinto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Parte contribuente, formulando il quesito di diritto a scopo meramente illustrativo, precisa: "Dica codesta Ecc. ma Corte se il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, si interpreta nel senso che il criterio di tassazione sulla base dei valori di bilancio costituisce un criterio unico ed inderogabile di tassazione degli immobili iscrivibili nel gruppo catastale D e sprovvisti di rendita catastale, non ammettendo equipollenti e non consentendo pertanto di fare riferimento a metodi diversi, e che pertanto nel caso di specie sono incorsi nella violazione di tale norma i giudici di seconde cure laddove hanno riconosciuto la legittimità della determinazione della base imponibile ICI da parte del Comune di Piateda sulla base dei dati presuntivi diversi dal valore di bilancio dei cespiti".

7. Con il sesto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, e dell'art. 115 c.p.c., comma 1 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4). Parte ricorrente, formulando il quesito di diritto a scopo meramente illustrativo precisa: "Dica codesta Ecc.ma Corte se il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, e l'art. 115 c.p.c., comma 1, si interpretano nel senso che - a fronte di uno specifico e circostanziato principio di prova fornito dal contribuente- l'utilizzo dei poteri istruttori da parte delle Commissioni Tributarie è doveroso laddove la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio determinate prove e che pertanto hanno errato nel caso di specie i giudici di seconde cure nel non ordinare l'esibizione integrale del libro cespiti da parte dell'E. S. p. a. cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, ricollega la determinazione della base imponibile dell'ICI, laddove ritenuti insufficienti gli estratti prodotti dalla società, in quanto tale produzione era imprescindibile ai fini dell'applicabilità del criterio di tassazione invocato dal Comune".

8. Con il settimo motivo si denuncia omesso esame di un fatto decisivo che formato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62. Parte ricorrente deduce di avere contestato che era assolutamente apodittico e manifestamente sopravvalutato il valore accertato dal Comune sulla base di una perizia di conferimento risalente al 1984, oggetto di autonoma rivalutazione in aumento da parte dell'ente comunale, sulla base di apodittiche deduzioni sullo stato di manutenzione dei cespiti. Ciò premesso, fatto controverso e decisivo nella fattispecie era l'idoneità dell'intervenuta produzione, nel corso del giudizio degli estratti della procedura cespiti di E. S.p.A., recanti i valori contabili di tutti i beni che concorrevano a determinare la base imponibile ICI, con correlativa

relazione accompagnatoria sottoscritta dal Direttore Amministrativo della società e dell'estratto autentico notarile del libro del registro dei beni ammortizzabili, anno 2007. A fronte di tale produzione documentale si rileverebbe, invece, carente l'operato dei giudici di appello.

9. Il quinto, il sesto e il settimo motivo vanno trattati congiuntamente, per ragioni di connessione logica.

Le censure sono infondate. Non è contestato, per essere stato precisato anche dal giudice di appello nella sentenza impugnata, che E. S.p.A. non ha mai consentito l'accesso al proprio sistema contabile ed, in particolare, al libro dei cespiti ammortizzabili, negando ogni forma di collaborazione in sede pre-accertativa con gli organi del fisco municipale. Successivamente, nel corso del giudizio, la società, nel contestare le risultanze di tale accertamento, ha prodotto gli estratti della procedura cespiti di E. S.p.A., recanti i valori contabili di tutti i beni che concorrevano a determinare la base imponibile ICI, con correlativa relazione accompagnatoria sottoscritta dal Direttore Amministrativo della società e dell'estratto autentico notarile del libro del registro dei beni ammortizzabili, lamentando l'omessa valutazione da parte dei giudici di appello. Nella specie, invece, l'ufficio ha correttamente proceduto ad accertamento induttivo, il quale risulta legittimo anche se la società ha esibito successivamente, in giudizio, la contabilità di cui ha omesso la esibizione nella fase pre accertativa (v. Cass. n. 13735 del 2016).

Costituisce un indirizzo consolidato di questa Corte, quello secondo il quale l'omessa produzione di scritture contabili ed il rifiuto di esibizione fa operare l'accertamento induttivo. Da ciò consegue anche il divieto di utilizzabilità della predetta documentazione, nella successiva fase contenziosa (Cass. n. 7011 del 2018). Ne consegue che nessuna censura merita la sentenza impugnata, non essendo tenuto il giudice di appello ad attivare poteri istruttori in ipotesi di attività accertativa svolta correttamente dall'ente impositore.

10. Con l'ottavo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e del D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 6, comma 2, nonchè della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Parte ricorrente, formulando il quesito di diritto a scopo meramente illustrativo, precisa: "Dica codesta S.C. se ai sensi del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e del D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 6, comma 2, nonchè della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, il dubbio interpretativo sulla corretta delimitazione della latitudine ascrivibile alla nozione di "fabbricato" assoggettabili ad ICI, ai sensi e per gli effetti del D. ICI, art. 2, comma 1, lett. a), e sulla legittima inclusione in tale nozione dei macchinari per la produzione dell'energia elettrica e delle opere idrauliche costituiva circostanza sintomatica della configurabilità di una situazione di incertezza interpretativa sulla legittima assoggettabilità ad imposta delle opere idrauliche per cui è causa, unitamente al più ampio opificio già tassato cui sono funzionalmente asservite, idonea a legittimare la disapplicazione delle sanzioni".

10.1. Il motivo è infondato. E' stato recentemente chiarito da questa Corte che: "In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente della responsabilità amministrativa tributaria ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, nè a quei contribuenti che, per loro perizia

professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione" (Cass. n. 3108 del 2019).

Ciò premesso, il Collegio non ravvisa incertezza normativa nella corretta delimitazione della nozione di "fabbricato" assoggettabile ad ICI, dovendo anche rilevare che trattasi di avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 2006-2008 successivi all'adozione della norma interpretativa di cui al D.L. n. 44 del 2005, art. 1 quinquies, oltre al fatto che la società contribuente ha tenuto nella fase pre accertativi un comportamento poco collaborativo con l'Amministrazione fiscale, non consentendo neppure l'accesso la proprio sistema contabile.

11. In definitiva il ricorso va rigettato. Le spese di lite seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte soccombente al rimborso delle spese di lite, che liquida in complessivi Euro 7000,00 per compensi, oltre spese forfetarie ed accessori di legge. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1, quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 7 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 21 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza