Sentenza del 14/06/2019 n. 16005 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Nel corso dell'anno 1999, E. S.p.A. presentava all'Ufficio Tecnico Erariale di Sondrio (poi Agenzia del Territorio Ufficio Provinciale di Sondrio, ora Agenzia delle Entrate Ufficio Provinciale di Sondrio-Territorio) distinte dichiarazioni Modello Docfa in relazione a porzioni degli impianti di produzione di energia elettrica denominati "(OMISSIS)" e "(OMISSIS)" insistenti sul territorio comunale di Talamona.

Sulla base di tali rendite catastali, E. Produzione S.p.A., divenuta proprietaria delle predette Centrali a seguito di atto di conferimento con effetti a far data dall'1 ottobre 1999, provvedeva a versare l'ICI dovuta per l'anno d'imposta 2006.

In data 1.12.2011, il Comune di Talamona notificava ad E. Produzione S.p.A., in relazione alla porzione della (OMISSIS), l'avviso di accertamento n. (OMISSIS), per l'anno d'imposta 2006, assoggettando a tassazione ai fini ICI, sulla base di "valori contabili similari", ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, taluni beni serventi le predette centrali insistenti sul proprio territorio comunale.

In particolare, accertava una maggiore ICI dovuta per l'anno 2006 pari ad Euro 37.803,35, irrogando contestualmente la sanzione per Euro 11.341,00, oltre ad interessi per Euro 4.364,21, per un ammontare complessivo pari ad Euro 53.509.00.

In data 30.1.2012 E. Produzione S.p.A. impugnava il predetto avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Sondrio, eccependo: a) l'insussistenza in capo al Comune del potere di procedere in via autonoma all'accertamento del valore delle opere idrauliche e dei macchinari afferenti le Centrali prescindendo dalle relative rendite iscritte in catasto; b) l'assoluta carenza di motivazione in relazione al valore posto dal Comune alla base della liquidazione della maggiore ICI accertata; c) la disapplicazione delle sanzioni irrogate data la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata applicativa del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2, 5 e 11 nonchè d) per mancanza dell'elemento soggettivo.

Il Comune si costituiva in giudizio, deducendo il proprio potere di procedere all'autonoma valorizzazione dei beni presenti nel territorio comunale sulla base dei valori contabili ai fini ICI, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3.

La Commissione Tributaria Provinciale di Sondrio, con sentenza n. 3/03/13 depositata in data 4.2.2013, respingeva il ricorso proposto dalla società avverso l'atto impugnato.

Con atto di appello la contribuente impugnava dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Milano la suddetta sentenza, reiterando, nella sostanza, le stesse censure già formulate in primo grado.

Il Comune si costituiva in giudizio, ribadendo le medesime eccezioni già sollevate nel giudizio di primo grado.

Con sentenza del 17.12.2014, la C.T.R. Lombardia, per quanto qui ancora rileva, rigettava l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) andavano anzitutto rigettate le eccezioni da mancanza e non sufficiente motivazione dell'atto impugnato, essendo dallo stesso chiaramente comprensibile l'iter dell'accertamento, come si poteva dedurre anche dalle ampie difese esercitate dalla parte ricorrente;

2) quanto al merito della questione, fermo restando che non si poteva ritenere che una rendita dichiarata in procedura DOCFA ed accettata dall'UTE competente impedisse l'accertamento circa l'esistenza di opere che non erano state inserite nella dichiarazione e di fatto, quindi, risultavano esentate, senza che vi fosse stato alcun controllo da parte della Pubblica Amministrazione sulla legittimità di tale loro esclusione, poichè nel caso di specie, a seguito di variazione catastale (dipendente nel 2000 da integrale ristrutturazione), la sola componente immobiliare accatastata era stata trasposta dalla categoria D/1 alla categoria di transizione F/4 (categoria residuale che rappresenta uno stato meramente temporale degli immobili), da quel momento E. aveva continuato a pagare l'ICI alle condizioni precedenti sulle porzioni regolarmente accatastate e ad ometterne il pagamento sulle altre opere per le quali invece il Comune richiedeva il pagamento;

3) pertanto, nella fattispecie in esame, non si era verificata alcuna sostituzione dell'ente locale all'UTE, ma il Comune di Talamona aveva esercitato un potere che era pienamente legittimo, poichè non si trattava della valutazione di cespiti correttamente dichiarati, ma di un accatastamento incompleto per omessa dichiarazione di porzioni immobiliari sicuramente soggette all'imposizione (poichè si trattava di impianti fissi ai sensi della L. n. 88 del 2005, art. 4, come interpretato dal D.L. n. 44 del 2005, art. 1 quinquies) e quindi sottratte all'imposizione;

4) anche la liquidazione della imposta era corretta, perchè il Comune aveva proceduto in assenza della collaborazione da parte della società contribuente, la quale aveva omesso di esibire la documentazione contabile in suo possesso e, comunque, non aveva mai contestato nello specifico i valori contabili similari utilizzati come riferimento del Comune di Talamona;

5) per l'effetto, non vi erano ragioni, tenuto anche conto del comportamento della appellante, non sempre improntato a correttezza anche nella fase di accertamento, per procedere alla disapplicazione delle sanzioni.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la E. Produzione s.p.a., sulla base di quattro motivi. Il Comune di Talamona ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'udienza entrambe le parti hanno depositato memorie illustrative ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), a) per aver la CTR ritenuto legittimo, ai fini della determinazione della base imponibile, il riferimento al valore di bilancio dell'immobile, nonostante l'avvenuto accatastamento mediante apposite dichiarazioni Modello Docfa, nel corso dell'anno 1999, della centrale idroelettrica in contestazione; b) considerato legittima la sottoposizione ad autonoma imposizione dei beni, nonostante fossero privi di qualsiasi autonomia funzionale e reddituale rispetto alle centrali elettriche alle quali afferivano; c) per non aver la CTR rilevato la carenza di potere in capo al Comune di Talamona di procedere alla liquidazione dell'imposta dovuta per l'anno 2006 in relazione a talune opere idrauliche serventi la (OMISSIS).

1.1. Il motivo è infondato.

Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, prevede, quanto alla base imponibile per il calcolo dell'ICI, che:

"1. Base imponibile dell'imposta è il valore degli immobili di cui all'art. 1, comma 2.

2. Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1 gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dal testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, u.c.. Con decreti del ministro delle finanze le rendite catastali sono rivalutate, ai fini dell'applicazione dell'imposta di cui all'art. 1, periodicamente in base a parametri che tengono conto dell'effettivo andamento del mercato immobiliare.

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, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel D.L. 11 luglio 1992, n. 333, art. 7, comma 3, penultimo periodo, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1992, n. 359", applicando determinati coefficienti.

Le Sezioni Unite di questa Corte sono intervenute per fissare i confini di applicazione dei criteri della rendita catastale o di bilancio, stabilendo che il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 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 della 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 tali sensi), o avere diritto di pagare una somma minore, potendo, quindi, chiedere il relativo rimborso nei termini di legge (Sez. U, Sentenza n. 3160 del 09/02/2011; conf. Sez. 5, Sentenza n. 12753 del 06/06/2014). Pertanto, in tema di ICI, il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dal D.Lgs. n. 504 n. 1992, art. 5, comma 3, opera, anche per gli immobili già accatastati nella categoria D, fino al momento nel quale è formulata la richiesta di attribuzione di rendita, a seguito della quale il proprietario diviene titolare di una situazione giuridica nuova, derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicchè può essere tenuto a pagare una somma maggiore o minore rispetto a quella provvisoriamente determinata in virtù del detto metodo, potendo, nel secondo caso, richiedere il rimborso entro i termini di legge (Sez. 5, Sentenza n. 11472 del 11/05/2018).

La base imponibile è, altrimenti, individuata dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2, mediante una stretta ed imprescindibile relazione tra iscrizione (o necessaria iscrivibilità) in catasto di una unità immobiliare e rendita vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, sicchè i dati del singolo fabbricato, quali risultanti dal catasto, costituiscono un fatto oggettivo, ai fini dell'assoggettamento all'imposta e della determinazione del quantum dovuto, non contestabile, neppure in via incidentale, da alcuna delle parti (comune e contribuente) del rapporto obbligatorio concernente l'imposta, fatta salva la facoltà del contribuente di chiedere la modifica (eventualmente in via di autotutela), ovvero di impugnare (in sede giurisdizionale) l'atto di accatastamento e/o di attribuzione della rendita, con naturale ripercussione (ed effetto vincolante per le parti del rapporto ICI) sul provvedimento definitivo (Sez. 5, Ordinanza n. 14114 del 07/06/2017).

Non è revocabile in dubbio, pertanto, che nel caso di specie difetti uno dei presupposti per poter ricorrere all'applicazione ai beni (opere idrauliche e macchinari) non iscritti del criterio della rendita catastale, atteso che gli edifici sede della centrale elettrica, a seguito della variazione catastale del 12 luglio 2000, erano stati accatastati (non già nella categoria D/1 opifici -, bensì) nella categoria F/4 (unità in corso di definizione), con la conseguenza che difettava una rendita (riferibile all'edificio-centrale idroelettrica) da aggiornare con riferimento ai cespiti omessi in sede di accatastamento.

Ciò alla luce della chiara formulazione dell'art. 5, comma 3, in precedenza riportato, alla cui stregua il presupposto per escludere l'applicazione del criterio contabile (o di bilancio) è che i fabbricati siano iscritti in catasto con attribuzione di una rendita.

1.2. Non coglie nel segno, altresì, l'ulteriore censura concernente l'asserita carenza del potere impositore in capo al Comune.

Ciò alla luce del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, a tenore del quale:

"2. Il comune provvede alla rettifica delle dichiarazioni e delle denunce nel caso di infedelta, incompletezza od inesattezza ovvero provvede all'accertamento d'ufficio nel caso di omessa presentazione.(...)".

Invero, nel caso di specie, non si è in presenza di un classamento "non aggiornato o palesemente non congruo", con riferimento al quale il Comune avrebbe dovuto chiedere all'Agenzia del Territorio la classificazione corretta, ai sensi della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, att. 7 e della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR ritenuto che l'atto impugnato esplicitasse chiaramente l'iter posto alla base dell'accertamento, nonostante lo stesso non indicasse gli immobili similari presi a base di riferimento per la determinazione del valore nè allegasse alcuna relazione di stima.

2.1. Il motivo è inammissibile.

Invero, in violazione del principio di specificità, la ricorrente ha omesso di trascrivere l'avviso di accertamento n. (OMISSIS), onde porre questa Corte nella condizione di valutare se effettivamente lo stesso fosse privo di adeguata motivazione. Di contro, il resistente ha riportato, a pagina 15 del controricorso e alle pagine 10-11 delle memorie illustrative, ampi stralci dell'avviso, dal quale si evince l'iter logico-giuridico seguito per la determinazione della pretesa impositiva.

In violazione del medesimo principio, la contribuente ha omesso di trascrivere la nota del 20.12.2011, con la quale l'Agenzia del Territorio avrebbe provveduto ad attribuire ai beni in contestazione un valore (contabile) notevolmente inferiore rispetto a quello indicato negli atti impugnati (pag. 18 del ricorso).

3. Con il terzo motivo la ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR rigettato l'eccezione di disapplicazione delle sanzioni irrogate dal Comune di Talamona, nonostante sussistessero obiettive condizioni di incertezza sulla portata applicativa del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, commi 2 e 3.

3.1. Il motivo è, per quanto di ragione, fondato.

In tema di sanzioni amministrative tributarie, l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere distinta dalla ignoranza incolpevole del diritto, come si evince dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra

opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (Sez. 5, Ordinanza n. 15452 del 13/06/2018).

Nel caso di specie è senz'altro configurabile l'ipotesi di cui al n. 7) che precede.

Invero, anche a voler prescindere dalla difficoltà di confezione della formula della norma giuridica (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, commi 2 e 3), premesso che l'avviso di accertamento nella presente sede impugnato si riferisce all'anno 2006, non è revocabile in dubbio che:

1) dapprima, Sez. U, Sentenza n. 3160 del 09/02/2011 ha posto termine ad un contrasto insorto in seno alle sezioni semplici di questa Corte (tra le pronunce nn. 13077/2005 e 5933/2010, che le sezioni unite hanno sostanzialmente condiviso, e nn. 12721/2004, 24235/2004 e 27062/2008), affermando il principio secondo cui, in tema di ICI, il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 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 della 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;

2) poi, Corte Cost. n. 162 del 2008, secondo cui non è fondata la questione di legittimità costituzionale del D.L. 31 marzo 2005, n. 44, art. 1-quinquies, convertito, con modificazioni, dalla L. 31 maggio 2005, n. 88, art. 1, comma 1, censurato, in riferimento agli artt. 3, 24, 102, 104 e 108 Cost., perchè, autoqualificandosi come norma di interpretazione autentica quanto ai criteri di computo della rendita catastale degli opifici industriali adibiti a centrali elettriche, avrebbe efficacia retroattiva. Posto che, in generale, la norma che deriva dalla legge di "interpretazione autentica" non può dirsi irragionevole (art. 3 Cost., comma 1), ove si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario, la necessità, nella specie, di comporre un contrasto giurisprudenziale privilegiando una delle interpretazioni ricavabili dalla disciplina catastale, conforme a quella codicistica, rende legittimo il ricorso ad una norma di interpretazione autentica e non irragionevole, quindi, la sua efficacia retroattiva;

3) ancora, solo con la circolare n. 6 del 2012 dell'Agenzia del territorio ha inequivocamente affermato che "Parimenti, sono incluse nella stima anche quelle componenti impiantistiche presenti nell'unità immobiliare che contribuiscono ad assicurare alla stessa una autonomia funzionale e reddituale, stabile nel tempo, ovvero risultino essenziali per caratterizzarne la destinazione" (ad esempio i grandi trasformatori: Cass. 3166 del 2015; Cass. 7372 del 2011);

4) infine, l'intervento chiarificatore dell'Agenzia è stato trasfuso sul piano normativo con la L. n. 190 del 2014, la quale, all'art. 1, dispone che "Nelle more dell'attuazione delle disposizioni relative alla revisione della disciplina del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, di cui alla L. 11 marzo 2014, n. 23, art. 2, ai sensi e per gli effetti della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 1, comma 2, il R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, art. 10, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, si applica secondo le istruzioni di cui alla circolare

dell'Agenzia del territorio 30 novembre 2012, n. 6, concernente la "Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi"".

Nella fattispecie in esame, l'incertezza normativa oggettiva tributaria rileva, atteso che l'avviso di accertamento in esame si riferisce, come detto, all'anno 2006 e, quindi, ad un periodo in cui i riportati chiarimenti sul piano giurisprudenziale e normativo menzionati non erano ancora intervenuti.

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce la illegittimità della sentenza impugnata per omessa pronuncia in violazione all'art. 112 c.p.c. (con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non essersi la CTR pronunciata sulla censura concernente la non debenza delle sanzioni irrogate nell'avviso di accertamento per carenza del requisito della colpevolezza richiesto, ai fini della punibilità della condotta, dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5.

4.1. Il motivo resta assorbito nell'accoglimento del precedente, anch'esso avente ad oggetto la questione delle sanzioni irrogate.

5. In definitiva, il ricorso merita di essere accolto limitatamente al terzo motivo.

Da ciò consegue che la sentenza impugnata va cassata con riferimento al motivo accolto.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, dichiarandosi non dovute le sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento qui impugnato.

L'accoglimento del ricorso con riferimento esclusivo al profilo delle sanzioni e sulla base dell'incertezza sulla portata applicativa della normativa, giustifica la compensazione integrale delle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso, dichiara inammissibile il secondo, accoglie, nei limiti di cui in motivazione, il terzo e dichiara assorbito il quarto, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, dichiara non dovute le sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento qui impugnato; compensa per intero le spese del presente grado di giudizio.

Cosi deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 2 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 giugno 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza