Sentenza del 14/06/2019 n. 16006 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
Svolgimento del processo

Il Comune di Temù emetteva avviso di accertamento nei confronti di E. Produzione s.p.a., in riferimento all'imposta Ici per gli anni 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, ritenendo che la società avesse omesso di indicare e valorizzare, ai fini della individuazione della rendita, i componenti dell'opificio siti sul territorio comunale, consistenti in opere idrauliche ed altri manufatti, al servizio del fabbricato principale edificato al fine di produrre energia elettrica.

La società contribuente contestava l'operato del Comune, proponendo ricorso avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Brescia che, con sentenza 65/6/13, lo accoglieva sul presupposto, fra gli altri, che l'Agenzia delle Entrate avesse verificato e validato il classamento proposto dalla parte ricorrente con la procedura Docfa.

Il Comune di Temù proponeva appello avverso la detta sentenza, riproponendo le medesime argomentazioni espresse in primo grado ed insistendo, in particolare, sul fatto che la contribuente aveva provveduto, nel mese di marzo del 2013, ad accatastare i beni consistenti nelle canalizzazioni ed altre opere idrauliche e non, laddove per le annualità precedenti, in mancanza di accatastamento degli stessi, aveva applicato il criterio contabile per la determinazione della base imponibile ai fini Ici. La società controdeduceva, sostenendo che l'imposta dovesse essere determinata applicando l'aliquota sui valori catastali dell'impianto di produzione e solo in mancanza di questi sul valore di bilancio indicizzato, al lordo delle quote di ammortamento. Eccepiva altresì la carenza di motivazione e di prova in relazione al valore posto dal Comune alla base della liquidazione della maggior imposta accertata, nonchè la non debenza della sanzione per obiettiva incertezza sull'applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2, 5 e 11.

Con sentenza del 7.10.2015, la C.T.R. Lombardia accoglieva l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) gli impianti in questione, rappresentati da condotte forzate ed altre opere idrauliche, pur avendo una propria autonomia funzionale e reddituale e, quindi, come tali, soggetti ad accatastamento separato, dovevano venire trattati alla stregua degli impianti fissi costituenti l'opificio nel suo complesso, essendo parte integrante dello stesso fabbricato principale di produzione, non potendo quest'ultimo svolgere la propria funzione in assenza di tali impianti;

2) in particolar modo, dal punto di vista funzionale, non era possibile scindere le suddette parti, in quanto la centrale di produzione idroelettrica non poteva funzionare senza le citate opere

idrauliche, tanto è vero che la stessa società contribuente, sollecitata dal Comune, aveva provveduto al loro accatastamento nel corso dell'anno 2013 e l'Agenzia del Territorio aveva attribuito alle stesse un'autonoma rendita catastale al fine del relativo versamento dell'imposta de qua;

3) per quanto concerneva la invocata non debenza delle sanzioni, sussistevano tutte le condizioni individuate dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, essendosi la società sottratta all'obbligo di denuncia delle opere fin dalla data di istituzione dell'imposta contestata, lucrando un beneficio economico ormai non più recuperabile; inoltre la stessa non aveva inteso rimediare ai propri comportamenti illeciti, offrendo collaborazione al Comune, in quanto non aveva messo a disposizione dello stesso ente i propri libri contabili; ed infine la società aveva una dimensione economica, sociale ed organizzativa tale da escludere, assolutamente, che i descritti comportamenti fossero stati dettati dalla inconsapevolezza dei propri obblighi fiscali, piuttosto che da una consapevole volontà di usufruire di un indebito vantaggio economico, tramite il tentativo di occultare una base imponibile.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la E. Produzione s.p.a., sulla base di cinque 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 il già avvenuto accatastamento mediante apposita dichiarazione Modello Docfa, della centrale idroelettrica in contestazione; b) per aver i giudici di merito considerato legittima la sottoposizione ad autonoma imposizione dei beni, nonostante fossero privi di qualsiasi autonomia funzionale e reddituale rispetto alla centrale elettrica alla quale afferivano; c) per non aver la CTR rilevato la carenza di potere in capo al Comune di Temù di procedere alla liquidazione dell'imposta dovuta per gli anni dal 2005 al 2009 in relazione a talune opere idrauliche serventi la (OMISSIS); d) per l'asserita insanabile contraddittorietà della sentenza impugnata riconducibile al fatto di aver affermato, da un lato, che gli impianti in questione, rappresentati da condotte forzate ed altre opere idrauliche, avevano una propria autonomia funzionale e reddituale e, come tali, erano soggetti ad accatastamento separato e, dall'altro, che, dal punto di vista funzionale, non era possibile scindere le dette opere idrauliche dal fabbricato principale di produzione (destinato a centrale idroelettrica).

1.1. Il motivo è in parte inammissibile e in parte infondato.

Quanto alla censura sub d), la stessa è inammissibile. Invero, a seguito della riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in

quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (Sez. Un. 8053 del 2014; conf., fra le tante, Sez. 3, Sentenza n. 23940 del 12/10/2017 e Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 22598 del 25/09/2018).

D'altra parte, anche nella formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 antecedente alle modifiche introdotte dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, del resto, risultava integrato il vizio di contraddittorietà solo in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere la ratio decidendi posta a fondamento della decisione adottata (Sez. 1, Ordinanza n. 12967 del 24/05/2018).

Senza tralasciare che sussiste il vizio di assenza della motivazione, di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, solo allorchè la sentenza sia nulla per contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, che rendono incomprensibili le ragioni poste a base della decisione (Sez. 6 - L, Ordinanza n. 16611 del 25/06/2018), laddove, nel caso di specie, la CTR, pur utilizzando espressioni all'apparenza contraddittorie, ha inteso evidenziare che i detti impianti, non riportati nella dichiarazione Docfa, oltre ad avere un'autonomia funzionale e reddituale, sono imprescindibili al fini del funzionamento complessivo della centrale idroelettrica, a tal punto che, sebbene solo nel corso del 2013, la stessa società contribuente aveva provveduto ad accatastarli.

1.2. Con riferimento alle ulteriori doglianze, occorre premettere che al 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 del 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 penultimo periodo del D.L. 11 luglio 1992, n. 333, art. 7, comma 3, 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 del 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).

1.3. Trattandosi di impianti fissi, gli stessi sono senz'altro soggetti all'ICI, ai sensi del R.D.L. n. 652 del 1939, art. 4, come interpretato (con efficacia retroattiva) dal D.L. n. 44 del 2005, art. 1 quinquies, convertito in L. n. 88 del 2005.

Nè può trovare applicazione, nel caso di specie, il principio secondo cui, 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. 1 quinquies, convertito in L. 31 maggio 2005, n. 88 (che fornisce l'interpretazione autentica del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, art. 4, convertito in L. 11 agosto 1939, n. 1249), 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 e

delle opere idrauliche di superficie e di sottosuolo, che configurano elementi essenziali della centrale, non separabili senza una sostanziale alterazione del bene (Sez. 5, Sentenza n. 23317 del 09/11/2011; Sez. 5, Sentenza n. 8952 del 12/04/2013; Sez. 6 - 5, Sentenza n. 3500 del 20/02/2015).

Invero, tale principio è stato enunciato sì in relazione ad un opificio industriale classificabile come centrale elettrica, ma con riferimento alle turbine che, quantunque ancorate al suolo mediante imbullonatura ai cosiddetti cavalletti di turbina e, pertanto, amovibili senza danno per le strutture murarie della centrale elettrica nella quale siano collocate, 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 e unitaria ed incompleta nella sua struttura - e, come tali, debbono computarsi nel calcolo per la determinazione della rendita catastale (Sez. 5, Sentenza n. 21730 del 17/11/2004).

Solo in quest'ottica l'attribuzione della rendita catastale ad un cespite classificato in categoria D è effettuata mediante stima diretta, tenuto conto degli impianti fissi e di tutte le componenti che, essendo idonee a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita, contribuiscono in via ordinaria ad assicurare all'immobile una specifica e stabile autonomia funzionale e reddituale (Sez. 5, Ordinanza n. 12791 del 23/05/2018).

Ciò in quanto tutte le componenti che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare ad una unità immobiliare una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo sono da considerare elementi idonei a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale (Sez. 6 - 5, Sentenza n. 3166 del 18/02/2015). Viceversa, premesso che la nozione d'immobile per incorporazione si ricava dalla combinazione del R.D.L. n. 652 del 1939, art. 4 e dell'art. 812 c.c., per unità immobiliare (da considerarsi, quindi, ai fini di imposta, a sè stante) va considerata "... ogni unità di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio" (del medesimo R.D.L. n. 652 del 1939, art. 5).

In definitiva, sulla base dell'insegnamento ritraibile dalla sentenza n. 162 del 20 maggio 2008 della Corte Costituzionale, solo per gli impianti, al fine di valutare se debbano essere inclusi o meno nella stima catastale, deve farsi riferimento non solo al criterio dell'essenzialità dello stesso per la destinazione economica dell'unità immobiliare, ma anche alla circostanza che lo stesso sia "fisso", ovvero stabile (anche nel tempo), rispetto alle componenti strutturali dell'unità immobiliare.

Si è ritenuto, ad esempio, alla luce della circolare 6/2012 dell'Agenzia del territorio, che rappresentino componenti impiantistiche che contribuiscono ad assicurare all'unità immobiliare una autonomia funzionale e reddituale, stabile nel tempo, i grandi trasformatori (cfr. Cass. 3166 del 2015; Cass. 7372 del 2011).

I giudici di legittimità hanno altresì affermato che, in virtù di quanto disposto dal sopra menzionato art. 1-quinquies (norma di natura strettamente interpretativa), le centrali elettriche non possono escludere le "turbine" e tutti gli altri 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 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. 24060/2006; 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).

Tuttavia, nella fattispecie in esame i beni immobili del complesso idroelettrico in un primo momento (fino al 2013) non accatastati erano costituiti dalle opere di presa in V. B., V. S. e V. I., nonchè da un ampio tratto di ml. 3.300 della galleria di adduzione dell'acqua e, dunque, da cespiti in nessun modo equiparabili a meri impianti interni al servizio del bene principale, cui va riconosciuta un'autonomia funzionale e reddituale.

Alla stregua delle considerazioni che precedono, il Comune correttamente ha adottato il criterio dei "valori contabili similari" di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, in luogo di quello dell'aggiornamento (recte, rettifica) della rendita catastale relativa alla centrale già dichiarata.

1.4. Non coglie nel segno, invece, 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 infedeltà, 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.

D'altra parte, questa Corte ha già avuto modo di osservare che "il D.Lgs. n. 504 dei 1992, art. 5, nel consentire al contribuente, in presenza di variazioni permanenti intervenute sull'unità immobiliare ed aventi rilevanza sull'ammontare della rendita catastale, di determinare l'imponibile sulla base di una rendita presunta, costituita da quella dei fabbricati similari, non esclude l'obbligo del contribuente di provvedere alla richiesta del nuovo accatastamento, alla luce degli eventi sopravvenuti, modificativi della rendita catastale preesistente. Nessuna norma, di contro, pone a carico del Comune il medesimo obbligo di richiedere all'ufficio competente la modifica della rendita preesistente nell'ipotesi di negligenza dei contribuente per cui la sentenza impugnata che ha affermato l'insussistenza di detto obbligo deve essere confermata (Cass. n. 19196 del 2006; v. anche Cass. n. 1576 del 2005; Cass. n. 14226 del 2015; n. 15025 del 2015; n. 1704/2016).

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 5 e 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR rigettato la richiesta principale di esclusione delle sanzioni, nonostante l'assenza di una condotta dolosa o colposa da parte della contribuente, e quella subordinata di riduzione delle stesse nella misura minima del 100%, nonostante l'incertezza normativa che aveva governato la materia per diversi anni.

2.1. Il motivo è infondato.

In base al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 1 (intitolato "Criteri di determinazione della sanzione), "Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonchè alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali".

Ai fini dell'applicazione delle sanzioni amministrative previste in tema di violazioni di norme tributarie, è necessario che l'inadempimento (o l'inesatto adempimento) dell'obbligazione da parte del contribuente sia (almeno) gravemente colposo, ossia, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, comma 3, caratterizzato da negligenza o imperizia ovvero dall'inosservanza di obblighi posti dalla legislazione tributaria, compresi quelli relativi alle modalità di versamento del tributo (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 13356 del 28/05/2018).

Tuttavia, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento), atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso (Sez. 5, Sentenza n. 22329 del 13/09/2018).

Orbene, premesso che non vengono sollevati rilievi sul piano motivazionale, la CTR, in conformità con la previsione normativa richiamata, ha escluso la richiesta di esclusione delle sanzioni sulla base di tre argomentazioni: a) l'essersi la società sottratta dall'obbligo di denuncia delle opere fin dalla data - 1992 - di istituzione dell'imposta contestata, in tal guisa lucrando un beneficio economico; b) non aver inteso rimediare ai propri comportamenti illeciti offrendo collaborazione al Comune e, in particolare, non aver messo a disposizione dell'ente pubblico i propri libri contabili; c) l'avere la contribuente una dimensione economica, sociale ed organizzativa di tale entità da escludere in via assoluta che i descritti comportamenti fossero stati dettati dalla inconsapevolezza dei propri obblighi fiscali, piuttosto che da una consapevole volontà di usufruire di un indebito vantaggio economico, tramite il tentativo di occultare una base imponibile.

Anche la quantificazione della sanzione nella misura del 200% dell'Ici non corrisposta è intervenuta nel rispetto delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per violazioni tributarie dettate dal citato art. 7, essendosi a tal fine valorizzate la condotta dell'agente, l'opera dal medesimo posta in essere per eliminare o attenuare le conseguente e la sua "personalità".

3. Con il terzo motivo la ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162 e art. 2697 c.c., 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 recepisse acriticamente le risultanze della relazione di stima redatta da un professionista incaricato dal Comune ed utilizzasse valori contabili stimati non corrispondenti al valore di bilancio dei beni in contestazione.

3.1. Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

In primo luogo, non essendovi cenno della relativa questione nella sentenza impugnata, la ricorrente avrebbe dovuto indicare con precisione in quale fase e con quale atto processuale l'avesse sollevata.

In ogni caso, in tema di ICI, l'avviso di accertamento può essere annullato in sede giudiziale allorquando operi un automatico ed acritico riferimento a valori prefissati in via generale (ad esempio, dalle deliberazioni comunali), anzichè ad elementi concreti, come previsto dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 5.

Non determina, pertanto, la illegittimità del detto avviso il richiamo alla relazione di stima all'uopo commissionata ad un professionista esterno, viepiù se si considera che, a ben vedere, la contribuente non ha contestato le risultanze cui quest'ultimo è pervenuto (e recepite nell'avviso), essendosi limitata apoditticamente a sostenere (cfr. pag. 34 del ricorso) che i valori attribuiti ai beni in contestazione sarebbero incongrui, "in quanto privi di qualsiasi riscontro probatorio".

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 296 del 2006, art. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR omesso di pronunciarsi sull'eccezione di decadenza dell'azione accertatrice del Comune con riferimento all'annualità 2005.

4.1. Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

In primo luogo, la ricorrente ha omesso, in violazione del principio di autosufficienza, di trascrivere le controdeduzioni depositate in secondo grado con le quali avrebbe riproposto in quella sede l'eccezione di decadenza in esame.

In ogni caso, anche a voler ritenere ammissibile il motivo, lo stesso si rivelerebbe infondato, in quanto, essendosi al cospetto di una omessa dichiarazione e dovendo il relativo obbligo dichiarativo essere assolto, nel caso di specie, nel 2005, il termine quinquennale di decadenza, prescritto dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, andava a scadere il 31.12.2011 e, nella fattispecie, l'avviso di accertamento per il 2005 è stato notificato in data 30.12.2011 (cfr. pag. 36 del ricorso). Tale disciplina, va ricordato, è applicabile ai rapporti di imposta pendenti alla data dell'1 gennaio 2007 (cfr. art. 1, comma 171).

5. Con il quinto motivo la ricorrente lamenta 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 sull'eccezione di disapplicazione delle sanzioni irrogate

reiterata in appello -, nonostante sussistessero obiettive condizioni di incertezza sulla portata applicativa del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, commi 2 e 3.

5.1. Il motivo si rivela, per quanto di ragione, fondato.

Premesso che, in osservanza del principio di specificità, la ricorrente ha trascritto (pagg. 37-38 del ricorso) la predetta eccezione reiterata in appello, la CTR ha omesso di pronunciarsi sulla stessa.

Non essendo, poi, necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, disapplicando le sanzioni irrogate.

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 (del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, commi 2 e 3), premesso che l'avviso di accertamento nella presente sede impugnato si riferisce agli anni dal 2005 al 2009, 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 6/2012 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 Agenzia del territorio 30 novembre 2012, n. 6/2012, 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.

Per la prima annualità (2005) va altresì considerato che il D.L. 31 marzo 2005, n. 44, art. 1 quinquies, convertito in L. 31 maggio 2005, n. 88, fornendo l'interpretazione autentica del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, art. 4, convertito in L. 11 agosto 1939, n. 1249, ha, in tema di classamento di immobili e con riferimento all'attribuzione della rendita catastale alle centrali idroelettriche, chiarito che, previa inclusione nella stima degli 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, occorre tener conto, nel calcolo della rendita, anche del valore delle turbine e delle opere idrauliche di superficie e di sottosuolo, che configurano elementi essenziali della centrale, non separabili senza una sostanziale alterazione del bene.

6. In definitiva, il ricorso merita di essere accolto limitatamente al quinto 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 i primi quattro motivi del ricorso, accoglie, nei limiti di cui in motivazione, il quinto, 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.

Così 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

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza