Sentenza del 18/07/2019 n. 19334 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. W.O. srl propone cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 2471/27/14 del 1 dicembre 2014, con la quale la commissione tributaria regionale della Puglia, in accoglimento dell'appello principale del Comune di Ordona (FG) ed in rigetto dell'appello incidentale della società, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento Ici (secondo semestre 2011) a quest'ultima notificato in relazione al parco eolico pluri-impianto (15 pale) da quest'ultima posseduto nel territorio comunale (cat. D).

La commissione tributaria regionale, per quanto qui ancora rileva, ha ritenuto che: - non sussistesse, in materia, alcun obbligo dell'amministrazione comunale di procedere a contraddittorio preventivo; - correttamente quest'ultima avesse determinato la base imponibile ai fini Ici sul valore contabile attribuito al parco eolico nel bilancio della società al 31 dicembre 2011, trattandosi di compendio immobiliare non ancora iscritto, in quell'annualità, a catasto con attribuzione di rendita; - la rendita catastale attribuita nell'annualità successiva non potesse avere effetto retroattivo oltre l'istanza di accatastamento presentata, soltanto nel marzo 2012, dalla società; - non sussistessero i dedotti presupposti di incertezza normativa al fine della eliminazione o riduzione delle sanzioni applicate.

Resiste con controricorso il Comune di Ordona.

W. ha depositato memoria.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., n. 3, - violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 1, artt. 23, 24 e 97 Cost., D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 3. Per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto legittimo l'avviso di accertamento in oggetto, nonostante che esso non fosse stato preceduto dal necessario contraddittorio amministrativo.

p. 2.2 Il motivo è infondato.

Va fatta qui applicazione di quanto stabilito da Cass. SSUU n. 24823/15 secondo cui, nel superamento del principio già affermato da SSUU n. 19767/14: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe

potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito".

Nel caso di specie, è dunque dirimente osservare, per un verso, come non si trattasse di tributo armonizzato UE e, per altro, come non sussistesse alcuna specifica previsione normativa che rendesse necessario il contraddittorio preventivo; a quest'ultimo proposito, rileva anzi come la disposizione specifica di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 3, prescrivesse come meramente facoltativo e non obbligatorio ("i Comuni possono...") l'invio ai contribuenti di richiesta o sollecitazione informativa preventiva e strumentale all'attività di liquidazione e di accertamento Ici.

p. 3.1 Con il secondo motivo di ricorso la società deduce violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, artt. 3 e 53 Cost., art. 115 c.p.c.. Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente escluso l'efficacia della rendita attribuita nel 2012 anche per l'annualità 2011, in luogo del criterio contabile per quest'ultima seguito, nonostante che l'attribuzione di rendita dovesse estendersi anche alle annualità sospese perchè ancora sub judice.

p. 3.2 Il motivo è infondato.

Secondo il 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, 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 i seguenti coefficienti (...)".

Ricorre in proposito l'indirizzo fissato da Cass. SSUU n. 3160/11, 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, 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".

Orbene, nel caso di specie è incontroverso che la società abbia richiesto l'accatastamento del parco eolico soltanto nel marzo 2012.

Sicchè, pur volendo riconoscersi alla rendita catastale infine attribuita efficacia retroattiva estesa alle annualità di imposta ancora sospese (e, come tali, provvisoriamente assoggettate al regime

contabile) tale efficacia non potrebbe comunque spingersi - a ritroso - oltre l'istanza di accatastamento ed attribuzione di rendita; posto che è soltanto a far data da questo momento che si determina l'insorgenza, come evidenziato dalla giurisprudenza indicata, di una situazione giuridica nuova legittimante il conguaglio in dare o in avere.

p. 4.1 Con il terzo motivo di ricorso la società lamenta, in via subordinata, violazione sotto altro profilo del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3. Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto corretta l'applicazione al parco eolico del coefficiente di rivalutazione previsto dalla legge per immobili di ben diversa natura, quali i fabbricati; essendo invece evidente come, in relazione agli stabilimenti industriali ed agli impianti tecnologici, il fattore-tempo operasse naturalmente per il deprezzamento e non per l'incremento di valore.

p. 4.2 Il motivo è infondato dal momento che, come rilevato dal giudice regionale, l'avviso di accertamento in questione ha fatto corretta applicazione, nella determinazione della base imponibile Ici, del criterio normativo di cui al citato D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3.

Quest'ultima disposizione richiama, per gli immobili a destinazione speciale non accatastati, il criterio di cui al D.L. n. 333 del 1992, art. 7, comma 3, convertito c.m. nella L. n. 359 del 1992, il quale prevede, a sua volta, che: "Per le unità immobiliari classificate o classificabili nel gruppo D possedute nell'esercizio d'impresa, il valore è costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili applicando per ciascun anno di formazione dello stesso i seguenti coefficienti (...)" Si tratta di criterio indistintamente riferito ad ogni tipologia di unità immobiliare "classificata o classificabile nel gruppo D", purchè posseduta nell'esercizio di impresa; esso, inoltre, richiama espressamente il valore contabile "al lordo delle quote di ammortamento".

Ciò che dunque rileva, ai fini della determinazione del valore degli immobili non accatastati in questione (fabbricati o impianti), è la valutazione desumibile dalle scritture contabili con i correttivi (lordo ammortamento e coefficienti di adeguamento annuale) prescritti dalla legge.

E' vero che, per quanto concerne gli immobili in questione, la rendita catastale "(...) è determinata con stima diretta per ogni singola unità" (R.D.L. n. 652 del 1939, art. 10, conv. L. n. 1249 del 1939), e che la stessa amministrazione finanziaria ha stabilito che, in tale caso, il valore imponibile (secondo quanto stabilito dal Reg. catastale di cui al R.D.L. n. 1142 del 1949, art. 27 segg.) "può essere calcolato (...) nel valore di costo di ricostruzione, tenendo conto, in quest'ultimo caso, di un adeguato "coefficiente di riduzione in rapporto allo stato attuale delle unità immobiliari"" (deprezzamento)" (Circ. MF 6/2012; così Circ. MF 14/2007); ma è altrettanto indubitabile che tale procedimento concerne, appunto, il diverso criterio determinativo della rendita catastale (al quale il contribuente può sempre accedere, facendone richiesta) non potendosi esso estendere - in contrasto con quanto specificamente previsto dalla richiamata normativa di legge - al diverso e non omologabile criterio determinativo secondo valore contabile o di bilancio.

Va del resto considerato come la doglianza in esame sia anche priva di reale collegamento con la concretezza della fattispecie e la ratio decisoria sottesa alla sentenza censurata, la quale ha comunque ritenuto - in fatto - che il criterio di legge rendesse congruamente conto del reale

valore del compendio immobiliare nella annualità di imposta dedotta, trattandosi di impianto eolico di recentissima costruzione (avvio produttivo del luglio 2011) e non ancora segnato da alcun significativo deprezzamento per obsolescenza materiale e tecnologica.

p. 5.1 Con il quarto ed il quinto motivo di ricorso si deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2 e art. 7, comma 4, e L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale escluso quantomeno le sanzioni per omessa dichiarazione ed omesso versamento, nonostante che si vertesse di oggettiva incertezza normativa circa la tassabilità Ici dei parchi eolici; e, inoltre, per non aver considerato che sussistevano "eccezionali circostanze" che rendevano sproporzionato il rapporto tra l'imposta e la sanzione (già ridotta al 50% dal primo giudice, ma poi inopinatamente ripristinata per intero in appello).

p. 5.2 I due motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche poste - sono infondati.

Il giudice di appello, riformando con ciò la sentenza di primo grado, ha escluso che ricorresse nella specie il presupposto di esenzione sanzionatoria costituito dalla obiettiva incertezza normativa.

Questa conclusione appare - non in contrasto ma - in linea con la previsione legislativa di cui si assume la violazione.

Ricorre anche in proposito l'orientamento consolidato di legittimità, secondo cui (tra le molte, da ultimo: Cass. n. ord. 3108/19): "In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla 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 dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione".

Nel caso di specie, non sussisteva la condizione di incertezza normativa così intesa, dal momento che la sottoponibilità ad Ici degli impianti produttivi, anche da fonti rinnovabili quali centrali idroelettriche e similari, costituiva già all'epoca un dato interpretativo ormai assodato. Quantomeno in ordine alla rilevanza impositiva ex se di tali impianti ed alla loro iscrivibilità in categoria catastale "D1 Opifici"; indipendentemente dalla diversa ed effettivamente più controversa problematica (però qui non dedotta) della individuazione delle singole componenti impiantistiche fiscalmente rilevanti: v. Cass. nn. 4028/12, 23317/11, 7372/11, 13319/06, 21730/04 ed altre, richiamanti anche C. Cost. 162/08.

In ordine, poi, al disposto del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 7, comma 4, - che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrano eccezionali circostanze che rendano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa - si rileva come si tratti di questione delibata dal giudice di appello nella globale

riconsiderazione del trattamento sanzionatorio applicato. Ed il giudice di appello, in accoglimento del gravame principale proposto dal Comune specificamente su questo aspetto, ha appunto escluso che le sanzioni da esso applicate (già ridotte, con decisione mitigatrice reputata erronea, dal primo giudice) presentassero oggettiva sproporzione rispetto alla notevole consistenza economica del tributo ed alla tipologia (omessa dichiarazione ed omesso versamento) dell'illecito. Si tratta di valutazione non in contrasto con la legge e basata su circostanze fattuali qui non rivedibili.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso;

- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.200,00, oltre rimborso forfettario ed accessori di legge;

- v.to il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;

- dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, a carico della parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorsa principale.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile, il 5 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza