Sentenza del 16/10/2019 n. 26168 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

ESPOSIZIONE DEI FATTI DI CAUSA

1. La societa' (XXXXX) s.p.a. impugnava, con distinti ricorsi, limitatamente all'irrogazione delle sanzioni, gli avvisi di accertamento ICI per le annualita' 2006 - 2008, con cui il Comune di Ledro aveva richiesto la maggiore imposta dovuta in relazione all'atto di variazione annotata il 29.11.2011 dal Servizio Catasto della Provincia Autonoma di Trento. Avvisi in cui si accertava che la centrale elettrica, nella determinazione della base imponibile non aveva tenuto conto dei fabbricati e delle costruzioni comprensive delle parti mobili strutturalmente connesse, anche in via transitoria mediante qualsiasi mezzo di unione, che realizzassero un unico bene complesso.

La Commissione Tributaria di primo grado di Trento, riuniti i ricorsi, li rigettava.

Proposto appello da parte della contribuente, la Commissione Tributaria di secondo grado di Trento lo accoglieva sul rilievo che le sanzioni non erano dovute in quanto, anche per il periodo immediatamente successivo all'entrata in vigore del Decreto Legge 31 marzo 2005, n. 44, articolo 1 quinquies, convertito dalla L. 31 maggio 2005, n. 88, permaneva incertezza in ordine all'individuazione delle parti dell'impianto che dovevano essere considerate ai fini della determinazione della rendita; ulteriormente argomentando che solo con Circolare n. 6/T del 30.11.2012, l'Agenzia del Territorio aveva risolto i dubbi interpretativi sorti a seguito della citata norma di cui all'articolo 1 quinquies e che la contribuente non poteva presentare la documentazione contabile finalizzata all'accertamento della base imponibile, in mancanza di individuazione delle tariffe per le categorie comprendenti unita' immobiliari costituite da opifici.

Avverso la sentenza della CTR indicata in epigrafe propone ricorso per cassazione il Comune di Ledro affidato ad un unico articolato motivo.

La contribuente si e' costituita in giudizio con controricorso. Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

ESPOSIZIONE DELLE RAGIONI DI DIRITTO

2. Con un unico motivo l'ente ricorrente deduce violazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 5 e articolo 10, comma 1, nonche' del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6, comma 2 e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 8; omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione insufficienza e illogicita' della motivazione ex articolo 360 c.p.c., n. 5). Sostiene che la commissione di secondo grado ha erroneamente

ritenuto non essere dovute le sanzioni per il mancato pagamento della maggiore imposta Ici dovuta per il periodo successivo all'entrata in vigore del Decreto Legge 31 marzo 2005, n. 44, articolo 1 quinquies, convertito dalla L. 31 maggio 2005, n. 88, che, in via di interpretazione autentica, ha disposto nel senso che, con riguardo alle centrali elettriche, nella determinazione della base imponibile deve tenersi conto anche degli impianti connessi con i fabbricati e destinati alla produzione dell'energia.

Assume, infatti, l'amministrazione comunale che le sanzioni erano state applicate per l'omessa o infedele dichiarazione, non avendo la contribuente presentato la denuncia di adeguamento del valore contabile dell'impianto in conseguenza dell'ampliamento della base imponibile a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legge n. 44 del 2005.

Cio' in quanto non poteva rilevare la circostanza che sussistessero condizioni di incertezza in ordine alla determinazione del valore da attribuire ai fini catastali, posto che, nell'attesa della attribuzione della rendita, la contribuente, trattandosi di fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, avrebbe dovuto corrispondere l'imposta sulla base dei valori contabili ai sensi del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 5, comma 3, in riferimento al quale la Circolare dell'Agenzia non incideva affatto, limitandosi ad evidenziare procedure e criteri per la valorizzazione dei predetti immobili che si fondavano sulla cd. stima diretta e che utilizzano i dati di bilancio e contabili provenienti dal contribuente.

Inoltre il comportamento negligente della contribuente, al quale riconnettere l'applicazione delle sanzioni, era ravvisabile nel fatto che non aveva presentato domanda alcuna di attribuzione della rendita catastale tramite il modello DOCFA o atto equipollente.

3. La censura e' priva di pregio.

Questo Collegio osserva che la Corte di legittimita' (cfr. Cass. n. 13076 del 24/06/2015; Cass. n. 4394 del 24/2/2014; Cass. n. 3113 del 12/2/2014; Cass. n. 24670 del 28/11/2007) e' ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di non debenza delle sanzioni enunciando i seguenti principi di diritto: per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che e' caratterizzata dall'impossibilita', esistente in se' ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma 2 giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 6, che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e percio' l'accertamento di essa e' esclusivamente demandata al giudice e non puo' essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilita', abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria.

L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si puo' rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficolta' d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficolta' di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficolta' di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorieta'; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. Costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilita' amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocita' del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione".

4. Ora va considerato che la situazione di obiettiva incertezza in ordine alla fattispecie che occupa - vale a dire computabilita' o meno delle turbine e degli altri impianti nel calcolo per la determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche ai fini Ici -, emerge dal fatto che per superare detta incertezza normativa, oggetto di pronunce dissonanti della giurisprudenza anche di legittimita' (v. Cass. n. 26064/2006, in motivazione, punto 6.3; Cass. n. 22691/2009), e' stata introdotta la norma di interpretazione autentica del R.Decreto Legge n. 652 del 1939, articolo 4, con Decreto Legge 31 marzo 2005, n. 44, articolo 1 quinquies, convertito in L. 31 maggio 2005, n. 88 (la quale ha disposto che "Ai sensi e per gli effetti del L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 1, comma 2, il R.Decreto Legge 13 aprile 1939, n. 652, articolo 4, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 agosto 1939, n. 1249, limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto, concorrono alla determinazione della rendita catastale, ai sensi del cit. regio decreto-legge, articolo 10, gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attivita' industriale di cui al periodo precedente anche se fisicamente non incorporati al suolo. I trasferimenti erariali agli enti locali interessati sono conseguentemente rideterminati per tutti gli anni di riferimento".

La norma individua, dunque, nuovi criteri per la determinazione della rendita catastale prescrivendo che debbano essere considerati non solo i fabbricati censiti in catasto con la categoria D ma anche gli impianti mobili ad essi connessi e necessari per la produzione di energia elettrica.

5. Nel caso di specie, ove non e' contestato che gli immobili fossero gia' iscritti in catasto senza attribuzione di rendita fin dal 1999, la contribuente, avrebbe dovuto, ad avviso dell'ente impositivo, ai sensi del Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 5, comma 3, versare l'Ici secondo il valore contabile, in attesa dell'attribuzione della nuova rendita, posto che la norma di cui all'articolo 1 quinquies del Decreto Legge 31 marzo 2005, n. 44, ha indicato ulteriori beni di cui occorre tener conto nella determinazione della rendita, prevedendo, cosi', da un lato l'obbligo delle agenzie del territorio e degli uffici del catasto di attribuire nuove rendite agli immobili gia' accatastati e, dell'altro, l'obbligo dei contribuenti di presentare la dichiarazione Docfa o atto equipollente indicando in via propositiva il valore dell'intero impianto, comprensivo dell'accorpamento dei manufatti non dichiarati, in mancanza della quale il contribuente e' obbligato a versare l'Ici sulla base dei valori contabili.

Tuttavia, l'incertezza riguardava non tanto l'individuazione del sistema contabile o catastale che doveva essere seguito dalla societa', bensi' i criteri tecnici con cui in concreto occorreva individuare i singoli beni da valorizzare, tenuto conto dell'obsolescenza, della vetusta', del deprezzamento tecnologico e funzionale.

Le sanzioni non appaiono dovute nemmeno se si considera il profilo della omissione da parte della contribuente della richiesta di attribuzione di nuova rendita con la procedura DOCFA ovvero della dichiarazione dei nuovi valori contabili.

Cio' in quanto" dopo l'entrata in vigore del Decreto Legge 31 marzo 2005, n. 44, articolo 1 quinquies, sussisteva obiettiva incertezza circa la concreta individuazione dei manufatti che avrebbero dovuto essere considerati al fine di incrementare il valore dell'impianto e circa il valore da attribuire agli stessi, tenuto conto della vetusta' e dell'obsolescenza. E significativo appare altresi' il fatto che la contribuente, dopo l'attribuzione della rendita da parte del Servizio Catasto della Provincia Autonoma di Trento il 30.12.2011 e la notifica degli avvisi di accertamento, non ha inteso impugnare i predetti atti sotto il profilo dell'entita' della rendita, ma solamente sotto il profilo sanzionatorio, ritenendo di essere stata impossibilitata a quantificare l'imposta dovuta prima della determinazione da parte del predetto Servizio Catasto.

6. Infine correttamente la CTR ha evinto elementi di incertezza dalla Circolare dell'Agenzia del Territorio 6/2012 la cui finalita' era quella di dare risposta ai numerosi quesiti finalizzati a chiarire, nell'ambito dell'accertamento catastale, le metodologie tecnico operative per la determinazione della rendita catastale delle unita' immobiliari da recensire nei gruppi D ed E. Tale Circolare, invero, adottata dopo l'entrata in vigore del Decreto Legge 31 marzo 2005, n. 44, articolo 1 quinquies, sottendeva il permanere di dubbi nell'applicazione della legge pur essendo decorsi sette anni dall'entrata in vigore del Decreto Legge 31 marzo 2005, n. 44, articolo 1 quinquies, il che vieppiu' evidenzia l'incertezza in cui versava la contribuente nel periodo immediatamente successivo all'entrata in vigore della norma (Cass. n. 10316 e n. 10314 del 2019).

Nella fattispecie l'incertezza normativa trova conferma, dunque, nell'adozione della norma interpretativa (D.I. n. 44 del 2005, articolo 1 quinquies) e nel sussistente contrasto giurisprudenziale su questo specifico aspetto del thema decidendum.

Il ricorso va, dunque, rigettato e le spese processuali si compensano in considerazione del successivo consolidarsi della giurisprudenza di legittimita'.

Poiche' il ricorso e' stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed e' respinto, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1, comma 17, (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - Legge di stabilita' 2013), che ha aggiunto l'articolo 13, comma 1 quater al testo unico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115 - della sussistenza dell'obbligo di versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione integralmente rigettata.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso e compensa le spese.

- Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' 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 articolo 13, comma 1 bis.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza