Sentenza del 27/03/2019 n. 8529 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO (NOZIONE) - TIPI E SISTEMI DI ACCERTAMENTO - ACCERTAMENTO CATASTALE (CATASTO) - IN GENERE Classamento - Fabbricati a destinazione speciale o particolare - Stima diretta - Sopralluogo - Necessità - Limiti.

Massima:

In tema di classamento, l'attribuzione di rendita ai fabbricati a destinazione speciale o particolare, e specificamente quelli classificati nel gruppo catastale D), deve avvenire, come previsto anche dall'art. 7 del d.P.R. n. 604 del 1973, mediante "stima diretta", senza che ciò presupponga, peraltro, l'effettuazione di un previo sopralluogo, potendo l'Amministrazione legittimamente avvalersi della valutazione, purché mirata e specifica, delle risultanze documentali in suo possesso.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. SO. srl propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 105/13/13 del 19 settembre 2013, con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimi (salvo che in punto sanzioni) gli avvisi di accertamento per maggiore Ici 2004/2007 notificatile nel 2009 in relazione ad un immobile urbano di sua proprietà ed iscritto, in quanto di destinazione speciale (albergo), in categoria catastale "D".

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che: - la società fosse decaduta dalla impugnazione della rendita catastale, dal momento che quest'ultima (messa in atti fin dal 18 febbraio 1992) le era stata notificata nel 2006, L. n. 342 del 2000, ex art. 74, comma 3, unitamente a due avvisi di accertamento Ici 2003/2004, e non era stata opposta nel termine di 60 giorni di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21; il perfezionamento della notifica della rendita catastale, così effettuata, non veniva meno a seguito dell'avvenuto annullamento in autotutela, da parte del Comune di Milano, dei suddetti avvisi di accertamento 2003/2004, dal momento che

gli effetti della notificazione della rendita discendevano direttamente dalla legge (art. 74 cit.); correttamente il Comune di Milano aveva pertanto determinato l'Ici sulla rendita catastale così notificata e divenuta ormai inoppugnabile, dal momento che, per le rendite adottate prima del 31 dicembre 1999 (anche se notificate successivamente), l'efficacia della rendita stessa decorreva non dalla data di notificazione ma da quella dell'attribuzione originaria.

Resistono con controricorso tanto l'agenzia delle entrate (nel contraddittorio sulla rendita), quanto il Comune di Milano (nel contraddittorio sugli avvisi di accertamento Ici).

La ricorrente ha depositato memoria.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione della L. n. 342 del 2000, art. 74, comma 3 e della L. n. 241 del 1990, art. 21 nonies, nonchè dei principi generali in tema di annullamento in autotutela dei provvedimenti impositivi. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto la definitività della rendita notificata nel 2006 unitamente agli avvisi di accertamento 2003/2004, nonostante che tali atti impositivi (riportati per autosufficienza nel ricorso per cassazione): - non facessero menzione alcuna della rendita catastale (nè quest'ultima poteva desumersi con formula matematica dal "valore" in essi attribuito all'immobile); - fossero stati comunque annullati dal Comune di Milano in sede di autotutela, e prima del decorso dei termini di impugnazione.

Con il secondo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 1 (error in procedendo). Per avere la commissione tributaria regionale ravvisato la decadenza dall'impugnazione della rendita siccome notificata con gli avvisi di accertamento Ici nel 2006, nonostante che tali avvisi non facessero menzione nè dell'esistenza in sè della rendita, nè dell'amministrazione (agenzia del territorio) nei cui confronti doveva essere proposta l'impugnazione.

p. 2.2 I due motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche dedotte - sono fondati.

L'amministrazione finanziaria convenuta ha sostenuto in corso di causa che l'immobile in questione "risultava provvisto di rendita fin dall'impianto, mentre l'attuale rendita di Euro 49.355,31 era attribuita fin dal 18 febbraio 1992, quindi prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 504 del 1992, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili. Semplicemente, controparte ha ritenuto per lei più vantaggioso ignorare la rendita ed effettuare il conteggio in base ai minori valori contabili da lei stimati" (controdeduzioni in appello dell'agenzia delle entrate, riportate in controricorso pag.6); aggiungendo poi che: "(...) Il primo stadio dell'unità, coincidente con l'attribuzione della rendita, risaliva al 1968 (ciò che in visura risulta come "situazione dell'unità immobiliare dall'impianto meccanografico") mentre il secondo ed ultimo stadio coincide con l'aggiornamento degli estimi catastali conseguente all'entrata in vigore del D.M. 20 gennaio 1990" (controricorso, pagina 10).

La stessa amministrazione finanziaria riconosce tuttavia la necessità che la rendita così risultante (antecedente al 31 dicembre 1999 perchè "messa in atti" nel febbraio 1992) venisse notificata

alla società contribuente in una con la notificazione dei primi atti impositivi che su di essa si basavano (avvisi di accertamento Ici 2003/2004), secondo quanto disposto dalla L. n. 342 del 2000, art. 74, comma 3; salvo affermare che, nella specie, tale notifica era stata comunque regolarmente effettuata, posto che negli avvisi in questione la rendita dell'immobile era riportata, "sebbene non di immediata lettura" (controricorso, pagina 9).

Sul presupposto che la rendita in questione non era mai stata precedentemente notificata alla società contribuente, la quale aveva conseguentemente presentato dichiarazione Ici ed eseguito, nelle annualità precedenti, i versamenti dell'imposta in ragione del valore contabile rivalutato dell'immobile (in quanto di destinazione speciale, D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 5, comma 3), la commissione tributaria regionale era dunque chiamata a fare corretta applicazione della citata L. n. 342 del 2000, art. 74, comma 3, secondo cui: "3. Per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, non ancora recepiti in atti impositivi dell'amministrazione finanziaria o degli enti locali, i soggetti attivi di imposta provvedono, entro i termini di prescrizione o decadenza previsti dalle norme per i singoli tributi, alla liquidazione o all'accertamento dell'eventuale imposta dovuta sulla base della rendita catastale attribuita. I relativi atti impositivi costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della predetta rendita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 3 e successive modificazioni".

Questa disposizione è stata fatta oggetto di indirizzo applicativo da parte della Circolare Ministero Finanze 13 marzo 2001 n. 4 la quale, sul punto, osserva: "L'art. 74, comma 3, affronta, invece, un'ulteriore fattispecie, quella cioè in cui gli atti che abbiano comportato l'attribuzione o la modificazione della rendita siano stati adottati dall'Ufficio del territorio entro il 31 dicembre 1999, ma non siano stati ancora recepiti in atti impositivi degli enti locali. Nell'ipotesi in questione il comune deve provvedere, entro i termini di decadenza dal potere di esercizio della potestà impositiva, indicati nel D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, ad emettere gli avvisi di liquidazione o di accertamento, finalizzati al recupero della sola maggiore imposta che risulta dovuta sulla base della rendita attribuita. (...) L'ultima parte del comma 3 assume un rilievo particolare per i comuni, poichè viene stabilito che gli atti impositivi emessi sulla base delle attribuzioni o modificazioni della rendita "costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della predetta rendita". Tale disposizione è finalizzata a dare ai contribuenti piena conoscenza delle rendite attribuite sotto il vigore delle precedenti norme, poichè, come già precisato, fino al 31 dicembre 1999 dette rendite non dovevano essere necessariamente notificate all'interessato, essendo sufficiente la loro affissione all'albo pretorio. La norma comporta quindi che dalla data di notificazione dell'avviso di liquidazione o dell'avviso di accertamento, redatto sulla base dei dati trasmessi all'ente locale dall'Ufficio del territorio, decorre il termine di sessanta giorni non solo per la presentazione del ricorso avverso la determinazione del tributo, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, lett. h), ma anche avverso la determinazione della rendita, ai sensi dello stesso D.Lgs., art. 2, comma 3." Conclude quindi la Circolare nel senso che: "Il comune, pertanto, deve chiarire al contribuente tale circostanza con l'indicazione negli atti impositivi che avverso gli stessi potrà proporsi ricorso, nei termini innanzi espressi, chiamando in giudizio rispettivamente il Comune o l'Ufficio del territorio od anche entrambi, nel caso in cui si voglia contestare sia l'importo richiesto dall'ente

impositore a titolo di ICI e sia la rendita attribuita, sulla base della quale è stata determinata l'imposta".

p. 2.3 Ora, su tali premesse, si ritiene erronea l'affermazione della commissione tributaria regionale secondo cui l'osservanza dell'art. 74, comma 3 cit. sarebbe stata qui garantita dalla notificazione (2006) della rendita unitamente ai primi atti impositivi per Ici 2003/2004, con conseguente decadenza della società dalla impugnativa della rendita stessa, in quanto non proposta nel termine di 60 giorni di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21.

La commissione tributaria regionale, nel sostenere questa ratio decidendi, non ha infatti tenuto in debito conto che la notificazione del 2006 - al contrario di quanto ritenuto - non era in grado di portare validamente a conoscenza della società contribuente la rendita attribuita, stante il concorso delle seguenti circostanze ostative.

In primo luogo, gli avvisi Ici in questione (riportati in ricorso) non facevano menzione alcuna del provvedimento di attribuzione/modificazione/aggiornamento della rendita (nè tantomeno della possibilità di sua impugnativa nei confronti dell'agenzia del territorio), limitandosi alla identificazione catastale dell'immobile, all'indicazione del valore finale ad esso attribuito ed ai criteri di calcolo dell'imposta. La mancata esplicitazione della rendita attribuita (come detto, mai prima portata a conoscenza della contribuente) determinava una insanabile carenza motivazionale degli avvisi, in considerazione del fatto che (Cass. ord. n. 14987/18): "In tema di classamento, l'avviso di rettifica e liquidazione deve avere un contenuto tale da consentire al destinatario di controllare eventuali errori di calcolo nell'applicazione dei coefficienti e delle aliquote e deve quindi includere, oltre all'importo del tributo, anche gli ulteriori elementi posti a base dell'imposizione ed, in particolare, i dati di classamento (consistenti nell'indicazione della zona censuaria, della categoria, della classe, della consistenza e della rendita), nonchè specificare le differenze riscontrate rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa dello stesso, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale successiva fase contenziosa rispetto alle ragioni deducibili dall'Ufficio" (nel senso della necessità che l'atto impositivo rechi, ex art. 74, comma 3, cit., specifica ed univoca indicazione della rendita, tra le altre: Cass. 14400/17 e 10574/10).

In secondo luogo, costituisce evenienza incontroversa di causa che tali avvisi di accertamento Ici vennero comunque annullati dal Comune di Milano (in pendenza del termine di impugnazione di 60 giorni) nell'esercizio di autotutela. Dal che scaturiva il venir meno, da un lato, di tutti gli effetti, anche notificatori, ad essi astrattamente riconducibili (ex tunc) nonchè, dall'altro, del presupposto impositivo e dello stesso interesse, per la società contribuente, di impugnarli D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21.

Va dunque escluso che quest'ultima fosse decaduta dall'impugnativa della rendita e dell'imposizione.

p. 3.1 Con il terzo motivo di ricorso la società deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162, della L. n. 241 del 1990, art. 3 e della L. n. 212 del 2000, art. 7. Per avere la commissione tributaria regionale ritenuto congruamente motivati gli avvisi di accertamento Ici notificatile nel 2009 e qui

impugnati (2004/2007), nonostante che questi ultimi (riprodotti per autosufficienza in ricorso) non menzionassero, nè allegassero, il contenuto essenziale dell'atto di determinazione della rendita (di per sè non desumibile dal solo valore indicato nella visura catastale in atti ed in essi richiamato).

Con il quarto motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 604 del 1973, art. 6, comma 1 e art. 7, comma 1, del R.D.L. n. 652 del 1939, art. 10, comma 1 e del D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 30, nonchè del principio generale del contraddittorio preventivo (SU 19667/14). Per avere la commissione tributaria regionale ritenuto legittimi gli avvisi di accertamento Ici in questione, nonostante che essi si basassero su una rendita catastale attribuita (ad immobile precedentemente stimato, ai fini Ici, a valore contabile rivalutato D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 5, comma 3) in assenza di contraddittorio preventivo, e senza stima diretta.

p. 3.2 Anche questi due motivi di ricorso - suscettibili pur essi di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche dedotte - sono fondati, nei termini che seguono.

Sull'erroneo presupposto della regolare notificazione della rendita fin dal 2006, il giudice di merito non ha considerato l'invalidità degli avvisi di accertamento siccome notificati alla società contribuente nel 2009; invalidità la cui emersione scaturisce dalla diretta applicazione alla fattispecie concreta, senza necessità di nuovi accertamenti di fatto, della pertinente disciplina giuridica.

Questi ultimi avvisi di accertamento contenevano, diversamente dai primi, specifica indicazione della "rendita attribuita/modificata", e tuttavia faceva in essi difetto l'indicazione del criterio concretamente seguito per tale attribuzione; il che impediva alla società contribuente di avere piena contezza dei presupposti (e dei margini di contestabilità) del maggior credito Ici vantato dall'amministrazione comunale rispetto a quanto negli anni precedenti da essa corrisposto in base al valore di libro.

L'indicazione del criterio di attribuzione/modificazione della rendita doveva, nella specie, apparire anzi tanto più cogente in considerazione del fatto che si verteva, come detto, di immobile di destinazione particolare (categoria catastale D), come tale assoggettato a rendita per stima diretta e non per tariffa d'estimo comparativa.

Ciò in base al disposto di cui al D.P.R. n. 604 del 1973 (Revisione degli estimi del classamento del catasto terreni e del catasto edilizio urbano) il cui tenore (sopravvenuto alla rendita di impianto qui invocata dall'amministrazione finanziaria) stabilisce che (art. 7, comma 1): "L'estimo catastale edilizio urbano è ordinato per tariffe d'estimo nei casi di unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria e per rendita catastale, ottenuta con stima diretta, nei casi di unità immobiliari urbane a destinazione speciale o particolare".

Ora, pur essendosi escluso che il procedimento di "stima diretta" presupponga necessariamente il sopralluogo, potendo invece esso legittimamente avvalersi anche soltanto della valutazione (purchè mirata e specifica) delle risultanze documentali comunque in possesso dell'amministrazione finanziaria (Cass. 12743/18; Cass. 3103/15), resta fermo che di tale

procedimento debba darsi congruamente conto nell'atto impositivo basato sulla rendita così stimata.

In assenza di ciò, quest'ultimo deve ritenersi privo di sufficiente motivazione in ordine ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche dell'imposizione stessa, L. n. 212 del 2000, ex art. 7; con conseguente pregiudizio del diritto di difesa del contribuente.

Si è in proposito affermato che - salva la diversa e qui non ricorrente ipotesi di adozione della procedura partecipata Docfa - la stima diretta eseguita dall'Ufficio per gli immobili classificati nel gruppo catastale D) integra il presupposto ed il fondamento motivazionale dell'avviso di classamento; tanto che: "l'avviso di classamento con il quale l'ufficio tecnico erariale attribuisce la rendita ad un immobile è incontestabilmente un provvedimento di natura valutativa, integrante un atto di accertamento il quale, come tale, deve essere motivato; ciò vale a maggior ragione per i "fabbricati a destinazione speciale o particolare", il cui reddito, a norma del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 34, va determinato "mediante stima diretta", la quale presuppone l'utilizzazione di dati ed elementi fattuali offerti dalla peculiarità delle specie, i quali possono essere diversi da caso a caso" (Cass. 22886/06).

Vale da ultimo osservare come, vertendosi di carenza originaria di motivazione e non di lacuna probatoria o dimostrativa della fondatezza della pretesa, l'ente impositore non è ammesso - in ragione della natura impugnatoria del processo tributario e della delimitazione del contendere sulla base dei motivi di opposizione formulati dal contribuente - a sopperire a tale carenza in corso di causa (tra le tante, recentemente: Cass. ord. 12400/18).

p. 4. La sentenza della commissione tributaria regionale va pertanto cassata.

Poichè non sono necessari ulteriori accertamenti in fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex art. 384 c.p.c., mediante accoglimento del ricorso introduttivo della società contribuente.

Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico solidale delle amministrazioni controricorrenti, in ragione di soccombenza; sussistono i presupposti per la compensazione delle spese dei gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso;

- cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito ex art. 384 c.p.c., accoglie il ricorso introduttivo della società contribuente;

- pone le spese del presente giudizio di legittimità a carico solidale delle amministrazioni controricorrenti, liquidate in Euro 4.500,00 oltre rimborso forfettario ed accessori di legge; compensa le spese del giudizio di merito.

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

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza