Sentenza del 07/07/2020 n. 14042 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Tributi locali - ICI - Impianto eolico - Modalità di calcolo

Massima:

I parchi eolici, poiché costituiscono centrali elettriche, rispetto alle quali il sistema normativo non offre indicazioni che ne giustifichino un trattamento differenziato, sono accatastagli nella categoria "D/1-Opificio" e le pale eoliche debbono essere computate ai fini della determinazione della rendita.

Massima redatta dal Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

La W.F.R. S.p.A., proponeva ricorso alla C.T.P. di Foggia avverso l'avviso n. 5700 del 15/12/15, emesso e notificato in data 16/12/2015 dal Comune di R. Sant'Antonio ai fini ICI per l'anno d'imposta 2010, con cui le era stato intimato il pagamento della somma complessiva di euro 518.923.00, per imposta, sanzioni ed interessi, con riferimento ad un impianto eolico installato in detto Comune, composto da 20 aereogeneratori con potenza pari a 2MW cadauno, per la produzione di energia elettrica, funzionante dal 20/05/2010, non avendo la società presentato la dichiarazione ICI. Premesso di aver provveduto all'accatastamento presso l'Agenzia del Territorio di Foggia in data 02/12/2015, la ricorrente eccepiva: la nullità dell'accertamento per mancanza del presupposto impositivo, ritenendo che gli immobili de quibus dovessero essere classificati in categoria "E", anziché in quella "D"; l'erronea individuazione del valore degli immobili, con conseguente difetto di motivazione, determinato sulla base del valore risultante dalle scritture contabili, precisando che l'unico parametro utile per la determinazione del valore del parco eolico sarebbe stato costituito dalla rendita catastale attribuita dall'Agenzia del Territorio; l'errata applicazione della sanzione, a suo dire non dovuta, per le "obiettive condizioni di incertezza della normativa in vigore". Concludeva chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato, vinte le spese di giudizio.

Si costituiva in data 11/04/2016 il Comune di R. Sant'Antonio con atto di controdeduzioni, eccependo l'infondatezza dei motivi di ricorso e la correttezza della determinazione del valore degli immobili, desunti dal bilancio di esercizio della società ricorrente presentato per l'anno 2010, anche con riferimento ai valori di un altro parco eolico realizzato in Biccari, con stima di valore peritale commissionata dalla stessa società per la necessità di cessione di quel ramo d'azienda, la fondatezza della pretesa sanzionatoria, l'insussistenza dell'ipotesi di classificazione nella categoria catastale "E" invocata dalla ricorrente.

La C.T.P. di Foggia, con sentenza n. 1505/2016 depositata il 12/07/2016, rigettava il ricorso, compensando le spese di giudizio.

Avverso tale sentenza proponeva appello la società contribuente, eccependo l'errata determinazione dei giudici di prime cure, per non aver delibato su tutti i motivi introduttivi del ricorso introduttivo, ovvero sulla prospettata violazione dell'art. 7 d.lgs. n. 504/92, per falsa ed erronea applicazione degli artt. 8 e 39, co. 1-bis, d.lgs. n. 546/92 e 5, co. 3, d.lgs 504/92, per carenza di motivazione della sentenza impugnata e per inapplicabilità delle sanzioni comminate dall'Ufficio. Concludeva chiedendo preliminarmente la riforma della sentenza impugnata e, per l'effetto, l'annullamento dell'avviso di accertamento ICI 2010 e, in via subordinata la rideterminazione della base imponibile ICI, calcolata sulla effettiva rendita catastale, all'esito definitivo dei giudizi pendenti sul classamento, senza applicazione delle sanzioni, previa sospensione del giudizio ex art. 39, co. 1-bis, d.lgs. n. 546/92, in pendenza di quelli sulla rendita catastale.

Si costituiva il Comune di R. Sant'Antonio con atto di controdeduzioni, eccependo l'infondatezza dei motivi d'appello, nonché la correttezza e la piena legittimità della sentenza impugnata, siccome conforme al prevalente orientamento giurisprudenziale di merito e di legittimità.

Con sentenza del 12.1.2018 la CTR Puglia rigettava l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) in tema di ICI, l'art. 7, co 1, d.lgs. 504/1992 stabilisce l'esenzione dall'imposta per gli immobili posseduti dallo Stato e da altri enti pubblici ivi elencati, purché destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, mentre le imprese che forniscono energia elettrica devono in ogni caso essere considerate esercenti attività commerciali e, come tali, non hanno ragione di godere delle esenzioni;

2) quindi la tesi dell'appellante di ritenere che la circostanza che gli impianti eolici e fotovoltaici avessero carattere di pubblico interesse e di pubblica utilità, con conseguente inquadramento nella categoria E", non poteva essere condivisa, dovendosi confermare la classificazione catastale in "D1";

3) non ricorrevano i presupposti per la sospensione del processo, atteso che i ricorsi tributari pendenti, avverso gli avvisi di accertamento di rendita catastale degli aereogeneratori, non interferivano con la questione in trattazione, in quanto, avendo la società contribuente provveduto alla richiesta di accatastamento dei propri impianti soltanto nel 2015 (quindi cinque anni dopo il periodo di riferimento dell'accertamento), non avrebbe potuto utilizzare la rendita

catastale retroattivamente, dovendo essere, per tale periodo, determinata la base imponibile attraverso l'applicazione del criterio contabile, in conformità di quanto disposto dall'art. 5, comma 3, del d.lgs. 504/1992;

4) quanto alla distinzione in bilancio tra i costi del parco e quelli riferiti ad altri costi, il Comune evidentemente ne aveva tenuto in debito conto in maniera corretta, considerato anche che la società non aveva prodotto una documentazione utile a dimostrare una valutazione inferiore;

5) premesso che la controversia concerneva la debenza dell'ICI a seguito di omessa presentazione della dichiarazione relativamente ad immobili non iscritti in catasto, per i quali il Comune poteva procedere ad accertamenti senza dover preventivamente chiedere l'atto di classamento all'Agenzia del Territorio", alla data del 15/12/2015, quando cioè il Comune aveva emesso l'avviso di accertamento ICI per l'annualità 2010, tutti gli immobili di proprietà della società risultavano già iscritti nei registri catastali con presentazione DOCFA anno 2015;

6) le omissioni ed i ritardi delle dichiarazioni della società erano il frutto di una scelta evasiva, evidentemente chiara e cosciente, in ragione della quale le sanzioni trovavano corretta applicazione.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la W.F.R. s.p.a., sulla base di quattro motivi.

Il Comune di R. Sant'Antonio ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'udienza pubblica, la ricorrente ha depositato memoria illustrativa con la quale, oltre a prendere posizione sulle eccezioni preliminari sollevate da controparte, ha sollecitato questa Corte ad operare rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 TFUE, sospendendo nel frattempo il presente giudizio.

Ritenuto in diritto

1. Preliminarmente, destituite di fondamento risultano le eccezioni pregiudiziale sollevate nell'interesse del resistente.

Per quanto concerne l'asserita improcedibilità del ricorso, per averlo la ricorrente depositato in cancelleria oltre il termine di 20 giorni dall'ultima notificazione alle parti, premesso che il ricorso risulta notificato al difensore domiciliatario del Comune in data 8.3.2018 e che l'art. 134 disp. att. c.p.c. consente il suo deposito mediante l'invio per posta, in plico raccomandato, al cancelliere della Corte di cassazione, il ricorso risulta spedito in data 28.3.2018 e, quindi, nel termine di 20 giorni dalla sua notifica. Ai sensi del quinto comma dell'art. 134 citato (nel testo ex art. 3 legge 7 febbraio 1979 n. 59), il deposito si ha per avvenuto, a tutti gli effetti, alla data di spedizione dei plichi con la posta raccomandata (cfr., in tal senso, Sez. L, Sentenza n. 3384 del 19/04/1997).

In relazione all'asserita mancata allegazione al fascicolo del giudizio di legittimità dell'avviso di accertamento impugnato, va evidenziato che lo stesso risulta regolarmente allegato (cfr. all. n. 5 al ricorso).

L'omessa trascrizione del detto avviso potrebbe, invece, eventualmente rilevare, sul piano dell'autosufficienza, nell'analisi dei singoli motivi di gravame.

1.2. Avuto riguardo alla dedotta dell'inammissibilità del ricorso per mancata esposizione dei fatti di cui all'art. 366, co. 1, n. 3), c.p.c., va detto che, nel caso di specie, la stessa, per quanto sintetica, è sufficiente a ricostruzione l'evoluzione del processo nei vari gradi di giudizio, avendo la ricorrente rappresentato alle pagine 2 e 3 del ricorso, il contenuto dell'avviso di accertamento impugnato, i vizi lamentati con il ricorso originario e con l'atto di appello e l'esito dei due gradi di merito del giudizio. Non è revocabile in dubbio che la suddetta esposizione sia funzionale alla comprensione dei motivi nonché alla verifica dell'ammissibilità, pertinenza e fondatezza delle censure proposte.

1.3. Con riferimento alla eccepita inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 360 bis, co. 1, n. 1), c.p.c., è sufficiente evidenziare che tale condizione di ammissibilità del ricorso non è integrata dalla mera dichiarazione, espressa nel motivo, di porsi in contrasto con la giurisprudenza di legittimità, laddove non vengano individuate le decisioni e gli argomenti sui quali l'orientamento contestato si fonda (Sez. 6-5, Ordinanza n. 28070 del 05/11/2018), evenienza, quest'ultima, che nel caso di specie non è configurabile.

2. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 12 d.lgs. n. 387/2003, della direttiva 2001/77/CE e 3, 23, 53 e 97, co. 1, Cost., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR escluso che l'impianto eolico fosse accatastarle nella categoria E, anziché in quella D/1, e che gli stessi avessero un carattere di pubblico interesse e di pubblica utilità.

2.1. Il motivo, anche a voler prescindere dalla sua inammissibilità, per essere state indicate in rubrica disposizioni normative, asseritamente violate, non pertinenti rispetto al profilo censurato (concernente l'art. 7, co. 1, del d.lgs. n. 504/1992), è infondato.

L'orientamento di questa Corte, dal quale non vi è ragione per discostarsi, è consolidato (Sez. 5, Sentenza n. 4028 del 14/03/2012; conf. Sez. 5, Sentenza n. 24815 del 21/11/2014) nel senso che i parchi eolici, in quanto costituiscono centrali elettriche, rispetto alle quali il sistema normativo non offre indicazioni che ne giustifichino un trattamento differenziato, sono accatastagli nella categoria "D/1-Opificio" e le pale eoliche debbono essere computate ai fini della determinazione della rendita.

Ai soli fini del riparto di giurisdizione, Sez. U, Ordinanza n. 18165 del 24/07/2017 hanno statuito che, in tema di energia, la realizzazione di un parco eolico, che attiene alla produzione di energia elettrica ed al suo trasporto nella rete nazionale, costituisce un intervento di interesse pubblico, sicché ricadono nella giurisdizione esclusiva amministrativa gli atti del gestore di tale servizio funzionali alla sua costituzione ed alla determinazione delle sue modalità di esercizio e, conseguentemente, le domande del proprietario confinante, aventi ad oggetto la collocazione delle pale eoliche e le immissioni da esse provocate.

In base alla circolare n. 14 emessa dall'agenzia del Territorio in data 22 novembre 2007, non è revocabile in dubbio che un impianto eolico sia sottoposto all'obbligo della dichiarazione

catastale, in quanto trova piena applicazione l'art. 2 del dm 2 gennaio 1998, n. 28 - Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale.

In particolare, tale decreto, nel delineare i criteri utili per l'individuazione delle unità immobiliari urbane, all'art. 2, comma 3, ha evidenziato come siano da considerare tali "[...] anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale".

Orbene, la categoria catastale, in base alle disposizioni di settore, va individuata tenendo in considerazione la destinazione d'uso e la compatibilità con le caratteristiche intrinseche dell'immobile di cui si discute. L'impianto eolico è indubbiamente un opificio, in quanto è destinato alla produzione di energia, e come tale, allo stesso deve essere attribuita la categoria D/1 - Opifici.

Irrilevanti, sotto il profilo catastale, appaiono le considerazioni sulla finalità dei manufatti in esame e sulla circostanza che lo Stato, le Regioni e perfino l'Unione Europea ne incentivino la costruzione.

Nelle circolari n. 4 del 16 maggio 2006 e n. 4 del 13 aprile 2007, cui si rimanda, è ampiamente documentata l'autonomia dell'ordinamento catastale, rispetto a quelli di altri settori. Pare opportuno, sotto tale profilo, richiamare, a mero titolo esemplificativo, la sentenza di questa Corte n. 11369 del 22 luglio 2003, in tema di classamento di beni immobili sottoposti al vincolo storico-culturale, nella quale è ribadita l'indipendenza del classamento da ogni vincolo amministrativo o legislativo non dettante disposizioni in materia di catasto.

2.2. Del resto, già in passato è stato chiarito (Sez. 5, Sentenza n. 12741 del 23/05/2018) che, in tema di classamento di immobili, un impianto (nella specie si trattava di una discarica pubblica oggetto di sfruttamento economico per la gestione di rifiuti solidi urbani e la captazione di biogas) connotato da autonomia funzionale e reddituale costituisce un'unità immobiliare urbana soggetta ad accatastamento e rientra nella categoria D/7 - non in quella residuale E, concernente gli immobili a particolare destinazione pubblica -, in quanto svolge attività industriale secondo parametri economico-imprenditoriali, senza che assuma rilevanza l'eventuale destinazione dell'immobile anche ad attività di pubblico interesse.

Applicando lo stesso criterio, si è affermato (Sez. 5, Ordinanza n. 5070 del 21/02/2019) che gli impianti di risalita al servizio di piste sciistiche, come le sciovie, le funivie e le seggiovie, possono essere classificati come "mezzi pubblici di trasporto", con il conseguente accatastamento nella categoria catastale E, ove, pur soddisfacendo un interesse commerciale, siano destinati prevalentemente, sul piano funzionale, alle esigenze di mobilità generale della collettività.

Ugualmente, è stato escluso che gli immobili costituenti un terminal portuale adibito al deposito e alla movimentazione di merce, oggetto di concessione demaniale marittima, fossero compresi

in categoria E/1 e fossero perciò soggetti all'esenzione ICI di cui all'art. 7, comma 1, lett. b, del d.lgs. n. 504 del 1992, evidenziandosi che l'imposizione ICI sulle aree portuali è fondata sul criterio della funzione (attività liberoimprenditoriale) e non sul criterio di ubicazione, con la conseguenza che il censimento catastale delle stesse impone l'accertamento non già della loro localizzazione, bensì dell'esercizio dell'attività secondo parametri imprenditoriali, restando invece irrilevante l'interesse pubblico al suo svolgimento (Sez. 5, Sentenza n. 23067 del 17/09/2019).

Queste pronunce si pongono in linea con l'indirizzo consolidato di questa Corte in tema di esenzione (Sez. 5, Sentenza n. 8450 del 22/04/2005; conf. Sez. 5, Sentenza n. 24593 del 03/12/2010), secondo cui, in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'art. 7, comma primo, lett. a), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ne stabilisce l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato e da altri enti pubblici ivi elencati, purché "destinati esclusivamente ai compiti istituzionali", condizione il cui onere della prova incombe, secondo i principi generali, al contribuente che richieda il beneficio. È, peraltro, errato identificare il concetto di "finalità istituzionali", che sono proprie dell'ente locale e che costituiscono la ragion d'essere dello stesso, con quello di "servizio pubblico", che può essere svolto anche per tramite di altri soggetti di natura privata, quali le aziende municipalizzate o altri enti o società che (come nel caso di specie) forniscono energia elettrica. Dette forniture, sia pure costituenti servizi per il pubblico, non possono essere ricomprese tra i compiti istituzionali che hanno una propria differenziata connotazione e le imprese che le assicurano, quali esercenti attività commerciali, non hanno ragione di godere esenzioni.

D'altra parte, come chiarito da Sez. 5, Sentenza n. 2621 del 11/02/2015, nel quadro normativo delineato dalla Direttiva Comunitaria 2001/77/CE del 27 settembre 2001, attuata con d.lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, ed abrogata dalla Direttiva Comunitaria 2009/28/CE del 23 aprile 2009, a sua volta attuata con d.lgs. 3 marzo 2011, n. 28, il quale prevede un regime di sostegno per lo sviluppo di energia elettrica da fonti rinnovabili, non emerge alcuna specificità dell'accatastamento degli impianti ovvero di esenzioni o riduzioni in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI).

3. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 39, co. 1-bis, d.lgs. n. 546/1992 e 5, co. 3, d.lgs. n. 504/1992, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR rigettato l'istanza di sospensione del processo avendo erroneamente, a suo dire, ritenuto che i contribuenti non avessero fornito la prova del prospettato rapporto di pregiudizialità con i giudizi pendenti dinanzi alla medesima commissione proposti dalla società di leasing avverso gli avvisi di accertamento della rendita catastale degli aerogeneratori costituenti il campo eolico.

3.1. Il motivo è infondato.

Avuto riguardo alla questione concernente l'applicabilità del cd. valore contabile (o "valore di libro") all'impianto eolico, la stessa si rivela inammissibile, atteso che, non essendovene cenno nella sentenza impugnata (essendo la stessa solo sfiorata nell'analizzare l'istanza di sospensione del processo), le ricorrenti avrebbero dovuto indicare con precisione in quale fase e con quale atto processuale l'avesse tempestivamente sollevata.

In ogni caso, va evidenziato che all'art. 1, comma 244, della l. n. 190/2014 (secondo cui "Nelle more dell'attuazione delle disposizioni relative alla revisione della disciplina del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, di cui all'articolo 2 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 10 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, si applica secondo le istruzioni di cui alla circolare dell'Agenzia del territorio n. 6/2012 del 30 novembre 2012, concernente la «Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnicoestimativi»"), in assenza di una inequivoca disposizione che le attribuisca portata meramente interpretativa, può riconoscersi non un'efficacia retroattiva (avuto riguardo ad accertamenti compiuti, come quello in esame - che risale al 2010 -, in epoca anteriore), ma, a tutto concedere, una valenza di mero parametro di riferimento. L'entrata in vigore del provvedimento (legge di stabilità per l'anno 2015) era, infatti, prevista con decorrenza dall'1/1/2015, ad eccezione della disposizione di cui al comma 16 che è entrato in vigore l'1/7/2015, delle disposizioni di cui ai commi 281, 282, 283, 396, 408, 409, 410, 411, 412, 413, 487, 513, 514, 515, 516, 517, 518, 519, 520, 521, 522, 523 che sono entrate in vigore il 29/12/2014, del comma 503 che è entrato in vigore il 29/12/2014 e dei commi 692, 693, 694, 695, 696, 697, 698, 699 e 700 che sono entrati in vigore il 30/12/2014.

In quest'ottica, alla fattispecie in oggetto (riferentesi all'annualità 2010) è applicabile il principio (Sez. 5, Sentenza n. 4028 del 14/03/2012; conf. Sez. 5, Sentenza n. 24815 del 21/11/2014) secondo cui i parchi eolici, in quanto costituiscono centrali elettriche, rispetto alle quali il sistema normativo non offre indicazioni che ne giustifichino un trattamento differenziato, sono accatastabili nella categoria "D/1-Opificio" e le pale eoliche debbono essere computate ai fini della determinazione della rendita, come lo sono le turbine di una centrale idroelettrica, poiché anch'esse costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa, sicché questa senza quelle non potrebbe più essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva ed unitaria ed incompleta nella sua struttura. E quello in base al quale, in tema di attribuzione della rendita catastale ad una centrale elettrica eolica (assegnata, nella specie, alla categoria D1), il d.lgs. 3 marzo 2001, n. 28, attuativo della Direttiva Comunitaria 2009/28/CE, pur delineando un quadro normativo di sostegno alla produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili, non prevede regole specifiche per l'accatastamento degli impianti, né esenzioni o riduzioni in materia di ICI, senza che l'assenza di una simile previsione possa ritenersi in contrasto con i principi comunitari, in quanto la determinazione della rendita catastale non costituisce un'imposta, né un presupposto d'imposta (v. Sez. 6-5, Sentenza n. 3354 del 19/02/2015).

Da ciò consegue che anche l'impianto eolico complessivamente inteso era soggetto all'accatastamento, non potendo a tal fine reputarsi sufficiente l'accatastamento dei suoi vari elementi (in primis degli aerogeneratori), peraltro effettuato dalla società solo nel dicembre del 2015.

3.2. In termini generali, in tema di ICI e con riferimento alla base imponibile dei fabbricati non iscritti in catasto, posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, l'art. 5, terzo comma, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ha previsto, fino alla attribuzione della rendita catastale, un metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili. Pertanto, fino

a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata, il proprietario del fabbricato di categoria D è tenuto ad applicare il regime del valore contabile (Sez. 5, Sentenza n. 13077 del 17/06/2005; Sez. U, Sentenza n. 3160 del 09/02/2011).

La pronuncia a Sezioni Unite del 2011, nel dirimere il contrasto che era insorto, ha aderito alla impostazione in precedenza propugnata da Sez. 5, Sentenza n. 24235 del 30/12/2004, secondo cui, in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) relativa a fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non ancora iscritto in catasto, interamente posseduto da impresa e distintamente contabilizzato, la base imponibile fosse costituita dal valore determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, con l'applicazione dei coefficienti fissati per ogni anno, a partire dal 1993, mentre del tutto estranea a tale disciplina fosse la disposizione contenuta nel comma quarto dell'art. 5 cit.; pertanto il provvedimento di attribuzione della rendita catastale all'immobile, che ha natura costitutiva e non dichiarativa, non ha efficacia retroattiva e non si applica per i periodi di imposta precedenti alla attribuzione della rendita, in relazione ai quali trova applicazione solo il criterio del valore contabilizzato, ossia fissato sulla base dei costi contabili.

Rappresenta, in particolare, ormai un principio acquisito quello per cui, in tema di ICI e con riferimento a fabbricati non iscritti in catasto, posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, l'art. 5, terzo comma, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ha previsto, fino alla attribuzione della rendita catastale, un metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili; pertanto, fino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata, il proprietario del fabbricato di categoria D è tenuto ad applicare il regime del valore contabile, mentre dal momento in cui fa la richiesta egli, 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, sicché può avere il dovere di pagare una somma maggiore (ove intervenga un accertamento in tal senso) o il diritto di pagare una somma minore e chiedere il relativo rimborso nei termini di legge (Sez. 5, Sentenza n. 5933 del 11/03/2010; conf. Sez. 5, Sentenza n. 12753 del 06/06/2014).

Da ciò consegue che, se da un lato il legislatore, ai fini del pagamento dell'Ici, ha tendenzialmente inteso valorizzare le risultanze catastali per il calcolo dell'imposta sia per i fabbricati iscritti che per quelli non iscritti in catasto, per quelli appartenenti alla categoria "D", se posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, ha previsto, fino all'attribuzione della rendita catastale, il metodo della determinazione della base imponibile collegato alle scritture contabili.

3.3. Per quanto concerne l'asserita violazione dell'art. 5, co. 3, d.lgs. n. 504/1992, la ricorrente sostiene che a) non sussisterebbe un obbligo, a carico del locatario di una leasing di godimento, di richiedere ed acquisire i dati contabili dal locatore e b) nel caso di violazione di siffatto obbligo, non sorgerebbe quello sussidiario di determinare la base imponibile alla luce delle risultanze delle scritture contabili del locatario.

La doglianza è infondata.

Nel caso in cui, in relazione agli impianti e agli immobili serventi rispetto ad una centrale di produzione idroelettrica, non risulti proposta alcuna rendita catastale, il criterio utilizzabile per determinare la base imponibile è quello fondato sul valore di bilancio (del cosiddetto "valore di libro"), ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, e, solo in subordine, nel caso di omessa produzione della documentazione contabile richiesta dall'amministrazione comunale, il valore deve essere determinato con riferimento alla rendita di fabbricati similari già iscritti in catasto, ma sempre che l'annualità in contestazione sia anteriore al 2006, atteso che il comma 4 dell'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992 (che prevedeva questo criterio sussidiario) è stato abrogato dalla legge finanziaria n. 296 del 2006 (cfr., in tal senso, con riferimento agli impianti e agli immobili serventi rispetto ad una centrale di produzione idroelettrica, Sez. 5, Sentenza n. 10125 del 11/04/2019).

Pertanto, premesso che nel caso di specie l'annualità oggetto di accertamento è quella del 2010 (e, quindi, successiva all'abrogazione del menzionato comma 4), trovava applicazione in via esclusiva l'ultimo periodo del comma 3, a tenore del quale "in mancanza di rendita proposta il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo".

Da ciò consegue che, non avendo quest'ultima riscontrato la richiesta del Comune, il calcolo della base imponibile doveva avvenire secondo il principio generale di cui al comma 3.

3.4. L'intervenuta abrogazione del comma 4 dell'art. 5 d.lgs. n. 504/1992 porta con sé il superamento della connessa questione avente ad oggetto la distinta contabilizzazione dei costi, che in passato era stata risolta da questa Corte nei termini che seguono:

In tema di ICI e con riferimento alla determinazione della base imponibile, l'art. 5 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, al secondo comma, fornisce un criterio generale relativo all'ipotesi ordinaria di fabbricati iscritti in catasto e forniti di rendita catastale. Per le ipotesi in cui tali condizioni non si realizzano, il terzo comma dello stesso articolo fornisce un criterio specifico per i soli fabbricati classificabili nella categoria D, non iscritti in catasto, subordinandone però l'applicabilità alla presenza di due ulteriori requisiti, e cioè che essi: a) siano interamente posseduti da imprese; b) siano "distintamente contabilizzati". Per tutte le altre ipotesi il successivo quarto comma fissa un criterio sussidiario, di carattere generale, fondato sulla rendita dei fabbricati similari, che, proprio in virtù della sua generalità, è applicabile anche ai fabbricati classificabili in cat. D "diversi da quelli indicati nel comma 3", dovendosi intendere per tali quelli che non presentino gli ulteriori requisiti suindicati (Sez. 5, Sentenza n. 16916 del 16/08/2005; conf. Sez. 5, Sentenza n. 9385 del 21/04/2009).

3.5. Avuto riguardo al profilo dei costi (pagg. 15-17 del ricorso), il motivo difetta di autosufficienza, atteso che la ricorrente ha omesso di trascrivere, almeno nei suoi passaggi essenziali, l'avviso di accertamento impugnato.

Ciò va ribadito anche con riferimento alla censura concernente la relazione di stima (commissionata, peraltro, dalla stessa società contribuente), sulla cui base, applicando il criterio contabile, il Comune ha determinato la base imponibile. Invero, in mancanza della trascrizione, almeno nei suoi passaggi maggiormente significativi, della perizia giurata, questa Corte si trova

nell'impossibilità di verificare la fondatezza della doglianza, vale a dire se il costo annovera anche oneri e spese che non hanno pertinenza con l'entità materiale (aerogeneratore) da assoggettare a tassazione e se la metodologia induttiva di accertamento applicata si fonda su una presumptio de presumpto.

A ben vedere, il motivo, piuttosto che denunciare un vizio di violazione di legge, sollecita una rivalutazione complessiva delle risultanze istruttorie, preclusa nella presente sede.

La ricorrente avrebbe potuto, semmai, censurare la sentenza sul piano motivazionale, fermo restando che nella specie dovrebbe escludersi tanto la "mancanza assoluta della motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico", quanto la "motivazione apparente", o il "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e la "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", figure - queste - che circoscrivono l'ambito in cui è consentito il sindacato di legittimità dopo la riforma dell'art. 360 primo comma n. 5 c.p.c. operata dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 (Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830), mentre non risulta dedotto il vizio di cui al nuovo testo dell'art. 360 primo comma n. 5 c.p.c. (relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo), non avendo parte ricorrente indicato - come era suo onere - il "fatto storico" il cui esame sia stato omesso, il "dato" (testuale o extratestuale) da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti nonché la sua "decisività". Senza tralasciare che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014).

3.6. Per quanto concerne, infine, l'istanza di sospensione del processo per pregiudizialità, la ricorrente, al di là del richiamo, nella rubrica, all'art. 39, co. 1-bis, d.lgs. n. 546/1992, non ha sviluppato nel prosieguo la censura, sicchè il motivo si rivela, ai sensi dell'art. 366, co. 1, n. 4), c.p.c., inammissibile.

In ogni caso, Sez. U, Sentenza n. 3160 del 09/02/2011, nel dirimere il contrasto che era insorto, ha aderito alla impostazione in precedenza propugnata da Sez. 5, Sentenza n. 24235 del 30/12/2004, secondo cui, in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) relativa a fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non ancora iscritto in catasto, interamente posseduto da impresa e distintamente contabilizzato, la base imponibile fosse costituita dal valore determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, con l'applicazione dei coefficienti fissati per ogni anno, a partire dal 1993, mentre del tutto estranea a tale disciplina fosse la disposizione contenuta nel comma quarto dell'art. 5 cit.; pertanto il provvedimento di attribuzione della rendita catastale all'immobile, che ha natura costitutiva e non dichiarativa, non ha efficacia retroattiva e non si applica per i periodi di imposta precedenti alla attribuzione della rendita, in relazione ai quali trova applicazione solo il criterio del valore contabilizzato, ossia fissato sulla base dei costi contabili.

Rappresenta, in particolare, ormai un principio acquisito quello per cui, in tema di ICI e con riferimento a fabbricati non iscritti in catasto, posseduti da imprese e distintamente

contabilizzati, l'art. 5, terzo comma, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ha previsto, fino alla attribuzione della rendita catastale, un metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili; pertanto, fino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata, il proprietario del fabbricato di categoria D è tenuto ad applicare il regime del valore contabile, mentre dal momento in cui fa la richiesta egli, 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, sicché può avere il dovere di pagare una somma maggiore (ove intervenga un accertamento in tal senso) o il diritto di pagare una somma minore e chiedere il relativo rimborso nei termini di legge (Sez. 5, Sentenza n. 5933 del 11/03/2010; conf. Sez. 5, Sentenza n. 12753 del 06/06/2014).

Da ciò deriva che, non potendo essere utilizzata la rendita catastale retroattivamente ed essendo stata nel caso di specie la stessa richiesta nel 2015, per il periodo in esame anteriore la base imponibile si sarebbe potuta determinare solo, come è avvenuto, attraverso l'applicazione del criterio contabile, in conformità a quanto disposto dall'art. 5, co, 3, d.lgs. n. 504/1992. Ulteriore corollario di quanto precede è che non è configurabile un rapporto di pregiudizialità tra il presente giudizio e quello avente ad oggetto l'impugnativa della rettifica del classamento e della rendita catastale degli aerogeneratori.

4. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, co. 336, l. n. 311/2004, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR ritenuto che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione relativa ad immobili non iscritti in catasto, il Comune possa procedere ad accertamenti senza dover preventivamente chiedere l'atto di classamento all'Agenzia del Territorio.

4.1. Il motivo è infondato.

Premesso che in nessun passaggio logico della sentenza qui impugnata viene limitato l'obbligo dei Comuni di compulsare previamente l'Agenzia del Territorio ai soli immobili di proprietà di persone fisiche (escludendolo nel caso di appartenenza degli stessi a società), va osservato, in primo luogo, che, alla data in cui è stato emesso l'avviso di accertamento ICI per l'annualità 2010 (15.12.2015), tutti gli immobili di proprietà della odierna ricorrente risultavano già iscritti nei registri catastali con presentazione DOCFA anno 2015.

In secondo luogo, in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), in caso di omessa presentazione della dichiarazione relativamente a fabbricato non iscritto in catasto, il Comune può procedere ad accertamento senza dover preventivamente chiedere l'atto di classamento all'Agenzia del Territorio, non essendo tale richiesta prevista dall'art. 11, comma 2, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e riferendosi il precedente comma 1, che invece la prevede, alla diversa ipotesi in cui sia stata presentata una dichiarazione relativa a fabbricati non iscritti in catasto, ai sensi dell'art. 5, comma 4 e, quindi, sulla base della rendita di fabbricati similari (Sez. 5, Sentenza n. 15534 del 30/06/2010).

5. Con il quarto motivo la ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 8 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR ritenuto legittima

l'applicazione delle sanzioni, nonostante sussistessero elementi positivi di confusione della normativa.

5.1. Il motivo, anche a voler prescindere dal rilievo per cui, essendo la decisione fondata, sul punto, su due distinte rationes (l'omissione imputabile ad una scelta evasiva della società e la mancanza di obiettive condizioni di incertezza sul piano normativo), la ricorrente ha impugnato solo la seconda, è infondato.

Invero, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme, cui la violazione si riferisce, sussiste quando la disciplina normativa da applicare si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione; l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi, se esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito decida d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, e, di conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto (Sez. 5, Sentenza n. 4031 del 14/03/2012; conf. Sez. 5, Sentenza n. 440 del 14/01/2015 e Sez. 6-5, Ordinanza n. 17195 del 26/06/2019).

Ebbene, non è desumibile la sussistenza di incertezze interpretative nella normativa applicabile alla fattispecie in esame per il solo fatto che i Comuni della Provincia di Foggia sarebbero pervenuti, per le annualità successive a quelle in oggetto, alla stipula di appositi atti transattivi con società detentrici di impianti per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili o che le società odierne ricorrenti non abbiano mai ritenuto classificabile nella categoria "D" l'impianto eolico condotto in leasing.

D'altra parte, preliminarmente va evidenziato che le ricorrenti hanno del tutto omesso di indicare quale fossero le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni. Senza tralasciare che, se è vero che l'orientamento di questa Corte si è consolidato con le sentenze nn. 4029, 4030, 4031 e 4032 del 2012, è altrettanto vero che l'avviso di accertamento impugnato nella presente sede è stato notificato il 16.12.2015 e, quindi, oltre tre anni dopo.

6. Da ultimo, destituita di fondamento è la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea per l'asserito contrasto dell'indirizzo giurisprudenziale di questa Corte, formatosi a partire da Cass. n. 4082/2012, con la direttiva 2009/28/CE, che promuove l'uso dell'energia da fonti rinnovabili.

La ricorrente, in particolare, chiede di sottoporre alla CGUE la seguente questione:

«se osta alla direttiva 2009/28/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 23 aprile 2009 sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili, recante modifica e successiva abrogazione delle direttive 2001/77/CE e 2003/30/CE, nonché all'art. 20 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, una normativa - quale l'art. 2, comma 40, del D.L. n. 262/2006 (convertito con L. n. 286 del 2006) -, come interpretata dalla giurisprudenza nazionale, che esclude dalla classificazione nella categoria E di immobili di destinazione speciale o di pubblica utilità, ai fini

fiscali, impianti di pale eoliche per la produzione di energie rinnovabili, quando appartengono alla stessa categoria E le stazioni di servizio per il rifornimento di carburante».

Orbene, nel richiamare le considerazioni già formulate nell'analisi del primo motivo, va qui aggiunto che non è appropriato il confronto tra gli impianti di produzione di energia elettrica e quelli di rifornimento di carburante, giacchè la funzione di pubblico servizio riconosciuta a questi ultimi (ed il conseguente accatastamento in cat. E) dipende dalla loro diretta fruibilità da parte degli utenti della rete viaria, circostanza che, invece, non si realizza con riferimento alla produzione elettrica.

6.1. Peraltro, la vigente classificazione, prevista nel quadro delle categorie per quanto attiene i punti di vendita dei carburanti, non tiene conto delle loro possibili ed attuali utilizzazioni economiche, che in molti casi hanno reso tali unità immobiliari notevolmente diverse da quelle esistenti all'epoca dell'istituzione del quadro originario di classificazione catastale. Infatti, frequentemente, la vendita del carburante costituisce un aspetto dell'intera attività economica esercitata in tali impianti. In particolare, specialmente nelle autostrade, ma spesso anche lungo le importanti e trafficate direttrici viarie, ai distributori di carburanti sono annesse ulteriori e distinte attività, sia a carattere artigianale, come punti di autolavaggio ed officine meccaniche complete della necessaria attrezzatura, e sia a carattere commerciale, come i punti di ristoro (bar, tavole calde o ristoranti), nonché i magazzini per la vendita di autoricambi o articoli diversi (giornali e riviste, alimentari, articoli da regalo, ecc.), attività che spesso operano in orari diversi.

Alla luce di quanto sopra esposto, un corretto accatastamento catastale non può prescindere da una obiettiva valutazione dell'azienda in oggetto, in quanto debbono essere necessariamente individuate le sue varie componenti produttive, con le rispettive autonome porzioni immobiliari, idonee ad assicurare distinte utilità economiche. In particolare, in presenza di siffatte unità immobiliari, solo il settore della stazione di servizio adibita a vendita di carburanti rientra nella categoria E/3. la cui attività principale e prevalente è costituita dal commercio dei carburanti e lubrificanti.

7. In definitiva, il ricorso non merita accoglimento.

Le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

Ricorrono i presupposti di cui all'art. 13, comma 1-quater d.P.R. n. 115/02, applicabile ratione temporis (essendo stato il ricorso proposto successivamente al 30 gennaio 2013), per il raddoppio del versamento del contributo unificato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al rimborso delle spese del presente grado di giudizio, che liquida in complessivi euro 7.000,00, oltre spese forfettarie ed accessori di legge, con attribuzione in favore del difensore del Comune di R. Sant'Antonio, siccome antistatario.

Dichiara la parte ricorrente tenuta al versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, a norma dell'art. 13, comma 1-quater d.P.R. n. 115/02.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza