Sentenza del 15/03/2022 n. 8357 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il Comune di Talamona emetteva un avviso di accertamento nei confronti della società Enel Produzione s.p.a., in riferimento all'imposta Ici per l'annualità 2010, per la centrale (---), ritenendo che l'ente 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, destinato a produrre energia elettrica. Assumeva il Comune che in seguito a variazione catastale del 2000, la componente immobiliare accatastata era stata trasposta dalla Categoria D/1 alla categoria F/4 (unità in corso di definizione) la cui caratteristica è l'assenza di rendita; conservando l'immobile de quo detta classificazione ancora nell'anno 2010.

Adduceva ancora che la società aveva corrisposto l'ICI per detta annualità sulla base di una rendita valevole fino al luglio 2000 e riferita peraltro ad una sola parte del complesso idroelettrico posseduto nel Comune di (---).

La società contribuente contestava l'operato del Comune, proponendo ricorso avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Sondrio che, con sentenza, lo accoglieva parzialmente.

L'ente locale proponeva appello avverso la detta sentenza, svolgendo le medesime argomentazioni espresse in primo grado ed insistendo sulla circostanza che non aveva potuto applicare il criterio contabile per la determinazione della base imponibile ai fini Ici.

La contribuente interponeva appello incidentale, eccependo 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 la sentenza indicata in epigrafe, la C.T.R. Lombardia accoglieva l'appello del comune respingendo quello incidentale della contribuente, sulla base delle seguenti considerazioni: 1) gli impianti in questione, rappresentati da condotte forzate ed altre opere idrauliche, e, quindi, come tali, soggetti ad accatastamento separato, dovevano venire trattati alla stregua degli impianti fissi costituenti l'opificio nel suo complesso, benchè non fossero stati denunciati nella Docfa del 1999; 2) con successiva variazione del 2000, la contribuente aveva inserito l'impianto nella cat. F/4 senza attribuire alcuna rendita, nemmeno al corpo centrale del compendio, di guisa che riteneva legittimo l'operato del Comune che aveva applicato il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 4; rilevava altresì che l'attribuzione in data 22.11.2011 da parte dell'Agenzia del territorio della rendita catastale non poteva retroagire all'anno 2010 come sostenuto dalla CTP di

Sondrio; escludeva poi la fondatezza dell'appello incidentale sulla carenza motivazione dell'avviso, reputando che la quantificazione del valore attribuito dal Comune trovava riscontro nella perizia prodotta in giudizio non contestata dall'appellata, la quale, peraltro, non aveva offerto alcun elemento - nemmeno le proprie scritture contabili - per superare il valore determinato con l'avviso;- i escludeva infine la sussistenza dell'incertezza normativa che sola avrebbe potuto consentire di ritenere illegittima la debenza delle sanzioni, avendo la Corte Costituzionale nel 2006 chiarito la ragionevolezza interpretativa del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la Enel Produzione s.p.a., sulla base di cinque motivi. Il Comune di Talamona ha resistito con controricorso. In prossimità dell'udienza la ricorrente ha depositato memorie illustrative ex art. 378 c.p.c..

Il P.G. ha concluso per il rigetto dei primi tre motivi di ricorso, accolto il quinto ed assorbito il quarto.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si deduce la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, e della L. n. 296 del 2006, art. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3), per avere la regionale respinto la doglianza relativa al deficit motivazionale dell'atto opposto, il quale ha fondato la determinazione della rendita sui valori contabili di immobili similari senza indicare i cespiti adottati quali parametri di riferimento e senza allegare documentazione e fondandosi su una perizia di stima per la prima volta prodotta in giudizio che non poteva sanare il vizio originario dell'avviso opposto.

2. Il secondo motivo si incentra sulla violazione dell'art. 2697 c.c., ex art. 360 c.p.c., n. 4); per avere la Regionale omesso di valutare la congruità della perizia estimativa prodotta in giudizio, onerando il contribuente di provare anche attraverso la produzione delle scritture contabili l'entità del valore imponibile; senza peraltro considerare che la rendita attribuita l'anno successivo dall'Agenzia era notevolmente inferiore ai valori quantificati nell'avviso opposto.

3. La terza censura 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 ai valori contabili di immobili similari, 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 centrai elettrica alla quale afferivano; - c) per non aver la CTR rilevato la carenza di potere in capo al Comune di procedere alla liquidazione dell'imposta dovuta per l'anno 2010 in relazione a talune opere idrauliche serventi la Centrale menzionata; - d) per la violazione della L. n. 311 del 2004, comma 336, che prescrive una dettagliata procedura che i comuni devono seguire ai fini dell'accatastamento degli immobili non dichiarati, in virtù della quale è l'Agenzia delle Entrate che deve procedere all'accertamento e all'attribuzione della rendita.

4. La quarta censura denuncia l'illegittimità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, ex art. 360 c.p.c., n. 3); per avere il decidente confermata la debenza delle sanzioni

relative alla infedele dichiarazione per carenza del requisito della colpa richiesto ai fini della punibilità della condotta, atteso che risultando i beni oggetto di accertamento iscritti in catasto, la base imponibile era stata determinata ai fini Ici in base al citato D.Lgs., art. 5, comma 2, e non già sulla base di valori contabili similari di cui al comma 4, di obiettiva incertezza sulla interpretazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2, 5, 11.

5. Con l'ultimo motivo, nel richiamare il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e la L. n. 212 del 2000, art. 10, la ricorrente ribadisce le critiche sollevate con la quarta censura in ordine alla incertezza normativa che doveva imporre la disapplicazione delle sanzioni.

6. La prima censura è destituita di fondamento.

7. Occorre premettere che, nella fattispecie, - per come emerge dalle pronunce di merito e, per vero, dallo stralcio di motivazione dell'avviso di accertamento qual riprodotto dal ricorrente, - la rendita presunta è stata determinata, quale base imponibile ICI per il periodo di imposta 2010 (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 4), in relazione alla "rendita dei fabbricati similari già iscritti in catasto". E' pacifico che il compendio era stato inserito a seguito di variazione del 2000 (come si legge anche nell'avviso) in categoria F/4, senza attribuzione di rendita, superando in tal modo la precedente dichiarazione Docfa del 1999, con la quale la contribuente aveva proposto una rendita per una parte del compendio.

La motivazione della decisione della CTR è conforme al principio, affermato da questa Corte in tema di accertamento tributario, secondo cui " la motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Ne consegue che, fermo restando l'onere della prova gravante sulla Amministrazione, è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, in base ai quali è stato determinato il maggior valore, (nella specie, relativo all'imposta di registro sulla cessione di azienda), senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, senza poter invocare la violazione, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 2-bis, del dovere di allegazione delle informazioni date dal cedente (l'azienda) ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento." (Cass. n. 13402 del 01/07/2020; Cass. n. 25024/2018; Cass. n. 11270/2017; Cass. n. 22148/2017; Cass. n. 11560/2016; Cass. n. 25153/2013; n. 14027/2012).

8. La seconda e la terza doglianza - che possono essere scrutinati congiuntamente, involgendo questioni strettamente correlate - sono invece meritevoli di accoglimento.

Va premesso che questa Corte ha ritenuto, secondo un consolidato orientamento interpretativo, che ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a), per fabbricato rilevante ai fini ICI deve intendersi l'unità immobiliare iscritta, o che deve essere iscritta, nel catasto edilizio urbano, ovvero l'immobile suscettibile di accatastamento ai sensi del R.D.L. n. 652 del 1939, artt. 1, 4, 5 e 10 (Cass., 3 maggio 2019, n. 11646; Cass., 27 marzo 2019, n. 8536; Cass., 23 giugno 2006, n.

14673); che, dunque, l'iscrizione di una unità immobiliare al catasto edilizio costituisce presupposto sufficiente per l'assoggettamento del bene all'ICI, ma non anche necessario, essendo l'imposta dovuta fin da quando il bene presenti le condizioni per la sua iscrivibilità, cioè da quando lo stesso possa essere considerato fabbricato, in ragione dell'ultimazione dei lavori relativi alla sua costruzione, ovvero dal momento in cui lo stesso sia stato antecedentemente utilizzato (Cass., 3 maggio 2019, n. 11646; Cass., 21 marzo 2019, n. 7968; Cass., 30 aprile 2015, n. 8781; Cass., 23 giugno 2010, n. 15177; Cass., 10 ottobre 2008, n. 24924); - si è, altresì, precisato, in una siffatta prospettiva, che, ai fini dell'ICI, il "presupposto dell'imposizione è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito", così considerandosi tassabili tutti gli impianti rispondenti alla nozione di fabbricato (Cass., 17 aprile 2019, n. 10674; Cass., 12 aprile 2019, n. 10287; Cass., 27 marzo 2019, n. 8536; Cass., 13 febbraio 2019, n. 4221; Cass., 22 agosto 2017, n. 20259; Cass., 20 aprile 2017, n. 10031); e, con riferimento ai presupposti dell'inventariazione catastale, si è, in effetti rimarcata la riferibilità della relativa disciplina "non al fabbricato in quanto tale, bensì alla nozione di unità immobiliare urbana (UIU); a sua volta rapportata ad una componente immobiliare (rilevante ex art. 812 c.c.) suscettibile di autonoma funzionalità e redditività" (Cass., 23 maggio 2018, n. 12741), avuto, dunque, riguardo, in particolare, ai dati di regolazione desumibili dal R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, art. 5, conv. in L. 11 agosto 1939, n. 1249 (secondo il quale costituisce unità immobiliare urbana "ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per sè stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio.") e dal D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, art. 2 (alla cui stregua l'unità immobiliare "è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale.")(v., altresì, Corte Cost., 20 maggio 2008, n. 162, quanto alla nozione di immobile per incorporazione, ai sensi dell'art. 812 c.c., ed alle conseguenti implicazioni sul piano della disciplina catastale).

8.1 Tanto premesso, la società ricorrente presentò la Docfa per la centrale di (---), escludendo alcuni impianti ed aree contenuti nella centrale; successivamente (come emerge dalla decisione impugnata), la proprietà procedeva a variazione catastale (in atti dal 25 luglio 2000) trasponendo gli edifici dalla cat. D/1 alla cat. F/4 (unità in corso di definizione), categoria che doveva rappresentare uno stadio intermedio (non superiore ai sei mesi) e che, al contrario, perdurò per oltre dieci anni. Si rammenta che la categoria F/4 è caratterizzata dall'assenza di rendita, di guisa che per gli anni in contestazione, gli immobili non possedevano alcuna rendita, nemmeno gli edifici che contenevano la centrale. In assenza di rendita, l'unico criterio utilizzabile per determinare la base imponibile dell'Ici con riferimento non solo agli edifici che accolgono la Centrale ma anche con riferimento alla condotta forzata, la turbina e le altre apparecchiature, la strada di accesso alla centrale, è quello previsto alla stregua del disposto del citato art. 5, secondo il quale la base imponibile degli immobili ad uso industriale, appartenenti al gruppo D) deve essere determinata attraverso il criterio del valore contabile ossia sull'ammontare al lordo delle quote di ammortamento che risulta dalle scritture contabili.

8.2 Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, stabilisce, difatti, che 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 D.L. 11 luglio 1992, n. 333, art. 7, comma 3, penultimo periodo, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1992, n. 359, laddove 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 coefficienti ivi indicati. La norma in scrutinio, al comma 4, prevede(va): " Per i fabbricati, diversi da quelli indicati nel comma 3, non iscritti in catasto, nonchè per i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti.

Le disposizioni del D.Lgs. n. 540 del 1992, concernono le imposte riscosse dai Comuni ed i relativi poteri, consentendo agli enti locali di determinare la base imponibile degli immobili non accatastati, ma iscrivibili in categoria D), sulla base di criteri (uno principale indicato al comma 3, e l'altro sussidiario al comma 4) di cui al citato art. 5. In particolare, il medesimo D.Lgs., art. 11, consenti(va) ai Comuni di rettificare le dichiarazioni che i possessori degli immobili sono tenuti a presentare.

Disciplina, questa, della base imponibile ICI per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D (ma non ancora iscritti in catasto e a maggior ragione per quelli classificati in cat. F/4), che la Corte ha interpretato (in conformità, peraltro, alla lettura offertane dal Giudice delle leggi; v. Corte Cost., 24 febbraio 2006, n. 67) rilevando che: - l'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore contabile del cespite presuppone la ricorrenza dei due ulteriori requisiti costituiti dal possesso del bene quale interamente riferibile all'impresa e dalla sua distinta contabilizzazione; - nell'insussistenza di detti due requisiti, la base imponibile poteva, correlarsi al criterio sussidiario, e di carattere generale, fondato sulla rendita dei fabbricati similari iscritti in catasto (cd. rendita presunta), che "proprio in virtù della sua generalità, era applicabile anche ai fabbricati classificabili in cat. D "diversi da quelli indicati nel comma 3" (come la stessa norma dispone), dovendosi intendere per tali quelli che non presentino gli ulteriori due requisiti appena evidenziati" (Cass., 16 agosto 2005, n. 16916 cui adde Cass., 11 aprile 2019, n. 10125; Cass., 24 febbraio 2016, n. 3618; Cass., 15 marzo 2013, n. 6609; Cass., 6 giugno 2012, n. 9111; Cass., 9 ottobre 2009, n. 21445; Cass., 21 aprile 2009, n. 9385).

8.3 Sennonchè, con la L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335, il legislatore ha stabilito che i comuni possano 'richiederè agli uffici provinciali dell'agenzia del territorio (a cui spetta l'attivazione del relativo procedimento) la revisione parziale di microzona del classamento delle unità immobiliari private. La medesima disposizione, comma 336, riconosce ai comuni, in presenza di immobili privati non accatastati ovvero accatastati con classamenti non più coerenti con la situazione di fatto, di richiedere ai titolari di diritti reali su tali immobili la presentazione di atti di aggiornamento secondo quanto prescritto dal reg. ministeriale n. 701 del 1994, ferma restando la competenza in merito dell'agenzia del territorio.

8.4 Tuttavia, detta legge non ha inciso sui poteri riconosciuti ai Comuni dal citato D.Lgs., artt. 11 e 5.

Con la successiva L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 173, sono state abrogate le disposizioni del D.Lgs. n. 504 del 1992, che consentivano di determinare, ex art. 5, comma 4, e di accertare, ex art. 11, commi 1, 2 e 2-bis (il quale u.c., consentiva un generalizzato potere di rettifica in capo al Comune), l'imponibile ICI in relazione ai "fabbricati, diversi da quelli indicati nel comma 3, non iscritti in catasto", sulla base del valore "determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti." (citato art. 5, comma 4); - abrogazioni, quelle in discorso, che si correlano, in effetti, alla rimodulazione degli interventi legislativi volti a consentire l'emersione del patrimonio immobiliare sottratto all'inventariazione catastale (v. in particolare, e per quel che qui interessa, la L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 58, nonchè la L. 30 dicembre 2004 n. 311, art. 1, comma 336), oltrechè alla specifica disciplina introdotta in ordine agli atti di attribuzione e di modificazione delle rendite catastali (L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74).

Pertanto, a decorrere dall'annualità di imposta 2007, per i fabbricati non accatastati ma iscrivibili in categoria D), non è più possibile riferirsi alle rendite presunte citato ex art. 5, comma 4, ed il Comune non ha più il potere di provvedere citato ex art. 11, comma 2-bis, "alla rettifica delle dichiarazioni e delle denunce nel caso di infedelta, incompletezza od inesattezza ovvero di provvedere all'accertamento d'ufficio nel caso di omessa presentazione", quanto meno con riferimento al criterio della rendita presunta.

In ogni caso, in mancanza delle scritture contabili, abrogato il criterio subordinato di cui al citato art. 5, comma 4, sovviene il Reg., art. 8 (D.P.R. n. 1142 del 1949, precedentemente L. n. 1249 del 1939, art. 10, ed Istruzione III 28 giugno 1942, ex Direzione generale del catasto e dei servizi tecnici erariali, ribadito, poi, con la Circolare n. 6 del 2012), il quale sancisce che "la classificazione non si esegue nei riguardi delle categorie comprendenti unità immobiliari costituite da opifici ed in genere fabbricati appartenenti alle categorie D ed E". L'art. 30, stabilisce che "le tariffe non si determinano per le unità immobiliari indicate nell'art. 8. Tuttavia la rendita catastale delle unità immobiliari appartenenti a tali categorie si accerta ugualmente con stima diretta per ogni singola unità".

8.5. Pertanto, il potere di procedere alla stima diretta spetta inequivocabilmente all'Agenzia delle Entrate - territorio, atteso che il potere del Comune di determinare la rendita provvisoria per gli immobili non ancora iscritti in Catasto, ma classificabili in categoria D, è ancorato esclusivamente al criterio delle scritture contabili dell'ente contribuente (D.Lgs. in disamina, art. 5, comma 3, e art. 11, comma 3).

8.6 Nel caso di specie, come in quello considerato nella sentenza n. 19196 del 2006, il Comune "non si è affatto sostituito all'Ufficio competente nel potere a questi spettante di attribuzione della nuova rendita all'immobile", ma, constatata la rilevanza catastale degli impianti, si è mantenuto nell'esercizio dei suoi poteri di liquidazione e di accertamento dell'imposta (cfr. anche Cass. n. 1706/2016). La disposizione che impone al comune l'obbligo di richiedere all'ufficio competente l'attribuzione della rendita nell'ipotesi di negligenza del contribuente, non esclude tout court il potere del Comune di provvedere alla determinazione della rendita provvisoria ai sensi del citato art. 5, comma 3. L'omessa dichiarazione di taluni beni e il mancato accatastamento determinerebbe il riconoscimento di una aprioristica (quanto irragionevole)

esenzione dall'ICI, in contraddizione con il principio costituzionale che vuole che le imposte siano parametrate alla capacità contributiva.

Alla luce del doveroso rispetto di siffatto principio, l'omessa o parziale dichiarazione non può costituire un impedimento al riconoscimento della sua imponibilità, in particolare ove tale mancato accatastamento sia stato determinato da una mancanza del contribuente, che non abbia provveduto a denunciare al Catasto i cespiti (ovvero alcuni di essi) (Cass. n. 19196 del 2006). Sotto questo profilo non sussiste un generale difetto di legittimazione del Comune a determinare la base imponibile per gli immobili non iscritti in Catasto, ma iscrivibili in categoria D) (Cass. n. 1704/2016; n. 15025/2005; n. 3277/2019; Cass. n. 19196 del 2006; v. anche Cass. n. 1576 del 2005; contra Cass. n. 7276/2019, in motiv.), atteso che il legislatore, nell'abrogare il citato art. 11, commi 1, 2 e 2 bis, ha inteso delimitare il potere impositivo dei Comuni, riservandolo alla determinazione - citato ex art. 5, comma 3 - della base imponibile dei fabbricati della categoria D), tant'è che il citato art. 11, comma 3, tuttora vigente, consente ai Comuni di "ai fini dell'esercizio dell'attività di liquidazione ed accertamento di invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti; inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati; richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti, con esenzione di spese e diritti". Potere questo che si correla e si spiega palesemente con quello che il Comune ha di determinare la base imponibile ai fini ICI sulla base delle scritture contabili del contribuente (citato ex art. 5, comma 3). Risultando evidente che allorquando, invece, l'Agenzia si trovi in presenza di immobili non accatastati, iscrivibili in categorie D), deve provvedere alla loro iscrizione in catasto, attribuendo anche la rendita catastale, in virtù della L. n. 342 del 2000, art. 74, e della L. n. 262 del 2004, art. 1 (alla stregua del R.D.L. n. 652 del 1939, art. 10, conv. in L. n. 1249 del 1939, con stima diretta per ogni singola unità).

Conferma siffatta interpretazione la sopravvivenza del disposto del D.L. n. 333 del 1992, art. 7, che, nell'individuare i criteri di determinazione del valore degli immobili iscrivibili in Catasto, ai fini della individuazione della base dell'imposta comunale, è evidentemente finalizzato all'esercizio del potere impositivo dei Comuni. Tuttavia, l'ente comunale non poteva determinare, nella presente fattispecie, relativa all'annualità di imposta 2009, la base imponibile alla stregua del criterio della rendita presunta, già abrogata dal legislatore a decorrere dall'annualità di imposta 2007, con la conseguente illegittimità dell'avviso opposto.

Deve essere dunque affermato il seguente principio di diritto:" prima dell'entrata in vigore della L. n. 296 del 2006 - che ha abrogato il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 4, e art. 11, commi 1, 2 e 2 bis, a decorrere dall'annualità di imposta 2007 - i Comuni avevano il potere di determinare per gli immobili non iscritti in Catasto, ma iscrivibili in cat. D) la base imponibile alla stregua del valore costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili, applicando per ciascun anno di formazione dello stesso i coefficienti indicati dal D.L. n. 333 del 1992, art. 7, come indicato dall'art. 5, comma 3, ovvero, in mancanza, in virtù della rendita presunta (valore "determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti.") di cui al citato art. 5, comma 4; successivamente all'entrata in vigore della L. n. 296 del 2006, dall'annualità di imposta 2007 residua in capo ai Comuni il potere di determinare la rendita

degli opifici non iscritti in Catasto esclusivamente sulla base del criterio di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3." Sennonchè, se è vero che il potere impositivo del Comune è stato esercitato in relazione ad un criterio (di determinazione della base imponibile) che, - fondato sulla "rendita dei fabbricati similari già iscritti in catasto" - è difforme da quello legale, in ragione della sopra ripercorsa abrogazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 4, e dell'art. 11, commi 1, 2 e 2-bis, la società contribuente non può dirsi esonerata dal versare al Comune, ex art. 53 Cost., l'ICI sulla base della rendita determinata dall'Agenzia nell'anno 2011, la quale, diversamente da quanto statuito dalla Regionale trova applicazione retroattiva in presenza di DOCFA (sia quella del 1999 che quella successiva del 2000), con conseguente accoglimento della relativa censura dedotta dalla società contribuente.

10. Occorre premettere che questa Corte ha rimarcato che la specifica disciplina dei "fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati", contempla la determinazione della base imponibile, - "fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita" (id est fino a quando non venga presentata dal contribuente la dichiarazione, ora secondo la procedura cd. Docfa, di iscrizione in catasto, con attribuzione di rendita provvisoria, "a seguito della quale il proprietario diviene titolare di una situazione giuridica nuova, derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, in relazione alla quale può risultare tenuto a pagare una diversa somma rispetto a quella provvisoriamente determinata in base al metodo sopra indicato; 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."(v. Cass. Sez. U., 9 febbraio 2011, n. 3160 cui adde Cass. n. 1517/2021; Cass., 11 aprile 2019, n. 10126; Cass., 8 5 febbraio 2019, n. 3277; Cass., 11 maggio 2018, n. 11472; Cass., 14 settembre 2016, n. 18056; Cass., 6 giugno 2012, n. 9111; Cass. Sez. U., 15 febbraio 2011, n. 3666), - sulla base del valore contabilizzato dall'impresa e, dunque, del costo rivalutato di acquisizione del bene ricavabile dalle scritture contabili, ed aumentato degli eventuali costi incrementativi (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3; per le modalità di applicazione del criterio in questione v. Cass., 10 aprile 2019, n. 10006; Cass., 13 giugno 2012, n. 9602; Cass., 28 aprile 2010, n. 10134; Cass., 21 aprile 2009, n. 9385).

11. Al riguardo, è opinione consolidata nella giurisprudenza di questa Corte che, in tema di ICI, la regola generale ricavabile dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2, secondo cui le risultanze catastali divenute definitive per mancata impugnazione hanno efficacia a decorrere dall'anno d'imposta successivo a quello nel corso del quale sono state annotate negli atti catastali, patisce eccezione solo se le variazioni costituiscano correzioni di errori materiali nel classamento che sostituiscono, ovvero conseguano a rettifica del classamento operato dal contribuente con procedura DOCFA, per cui la successiva attribuzione, da parte dell'ente impositore, della rendita catastale costituisce, una volta notificata, la base imponibile anche per le annualità "sospese" suscettibili di accertamento; individuandosi, in tale ultimo caso, la base imponibile dalla data della denuncia e con inclusione anche delle annualità "sub iudice" (v. Cass. 16679 dei 11/06/2021; 26347 del 29/09/2021; 10126 del 2019; 11472 del 2018). La decorrenza retroattiva, ai fini dell'adeguamento dell'imposta ICI, opera, dunque, dal momento della richiesta di attribuzione della rendita catastale attraverso la DOCFA, per i periodi successivi alla denuncia di variazione o di attribuzione della rendita, a prescindere dall'epoca di notificazione o di definitiva

attribuzione (Sul punto anche Cass. n. 16701/2007; n. 2017, n. 27024, in motiv; Cass. 7434/2014; SS. UU. 3160/2011; n. 9595/2016; n. 4613/2018; n. 22653/2019, in motiv.; Cass. n. 29898/2020, in motiv.; n. 16679/2021, in motiv.) 12. In definitiva, il ricorso merita di essere accolto limitatamente al secondo e al terzo motivo di ricorso, respinto il primo ed assorbiti gli altri.

Da ciò consegue la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla CTR della Lombardia, affinchè determini l'imposta comunale dovuta sulla Centrale, sulla base della rendita individuata dall'Agenzia nell'anno 2011.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo del ricorso, respinto il primo ed assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Lombardia anche pe la regolamentazione delle spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della V Sezione della Corte di cassazione, il 20 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 15 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza