

Sentenza del 20/02/2023 n. 5262 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 1072, depositata il 27 novembre 2017, la Commissione tributaria regionale di Abruzzo ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate, così pronunciando in riforma della decisione di prime cure che aveva diversamente accolto l'impugnazione di un avviso di accertamento catastale recante rettifica (nella categoria D/8) del classamento proposto (in categoria E/1) con dichiarazione docfa relativa a cinque unità immobiliari realizzate in ampliamento di complesso immobiliare denominato (---).

1.1 - A fondamento del decisum, e per quel che qui rileva, il giudice del gravame ha ritenuto, in sintesi, che:

- l'avviso di accertamento risultava "adeguatamente motivato" ed esponeva ("cfr. II cpv. motivazione avviso di accertamento") la "stima diretta dell'unità immobiliare";
- nella concreta fattispecie, l'amministrazione si era determinata secondo "lo stesso orientamento assunto... per le altre strutture, definitivamente accertate nella categoria D/8, trattandosi di fabbricati costruiti per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazioni diverse, senza radicali trasformazioni".

2. - Intermodale Srl ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di cinque motivi; resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Fissato all'udienza pubblica del 1 dicembre 2022, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis , conv. in L. n. 176 del 2020 , e dal sopravvenuto D.L. n. 228 del 2021, art. 16, comma 1 , conv. in L. n. 15 del 2022 , senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che ha depositato conclusioni scritte, e dei difensori delle parti, che non hanno fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , la ricorrente denuncia nullità della gravata sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 , dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, dell'art. 118 disp. att. c.p.c., e dell'art. 111 Cost. , deducendo, in sintesi, che il giudice del gravame aveva definito l'eccezione di difetto di motivazione dell'atto impugnato in termini apodittici, e non autosufficienti, senz'alcuna esplicitazione delle relative ragioni giustificative.

Il secondo motivo, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , espone la denuncia di violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. sull'assunto che la fondatezza dell'avviso di accertamento era stata confermata in carenza di prova della correttezza del classamento oggetto di rettifica e, in particolare, dei dati utilizzati a comparazione (id est degli atti di classamento delle unità immobiliari utilizzate a comparazione).

Col terzo motivo, sempre ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la ricorrente denuncia violazione del principio di diritto involgente il divieto di motivazione postuma dell'avviso di accertamento, assumendosi che, solo nel corso del giudizio (in sede di controdeduzioni), controparte aveva precisato che le unità immobiliari in contestazione andavano ascritte alla categoria D in quanto "realizzate per le esigenze di un'attività commerciale (e)... costituite da ampi depositi attrezzati destinati alla locazione da parte degli operatori commerciali (imprese di trasporto, spedizionieri, ecc.) operante nel campo del trasporto/distribuzione delle merci";

Col quarto motivo, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , c.p.c. , la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 , e della L. n. 241 del 1990, art. 3 , deducendo che erroneamente il giudice del gravame aveva rilevato la compiutezza motivazionale dell'avviso di accertamento che, per vero, con riferimento alle unità immobiliari utilizzate a comparazione non esponeva i relativi dati catastali nè i dati fattuali di giustificazione della pretesa (utile) comparazione.

Il quinto motivo, sempre ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , c.p.c. , espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge in relazione al Trattato sull'Unione Europea, art. 2, par. 3, e art. 4, par. 3, al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 40 , conv. in L. n. 286 del 2006 , al Provvedimento del direttore dell'Agenzia del Territorio del 2 gennaio 2007 art. 1, comma 2 , alla Delib. CIPE 7 aprile 1993 (di approvazione del piano quinquennale degli interporti), alla L. n. 240 del 1990, art. 1 , e alla L.R. Abruzzo n. 28 del 2002, art. 4 .

Assume, in sintesi, la ricorrente che:

- le unità immobiliari in contestazione, - siccome riconducibili ad un servizio pubblico correlato alla gestione di un Interporto, - debbono ascrivere al gruppo degli immobili a destinazione particolare (categoria E/1: Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi e aerei) assolvendo, per l'appunto, al servizio pubblico sotteso alla modalità del trasporto intermodale oggetto di specifica considerazione, anche sotto il profilo del finanziamento pubblico e delle agevolazioni fiscali, da parte dell'Ordinamento Eurounitario e di quello nazionale;

- dovendosi intendere per Interporto "un complesso organico di strutture e servizi integrati e finalizzati allo scambio di merci tra le diverse modalità di trasporto, comunque comprendente uno scalo ferroviario idoneo a formare o ricevere treni completi e in collegamento con porti, aeroporti e viabilità di grande comunicazione." (L. n. 240 del 1990, art. 1 , cit.), le unità immobiliari oggetto di rettifica, quali magazzini/depositi, debbono comunque ascrivere agli "usi diversi" previsti dal provvedimento del 2 gennaio 2007, art. 1 , cit., usi in quanto tali in rapporto di stretta strumentalità col servizio reso dall'Interporto;

- diversamente ragionando ne riuscirebbero pregiudicati gli obiettivi perseguiti, anche a livello Eurounitario, nella promozione del trasporto intermodale, con violazione del principio di leale cooperazione dello Stato nell'attuazione del diritto comunitario.

2. - Il primo motivo di ricorso è destituito di fondamento e va senz'altro disatteso.

2.1 - Come in più occasioni rimarcato dalla Corte, deve intendersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non renda tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consistente di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232 ; v., altresì, Cass., 18 settembre 2019, n. 23216 ; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977 ; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105 ; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667 ; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232 ; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

2.2 - Nella fattispecie. - ove la ricorrente isola, dal più complessivo contesto argomentativo che la gravata pronuncia espone, un'enunciazione (di incipit) che, per l'appunto, viene censurata di apoditticità, - rileva che il giudice del gravame ha chiaramente enucleato la ratio decidendi posta a fondamento della pronuncia, - come anticipato dando conto di una compiutezza motivazionale dell'avviso di accertamento che esponeva (anche) la "stima diretta dell'unità immobiliare", - seppur contornando gli arresti, nella fattispecie specificamente rilevanti, di una sovrabbondanza motivazionale che, - rispondendo all'esame di una (non necessaria) distinzione tra i concetti di stima diretta e di sopralluogo esterno, - ha dato luogo ad anfibologie argomentative culminate nel rilievo della nullità degli avvisi di accertamento (per unità immobiliari a destinazione speciale) qualora fondati su "un sopralluogo esterno e su "metodologie comparative", che sono l'esatto contrario delle stima diretta".

Argomento, quest'ultimo, che, però, risulta svolto a contrario in quanto, come detto, l'opzione ricostruttiva della pronuncia si fonda sulla necessità (regolamentare) della stima diretta delle unità immobiliari e, dunque, sulla rispondenza al dato normativo di una rettifica catastale per l'appunto fondata sulla stima diretta.

3. - Del pari destituiti di fondamento risultano i residui motivi di ricorso.

4. - Le censure di cui al secondo motivo danno per scontata un'inversione degli oneri probatori, rilevanti nella fattispecie, che non risulta affatto dalla gravata sentenza le cui conclusioni, come anticipato, si sono risolte nel ritenere sussistenti "fabbricati costruiti per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazioni diverse, senza radicali trasformazioni".

Il denunciato difetto di prova degli elementi costitutivi di fattispecie finisce, così, per risolversi in una censura sulla affidabilità, e concludenza, dei dati probatori utilizzati dal giudice del merito, - cui, per l'appunto, compete un siffatto accertamento, - e devolve alla Corte un non consentito riesame dell'accertamento in questione, riesame che viene, così, sollecitato al di fuori del parametro di sindacabilità riservato al giudizio di legittimità (ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) .

Come, poi, ripetutamente statuito dalla Corte, la violazione dell' art. 2697 c.c. presuppone che il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare, - secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni, - e non può certo configurarsi laddove, nella valutazione delle prove, sia stata attribuita concludenza ed affidabilità ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dall' art. 116 c.p.c. (Cass., 25 marzo 2022, n. 9695 ; Cass. Sez. U., 30 settembre 2020, n. 20867 ; Cass., 23 ottobre 2018, n. 26769 ; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16598 , in motivazione).

5. - Quanto, ora, al terzo ed al quarto motivo, occorre premettere che, - con riferimento all'atto di classamento adottato in esito alla procedura docfa che è connotata, come si è rilevato, da una "struttura fortemente partecipativa", - la Corte, secondo un risalente, e consolidato orientamento interpretativo, ha statuito che l'obbligo di motivazione "deve ritenersi osservato anche mediante la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio... e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione, sì da essere in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle commissioni tributarie"; ed ha, in particolare, rimarcato che, - laddove viene in rilievo quale presupposto, e fondamento (motivazionale), dell'avviso di classamento, - la stima diretta dell'unità immobiliare (R.D.L. n. 652 del 1939, art. 10 ; D.P.R. n. 1142 del 1949, artt. 8 e 30) esplicita "un giudizio sul valore economico dei beni classati di natura eminentemente tecnica, in relazione al quale la presenza e l'adeguatezza, o non, della motivazione rilevano ai fini, non già della legittimità ma, della attendibilità concreta del giudizio cennato, e, in sede contenziosa della verifica della bontà delle ragioni oggetto della pretesa (v., ex plurimis, Cass., 9 luglio 2018, n. 17971 ; Cass., 3 febbraio 2014, n. 2268 ; Cass., 21 luglio 2006, n. 16824 ; Cass., 7 giugno 2006, n. 13319).

La Corte ha, quindi, precisato che gli indicati termini di riscontro dell'obbligo di motivazione dell'atto di classamento, adottato in esito alla procedura Docfa, debbono ritenersi inadeguati (solo) a fronte di una immutazione della proposta formulata dalla parte (con la dichiarazione di accatastamento), immutazione rilevante, - ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di motivazione, - qualora incentrata sugli "elementi di fatto" di detta proposta, non anche qualora (ad elementi di fatto immutati) la diversa valutazione della rendita catastale (così come nella fattispecie) consegua "da una diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni" (v., ex plurimis, Cass., 28 ottobre 2020, n. 23674 ; Cass., 22 maggio 2019, n. 13778 ; Cass., 7 dicembre 2018, n. 31809 ; Cass., 23 maggio 2018, n. 12777 ; Cass., 16 giugno 2016, n. 12497 ; Cass., 24 aprile 2015, n. 8344 ; Cass., 31 ottobre 2014, n. 23237).

5.1 - In di Spa rte che parte ricorrente non riproduce, nemmeno in sintesi, l'effettivo contenuto motivazionale dell'atto impugnato, - che, come detto, il giudice del gravame, uniformandosi ai principi di diritto sopra esposti, ha specificamente accertato come compiuto, - rileva, quindi, che la stessa argomentazione che si assume svolta nel corso del giudizio, - e, dunque, che le unità immobiliari andavano ascritte alla categoria D in quanto "realizzate per le esigenze di un'attività commerciale (e)... costituite da ampi depositi attrezzati destinati alla locazione da parte degli operatori commerciali (imprese di trasporto, spedizionieri, ecc.) operante nel campo del

trasporto/distribuzione delle merci", - non integra affatto una motivazione postuma di un avviso di accertamento ove, - per come emerge dalla gravata sentenza, - la rettifica catastale risultava correlata (proprio) alla natura commerciale degli impieghi delle unità immobiliari.

6. - Quanto, ora, al quinto motivo, va rilevato in termini generali che la Corte ha avuto modo di statuire che gli immobili rientranti nel gruppo E sono indicati in maniera analitica e specifica, con metodo casistico che non legittima una estensione a tutti gli immobili di rilevanza pubblica (tanto che anche la categoria residuale E/9 fa riferimento solo alla "particolarità" della destinazione dell'unità immobiliare, e non menziona affatto il requisito dell'interesse generale sotteso all'attività svolta; v. Cass., 15 settembre 2008, n. 23608 cui adde, ex plurimis, Cass., 13 novembre 2019, n. 29373 ; Cass., 21 febbraio 2019, n. 5070 ; Cass., 23 maggio 2018, n. 12741 ; Cass., 9 marzo 2017, n. 6067 ; Cass., 20 gennaio 2017, n. 1442); e che, ai sensi del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 40 , conv. in L. 24 novembre 2006, n. 286 (secondo il cui disposto "Nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale."), sussiste "una vera e propria incompatibilità tra classificazione in categoria E, da un lato, e destinazione dell'immobile ad uso commerciale o industriale" (Cass., 17 aprile 2019, n. 10674 ; Cass., 23 maggio 2018, n. 12741).

Si è, quindi, rimarcato che le unità immobiliari catastalmente censibili nella categoria E sono connotate da una caratterizzazione tipologico-funzionale, costruttiva e dimensionale tale da renderle sostanzialmente incommerciabili ed estranei ad ogni logica commerciale e produttiva; e che rimane irrilevante la destinazione dell'unità immobiliare ad un fine di pubblico interesse che non esclude lo svolgimento di un'attività secondo parametri essenzialmente imprenditoriali intesi come attitudine alla copertura dei costi e del capitale investito con i ricavi conseguiti attraverso l'applicazione di tariffe (v.: in tema di servizio idrico integrato, Cass., 8 febbraio 2022, n. 3921 ; Cass., 2 febbraio 2021, n. 2247 ; Cass., 4 aprile 2019, n. 9427 ; v., con riferimento ad aree portuali, Cass., 11 maggio 2022, n. 14931 ; Cass., 30 dicembre 2019, n. 34657 ; Cass., 17 aprile 2019, n. 10674).

6.1 - Nella fattispecie, peraltro, lo stesso motivo di ricorso evoca, per un verso, un "uso diverso", - ed il relativo nesso di strumentalità con le unità immobiliari principali, - che, a fronte dell'accertata destinazione commerciale delle unità immobiliari in contestazione, non riveste alcuna concludenza e, per il restante, finisce con l'identificare la categoria catastale reclamata col (mero) servizio di interesse generale reso da un Interporto (L. n. 240 del 1990, art. 1 ; L.R. Abruzzo, n. 28 del 2002, art. 4, comma 1) ; interesse generale che, come detto, non esclude nè l'autonomia funzionale e reddituale di unità immobiliari ad uso commerciale, - secondo lo specifico ordinamento catastale, - nè la loro stessa rilevanza nell'ordinamento Eurounitario, - in tema di aiuti di Stato e di concorrenza, - sotto il profilo dell'identificazione di un'impresa la cui nozione si correla, a prescindere dal suo status giuridico, allo svolgimento di un'attività economica (v., tra le tante, CGUE, 1 luglio 2008, procedimento C-49/07, MOTOE, punti 27 e 28; CGUE, 10 gennaio 2006, procedimento C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, punti 107, 108, 122, 123; CGUE, 12 settembre 2000, procedimenti riuniti da C-180/98 a C-184/98, Pavlov e altri, punti 74 e 75).

Nè le soluzioni perseguite dal legislatore, con riferimento alla disciplina catastale delle unità immobiliari (banchine, aree scoperte, infrastrutture stradali e ferroviarie, depositi) funzionali allo svolgimento di operazioni e servizi portuali (purchè oggetto di autorizzazioni rilasciate dalla competente Autorità di sistema portuale, quanto ai depositi; L. n. 205 del 2017, art. 1, commi 578 e ss.), avvalora le prospettazioni di parte ricorrente; la disciplina in discorso, - che, nella fattispecie, risulta inapplicabile anche *ratione temporis* (Cass., 11 maggio 2022, n. 14931 ; Cass., 30 dicembre 2019, n. 34657), - dà, diversamente, conto della specificità della soluzione perseguita dal legislatore (con riferimenti ai porti di rilevanza economica nazionale e internazionale di competenza delle Autorità di sistema portuale), a conferma del rilievo secondo il quale le unità immobiliari del gruppo E sono indicati in maniera analitica e specifica, con metodo casistico che non legittima una estensione a tutti gli immobili di rilevanza pubblica.

7. - Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza di parte ricorrente nei cui confronti sussistono, altresì, i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto (D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater) .

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 5.600,00 oltre spese prenotate a debito; ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 1 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 20 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza