

Sentenza del 20/02/2023 n. 5274 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 1096/17, depositata il 13 luglio 2017, la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva accolto l'impugnazione di avvisi di accertamento catastale emessi a rettifica delle proposte di classamento presentate dalla contribuente, con dichiarazioni Docfa, relativamente ad unità immobiliari ("dighe, invasi idrici e altre opere") adibite allo "svolgimento delle attività di gestione del servizio idrico nel territorio delle province di (---)".

1.1 - Per quel che qui ancora interessa, il giudice del gravame ha rilevato che:

a) - le rettifiche operate dall'Agenzia conseguivano dai seguenti avvisi di accertamento:

- n. (---), relativo alla unità immobiliare ((---)) sita nel Comune di (---), classata in categoria D/7 con rendita catastale Euro 3.680,00 (sul valore accertato di Euro 184.000,00);

- n. (---), relativo alla diga ed al serbatoio siti in località (---), classati in categoria D/7, con rendita di "Euro 64.000,00 (inferiore a quella dichiarata)";

- n. (---), relativo a beni siti nel Comune di (---), il cui classamento era stato anch'esso rettificato in categoria D/7 (dalla categoria E/9 proposta in dichiarazione docfa) "con conseguenti effetti sulla rendita determinata in Euro 159.200,00";

- n. (---), avente ad oggetto "beni siti nel Comune di (---) rispetto ai quali la rendita dichiarata era stata ridotta ad Euro 74.080,00;

- n. (---), avente ad oggetto "beni siti in parte nel Comune di (---) e in parte nel Comune di (---)", anche qui la rendita ridotta ad Euro 104.720,00;

b) - andava accolta l'eccezione di giudicato esterno svolta dalla contribuente, - secondo la quale "il formarsi di un giudicato per il medesimo periodo di imposta, per le stesse parti e su rapporti giuridici analoghi produce un effetto preclusivo", - in relazione al passaggio in giudicato di pronunce rese su "analoghe controversie che hanno coinvolto l'Ufficio di Genova,... anche se solo uno dei casi trattati è sovrapponibile a quelli qui in esame";

c) - gli avvisi di accertamento, peraltro, dovevano ritenersi destituiti di fondamento (anche) in diritto, in quanto:

- venivano in considerazione unità immobiliari in possesso del "gestore autorizzato del Servizio Idrico Integrato per la Provincia di Genova (che) tal fine si avvale di un complesso di dighe di invasi (acquisiti dai precedenti gestori) presenti in parte in (---)";

- dette unità immobiliari, pertanto, andavano classate in categoria E9 corrispondendo all'esercizio di un servizio pubblico "rivolto a soddisfare esigenze vitali della collettività, anche se integrato con altre finalità (produzione di energia elettrica)", dovendosi considerare prevalente la finalità pubblica correlata al servizio, e marginale l'attività di produzione dell'energia elettrica, nè l'applicazione di una tariffa rispondendo ad "esigenze commerciali, in quanto regolamentata e in ogni caso coerente con la compartecipazione delle spese di mantenimento".

2. - L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di quattro motivi.

IREN Acqua Spa resiste con controricorso, ed ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 1 , l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10 , deducendo, in sintesi, che erroneamente il giudice del gravame aveva rilevato il giudicato esterno con riferimento agli avvisi di accertamento in contestazione posto che difettavano, nella fattispecie, i presupposti costitutivi della rilevata efficacia vincolante avuto riguardo al difetto tanto di identità soggettiva, - lì e qui risultando parti del giudizio gli uffici provinciali di Genova e, rispettivamente, di Alessandria, - quanto di identità oggettiva, gli avvisi di accertamento in contestazione avendo ad oggetto "beni immobili differenti rispetto a quelli presi in esame dai giudici liguri".

Il secondo motivo espone la denuncia di violazione e falsa applicazione del D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 40 , conv. in L. n. 286 del 2006 sull'assunto che il classamento delle unità immobiliari in contestazione, seppur destinate allo svolgimento (anche) di un servizio pubblico, doveva ascrivere alla categoria D/7 in ragione della compatibilità di detto servizio con modalità operative di natura commerciale, assolvendo detti beni a "funzioni tipiche di processi industriali o comunque produttivi" e connotandosi il classamento catastale della destinazione ordinaria e permanente delle unità immobiliari secondo le loro specifiche caratteristiche oggettive.

Col terzo motivo, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , l'Agenzia denuncia violazione del D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 154 , sull'assunto che, - a riprova della natura commerciale dell'attività svolta dal gestore del servizio idrico integrato, - lo stesso dato normativo qualificava la relativa tariffa in termini di corrispettivo del servizio.

Il quarto motivo, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell' art. 132 c.p.c. , assumendo la ricorrente che il giudice del gravame non aveva dato conto delle ragioni poste a fondamento del decisum con riferimento alla rilevata natura non remunerativa della tariffa.

2. - Deve premettersi che l'onere di specificità dei motivi di ricorso, posto dall' art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 4 , non deve essere inteso quale assoluta necessità di formale ed esatta indicazione dell'ipotesi, tra quelle elencate nell' art. 360 c.p.c. , comma 1 , cui si ritenga di ascrivere il vizio, nè

di precisa individuazione, nei casi di deduzione di violazione o falsa applicazione di norme sostanziali o processuali, degli articoli, codicistici o di altri testi normativi, comportando invece l'esigenza di una chiara esposizione, nell'ambito del motivo, delle ragioni per le quali la censura sia stata formulata e del tenore della pronuncia caducatoria richiesta, che consentano al giudice di legittimità di individuare la volontà dell'impugnante e stabilire se la stessa, così come esposta nel mezzo di impugnazione, abbia dedotto un vizio di legittimità sostanzialmente, ma inequivocamente, riconducibile ad alcuna delle tassative ipotesi di cui all'art. 360 cit. (così Cass. Sez. U., 24 luglio 2013, n. 17931 cui adde, ex plurimis, Cass., 30 giugno 2021, n. 18390 ; Cass., 23 maggio 2018, n. 12690 ; Cass., 7 maggio 2018, n. 10862 ; Cass., 27 ottobre 2017, n. 25557 ; Cass., 17 dicembre 2015, n. 25386 ; Cass., 20 febbraio 2014, n. 4036).

3. - Tanto premesso, il primo motivo di ricorso è, per quanto di ragione, fondato e va accolto.

3.1 - Avuto riguardo ai dati normativi desumibili dal R.D.L. n. 652 del 1939, art. 5 , conv. in L. 1249 del 1939 , - secondo il quale "Si considera 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.", - dal D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 40 , - alla cui stregua "Si accerta come distinta unità immobiliare urbana ogni fabbricato, o porzione di fabbricato od insieme di fabbricati che appartenga allo stesso proprietario e che, nello stato in cui si trova, rappresenta, secondo l'uso locale, un cespite indipendente.", - e dal D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, art. 2 , - secondo il cui disposto 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.", - la Corte ha avuto modo di precisare che l'accatastamento viene dalla normativa riferito 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 cui adde Cass., 21 giugno 2021, n. 17627).

In relazione, poi, alle disposizioni di cui al D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 61 ("Il classamento consiste nel riscontrare, con sopralluogo per ogni singola unità immobiliare, la destinazione ordinaria e le caratteristiche influenti sul reddito e nel collocare l'unità stessa in quella tra le categorie e classi prestabilite per la zona censuaria a norma dell'art. 9, che, fatti gli opportuni confronti con le unità tipo, presenta destinazione e caratteristiche conformi od analoghe. Le unità immobiliari urbane devono essere classate in base alla destinazione ordinaria ed alle caratteristiche che hanno all'atto del classamento."), e art. 62 ("La destinazione ordinaria si accerta con riferimento alle prevalenti consuetudini locali, avuto riguardo alle caratteristiche costruttive dell'unità immobiliare."; v., altresì, il D.P.R. n. 138 del 1998, art. 8) , la Corte ha statuito che il provvedimento di attribuzione della rendita catastale di un immobile è un atto tributario che inerisce al bene che ne costituisce l'oggetto, secondo una prospettiva di tipo reale, riferita alle caratteristiche oggettive (costruttive e tipologiche in genere), che costituiscono il nucleo sostanziale della cd. destinazione ordinaria, sicchè l'idoneità del bene a produrre ricchezza va ricondotta, prioritariamente, non al concreto uso che di esso venga fatto, ma alla sua destinazione funzionale e produttiva, che va accertata in riferimento alle potenzialità d'utilizzo purchè non in contrasto con la disciplina urbanistica (cfr. Cass., 30 ottobre 2020, n. 24078 ; Cass., 14 ottobre 2020, n. 22166 ; Cass., 10 giugno 2015, n. 12025).

3.2 - E', dunque, del tutto evidente che l'effetto preclusivo, - che, nella fattispecie, è stato correlato al giudicato esterno, - postula l'identità di oggetto tra i distinti giudizi e detta identità deve, per l'appunto, escludersi laddove vengano in rilievo avvisi di accertamento catastale il cui oggetto, - così com'è connaturato alla stessa procedura cd. docfa che disciplina gli atti di iniziativa volti all'accertamento di nuove unità immobiliari ovvero alla dichiarazione di loro variazioni (D.M. n. 701 del 1994), - si correli ad unità immobiliari distinte in quanto (ciascuna) suscettibile di autonoma funzionalità e redditività.

In un siffatto contesto, l'estensione del giudicato ad un oggetto diverso da quello cui lo stesso risulta correlato si risolve in una (mera) applicazione, alla distinta unità immobiliare suscettibile di autonomo accatastamento, della medesima soluzione giuridica emergente dal giudicato; e, come statuito dalla Corte, l'efficacia e Spasiva del giudicato esterno trova ostacolo in relazione alla interpretazione giuridica della norma tributaria, ove intesa come mera argomentazione avulsa dalla decisione del caso concreto, poichè detta attività, compiuta dal giudice e contestuale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale, non può mai costituire un limite all'esegesi esercitata da altro giudice, nè è suscettibile di passare in giudicato autonomamente dalla domanda e dal capo di essa cui si riferisce, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione (Cass., 15 marzo 2022, n. 8288 ; Cass., 22 luglio 2021, n. 20977 ; Cass., 1 giugno 2021, n. 15215 ; Cass., 15 luglio 2016, n. 14509 ; Cass., 21 ottobre 2013, n. 23723).

3.3 - i rilievi dianzi svolti comportano, quindi, l'assorbimento dell'ulteriore ragione di censura svolta dalla ricorrente, per quanto dalla stessa emerga l'erronea identificazione della soggettività giuridica (dell'Agenzia) con la capacità di stare in giudizio delle relative articolazioni periferiche (v. Cass. Sez. U., 14 febbraio 2006, n. 3116).

4. - Del pari fondati risultano il secondo ed il terzo motivo di ricorso, dal cui congiunto esame consegue l'assorbimento del quarto motivo.

4.1 - In termini generali 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).

4.2 - Con specifico riferimento, poi, al servizio idrico integrato, la Corte ha statuito che la relativa attività di gestione ha natura economica, ed i relativi impianti industriali non rientrano tra le

unità immobiliari catastalmente censibili nella categoria E, - che è propria di quei fabbricati connotati da una caratterizzazione tipologico-funzionale, costruttiva e dimensionale tale da renderli sostanzialmente incommerciabili ed estranei ad ogni logica commerciale e produttiva, - ma rientrano nel gruppo D, tipico delle costruzioni che ospitano processi industriali (v. Cass., 8 febbraio 2022, n. 3921 ; Cass., 2 febbraio 2021, n. 2247 ; v. altresì, in tema di ICI, Cass., 4 aprile 2019, n. 9427).

4.2.1 - Si è, così, rimarcato che:

- rimane irrilevante la destinazione dell'unità immobiliare ad una attività 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 (così: Cass., Sez. 5, 23 maggio 2018, n. 12741 , in tema di classamento catastale di impianto di discarica per la gestione di rifiuti solidi urbani e la captazione di biogas; Cass., Sez. 5, 23 gennaio 2020, n. 17022 , in tema di classamento catastale di impianto di compostaggio di rifiuti)";

- come anticipato, difatti, ciò che rileva ai fini del classamento catastale sono le caratteristiche dell'immobile e la sua destinazione funzionale;

- la disciplina di settore (L. 5 gennaio 1994, n. 36, art. 9, comma 1 ; D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, artt. 141 e 154) richiama i principi di efficienza, efficacia ed economicità;

- lo stesso giudice delle Leggi (Corte Cost., 3 novembre 2010, n. 325 e 8 giugno 2011, n. 187) ha confermato l'inquadramento del servizio idrico integrato tra i servizi a rilevanza economica (di cui al D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, art. 113 , nel testo novellato dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 35) , - quali servizi pubblici locali assunti dall'ente laddove la tariffa dovuta dall'utente sia potenzialmente in grado di coprire integralmente i costi di gestione e di creare un utile d'impresa che non deve essere di modesta entità, - affermandone la riconducibilità alle materie della "tutela della concorrenza" e della "tutela dell'ambiente", che pertengono alla esclusiva competenza legislativa dello Stato;

- "la tariffa del servizio idrico integrato configura ormai il corrispettivo di una prestazione commerciale complessa, che trova fonte, non in un atto autoritativo direttamente incidente nel patrimonio dell'utente, bensì nel contratto di utenza (Cass., Sez. 5, 6 giugno 2014, n. 12763 ; Cass., Sez. 5, 6 giugno 2014, n. 12769), confermando l'ispirazione della relativa gestione a criteri di efficienza, efficacia ed economicità, in coerenza con il requisito teleologico minimo per l'assunzione della qualifica imprenditoriale".

5. - In conclusione l'impugnata sentenza va cassata e la causa va rinviata, anche per la disciplina delle spese di questo giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi all'ordine degli accertamenti implicati dall'accoglimento del primo motivo di ricorso oltrechè ai principi di diritto sopra esposti.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo, il secondo ed il terzo motivo di ricorso, assorbito il quarto motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione.

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