

Civile Ord. Sez. 5 Num. 3277 Anno 2019
Presidente: ZOSO LIANA MARIA TERESA
Relatore: BALSAMO MILENA
Data pubblicazione: 05/02/2019

ORDINANZA

sul ricorso 18283-2014 proposto da:

██████████ SPA, elettivamente domiciliato in ROMA
VIA G. PAISIELLO 33, presso lo studio dell'avvocato
ENRICO PAULETTI, che lo rappresenta e difende
unitamente all'avvocato ROSAMARIA NICASTRO;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI TALAMONA, elettivamente domiciliato in ROMA
VIA CICERONE 44, presso lo studio dell'avvocato
GIOVANNI CORBYONS, che lo rappresenta e difende
unitamente all'avvocato DARIO MARCHESI;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. ██████████ della COMM.TRIB.REG. di
MILANO, depositata il (██████████);

2019

161

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 16/01/2019 dal Consigliere Dott. MILENA
BALSAMO.



Rilevato che:

1. La società [REDACTED] propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 26/06/2014 dell'8.01.2014 con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento, per omesso versamento dell'Ici 2003 e 2004 relativa agli opifici denominati [REDACTED] in concessione alla predetta società e non accatastate.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto di confermare quanto già statuito dalla commissione tributaria provinciale di Sondrio sul rilievo che l'ente comunale, in presenza di accatastamento incompleto per omessa dichiarazione di porzioni immobiliari soggette ad imposizione, è legittimato a rettificare la rendita attribuita dal contribuente, anche se l'ufficio territoriale rimane inerte, affermando di poi l'irrilevanza della circostanza che al termine della concessione i beni, in tutto o in parte, possano tornare allo Stato.

Resiste con controricorso il Comune di Talamona, illustrato con memorie del 30.12.2018.

CONSDIERATO CHE:

2. Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art.360, 1^a co. n. 3 cod.proc.civ. - la violazione dell'art. 5 d.lgs n. 504/92, per avere i giudici regionali ritenuto la legittimazione attiva dell'amministrazione comunale a procedere alla relativa imposizione, sebbene la centrale elettrica di cui fanno parte le opere in questione fosse

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



iscritta in catasto con attribuzione di rendita(categoria D); ritenendo, di conseguenza, l'applicabilità dell'art. 5 comma 2 del citato decreto legislativo, a mente del quale, l'imposta deve essere determinata applicando l'aliquota comunale sui valori catastali. Ulteriormente argomentando che il successivo comma 3 prevede solo per i fabbricati non iscritti in catasto, posseduti da imprese, la determinazione del valore secondo i criteri di cui all'art. 7 comma 3 " *valore costituito dall'ammontare al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili*".

Deduce, indi, la ricorrente, che l'ente comunale avrebbe potuto utilizzare per gli immobili accatastati in categoria D, ma privi di rendita, due criteri inderogabili di determinazione della base imponibili ICI: il criterio della tassazione sulla base del valore catastale dell'immobile ed in subordine il criterio della tassazione sulla base del valore di bilancio. Detto ultimo criterio risulterebbe applicabile fino all'anno nel quale i beni sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita. E, poiché, all'attribuzione di rendita deve essere equiparata la presentazione della dichiarazione Docfa, nella fattispecie presentata già nell'anno 1999 dalla precedente proprietaria Enel spa, la base imponibile dell'imposta comunale poteva essere commisurata solo alle rendite risultanti in catasto.

3. Corollario di detta premessa è l'attribuzione in via esclusiva all'ufficio dell'agenzia delle entrate del potere di rettificare la rendita catastale, attribuita alla menzionata Centrale attraverso la procedura Docfa, atteso che i beni soggetti ad imposta comunale sono privi di autonomia



funzionale e reddituale rispetto alla Centrale elettrica e non suscettibili di autonoma imposizione, a mente dell'art. 10 L. n. 843/1942 che stabilisce che gli opifici – tra i quali rientrano le centrali elettriche – sono descritti in catasto mediante l'elencazione di elementi costitutivi quali gli edifici, aree, generatori di forza motrice, rete di trasmissione, binari, gallerie ponti e simili. Ricavandosi ciò anche dall'art. 5 del R.D. 652/1939 secondo il quale si considera unità immobiliare urbana ogni parte dell'immobile che di per sé stessa è utile a produrre un reddito proprio (autonomia funzionale e reddituale), con esclusione dunque delle opere idrauliche meramente serventi ed inidonee a produrre da sole un reddito.

A conferma del suo assunto, la ricorrente cita il comma 336 della l. n. 311 del 2004, secondo il quale i comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali la presentazione di un atto di aggiornamento; se i soggetti interessati non ottemperano, gli uffici provinciali dell'agenzia del territorio provvedono alla iscrizione in catasto.

4. Il motivo è infondato.

Occorre premettere che, come emerge dagli scritti difensivi e dalla stessa sentenza impugnata, il precedente proprietario della Centrale presentò la dichiarazione Docfa con riferimento ai soli edifici che contengono la centrale di produzione idroelettrica, e sulla base della rendita allora



proposta, la società ricorrente versò l'imposta comunale per gli anni 2003 e 2004, escludendo gli impianti e gli immobili 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.

La categoria F/4 è caratterizzata dall'assenza di rendita, di guisa che per gli anni 2003 e 2004, 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 adottato dall'amministrazione comunale, pari all'aliquota del 5,5 per mille sul valore contabile stimato dei cespiti privi di rendita, alla stregua del disposto dell'art. 5 cit., secondo il quale la base imponibile Ici di 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.

Come è noto, infatti, il contrasto di giurisprudenza emerso in seno alla giurisprudenza di legittimità, è stato risolto dalle Sezioni Unite di questa Corte, che hanno

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



affermato il seguente principio di diritto: *«In tema di ICI, il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dall'art. 5, comma 3, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 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, vale sino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata, mentre, dal momento in cui fa la richiesta, il proprietario, 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 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».* (Cfr. Cass. sez. unite 9 febbraio 2011, n. 3160 e Cass. civ. S.U. 15 febbraio 2011, n. 3666, alle quali si è uniformata la successiva giurisprudenza; Cass. n.3166 del 18 Febbraio 2015).

Detto principio, reso riguardo ad immobili classificabili in categoria D non ancora iscritti in catasto, risulta a *fortiori* estensibile ad immobile, che precedentemente iscritto nella categoria D, venga iscritto nella categoria F/4 ed in attesa di attribuzione di rendita definitiva(immobili privi di rendita).

Difatti, gli immobili oggetto dell'imposizione, benchè iscritti in catasto, erano privi di rendita catastale e per essi



non risulta presentata alcuna istanza di attribuzione della rendita.

5. Quanto alla sussistenza del potere impositivo dell'ente comunale, si osserva quanto segue.

Questa Corte ha già avuto modo di osservare che «il d.lgs. n. 504 del 1992, art. 5, nel consentire al contribuente, in presenza di variazioni permanenti intervenute sull'unità immobiliare ed aventi rilevanza sull'ammontare della rendita catastale, di determinare l'imponibile sulla base di una rendita presunta, costituita da quella dei fabbricati simili, non esclude l'obbligo del contribuente di provvedere alla richiesta del nuovo accatastamento, alla luce degli eventi sopravvenuti, modificativi della rendita catastale preesistente. Nessuna norma, di contro, pone a carico del Comune il medesimo obbligo di richiedere all'ufficio competente la modifica della rendita preesistente nell'ipotesi di negligenza del contribuente per cui la sentenza impugnata che ha affermato l'insussistenza di detto obbligo deve essere confermata (Cass. n. 19196 del 2006; v. anche Cass. n. 1576 del 2005; Cass. n. 14226 del 2015; n. 15025 del 2015; n. 1704/2016).

Ne consegue che gli immobili (nella specie, cd. costruzioni ferroviarie censite nella categoria catastale E/1) erroneamente classificati in una categoria non conforme alla destinazione d'uso, non possono essere esentati da imponibilità ove tale errato classamento sia stato determinato da una omissione del contribuente, che non abbia provveduto a denunciare l'effettivo utilizzo del



cespite, non essendo onere dell'ente impositore richiedere all'ufficio competente la modifiche della rendita preesistente nell'ipotesi di negligenza del soggetto per legge onerato.

In particolare, il contribuente che si avvalga della procedura DOCFA ai fini della determinazione della rendita catastale, ai sensi del d.m. n. 701 del 1994, pone in essere un'attività collaborativa che abilita il Comune ad emettere avviso di liquidazione, senza necessità di preventiva notifica della rendita (Cass. n. 27576/2018)

Nel caso di specie, dunque, 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 della modificata destinazione d'uso, si è mantenuto nell'esercizio dei suoi poteri di liquidazione e di accertamento dell'imposta, limitandosi a non riconoscere l'esenzione dei beni in questione, pur a fronte della classificazione in Cat. F/4 ormai da ritenersi erronea per gli edifici contenuti la Centrale e per le opere che la completano.

Posto che nel caso in esame è pacifico che la contribuente si è avvalsa della suindicata procedura, da parte del comune, in sede di variazione, non vi era alcun obbligo di notifica. Per tali ragioni il motivo è infondato.

6. Per quanto attiene alla censura specifica relativa all'assenza di redditualità degli impianti, vale osservare che con l'articolo 1-*quinquies* del Dl n. 44/2005 è stato disposto che *"ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 2, della Legge n. 212/2000, l'art. 4 del regio decreto n.*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



652/1939, convertito con modificazioni dalla Legge 1249/1939, limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto, concorrono alla determinazione della rendita catastale, ai sensi dell'art. 10 del citato regio decreto legge, gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale di cui al periodo precedente anche se fisicamente non incorporati al suolo". Tanto precisato, i giudici di legittimità hanno affermato che, in virtù di quanto disposto dal sopra menzionato articolo 1-*quinquies* (norma di natura strettamente interpretativa), le centrali elettriche non possono escludere le "turbine" e tutti gli altri impianti mobili dal computo della rendita catastale ai fini dell'Ici, in quanto esse costituiscono una parte essenziale dell'impianto fisso, senza le quali verrebbe meno la classificabilità dell'unità immobiliare come centrale elettrica. In buona sostanza, questa Corte ha ritenuto che le "turbine", insieme ai serbatoi, alle ciminiere, alle pompe, ai ventilatori, alle caldaie, sono elementi essenziali costitutivi del bene "centrale elettrica", ovvero impianti necessari al ciclo di produzione dell'energia elettrica, in quanto è "impossibile separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso...che non sarebbe più nel



caso di specie, una centrale elettrica"(Cass. n. 24060/2006; n. 4030/2012), poiché anch'essi 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(v. Cass. n.3354 del 2015).

7. Con la seconda censura, si lamenta violazione degli artt. 1 e 25 del R.D. 1775/1933 e dell'art. 18 R.D. 8.10.1931 ex art. 360 n. 3 c.p.c., per avere i giudici territoriali escluso la rilevanza, ai fini impositivi, della gestione in concessione delle opere idrauliche, in quanto le norme citate escludono dalla stima fondiaria i laghi con superficie stabilmente occupata per la relativa industria, ragion per cui le opere idrauliche in questione non sono suscettibili di attribuzione di rendita catastale. Deduce la ricorrente che le sorgenti, fluenti e lacuali, anche se artificialmente estratte dal suolo acquistano attitudine ad usi di pubblico interesse e quindi inglobati nelle acque pubbliche, il che consente il ritorno allo Stato, al termine della concessione, delle opere di raccolta e di derivazione delle acque, degli adduttori delle acque.

8. Anche detta censura è priva di pregio.

Questa Corte ha già stabilito che non possono essere classificati in categoria E, e, quindi, esenti da ICI, gli immobili destinati ad un uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale; è, infatti, insegnamento di questa Corte, quello secondo cui "In tema

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



di classamento, ai sensi dell'art. 2, comma 40, del d.l. n. 262 del 2006, convertito, con modificazioni, nella legge n. 286 del 2006, 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, e, cioè, alla luce del combinato disposto degli artt. 5 del r.d.l. n. 652 del 1939 e 40 del d.P.R. n. 1142 del 1949, immobili per se stessi utili o atti a produrre un reddito proprio, anche se utilizzati per le finalità istituzionali dell'ente titolare" (Cass. n. 20026/15; n. 10031/2017).

Nel caso di specie, le aree cd. "scoperte" (laghi, acque pubbliche e relativi impianti) risultano indispensabili al concessionario del bene demaniale per svolgere la propria attività imprenditoriale; ciò che conta ai fini ICI è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito.

In particolare, la censura riguarda l'insussistenza dei presupposti per l'imposizione tributaria ai fini ICI ex artt. 1 e 3 della legge 504 del 1992 perché i beni per i quali è stata rilevata l'omessa presentazione della dichiarazione ICI, in particolare per gli impianti demaniali e relative pertinenze attraverso i quali l'ente produce energia appartengono al demanio dello Stato e non alla società concessionaria che non è quindi non soggetto passivo di imposta. ~~Premesso quanto sopra occorre considerare che:~~



9. Sennonchè, con la l. 1643/1962 le acque pubbliche sono state affidate ex lege in concessione all'Enel e, secondo l'art. 18 legge 23/12/2000 nr. 388, in caso di concessioni su aree demaniali il concessionario di un bene è soggetto passivo ai fini del pagamento dell'imposta comunale sugli immobili, come espressamente prevede la norma. Pertanto appare corretto e dovuto il recupero dell'imposta ICI oltre interessi, da parte del Comune di Talamona sussistendone i presupposti impositivi ed infondato il ricorso dell'ente ricorrente.

10. Con il terzo motivo si assume la non debenza delle sanzioni derivante da incertezza normativa relativa alla portata applicativa dei commi 2 e 3 dell'art. 5 d.lgs 504/92, in quanto negli anni di imposta in contestazione esistevano obiettive condizioni di incertezza in merito alla valorizzabilità ai fini catastali dei singoli beni costituenti gli impianti di energia elettrica e sussistevano indubbie condizioni di incertezza.

11. La censura è fondata, in quanto l'art. 1 quinquies del d.l. 44/2005, norma di interpretazione autentica, ha chiarito la questione della assoggettabilità ad Ici delle componenti elettromeccaniche stabilmente infisse al suolo, ponendo fine ai dubbi interpretativi in materia.

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la Corte ha già avuto modo di affermare il principio di diritto in virtù del quale: «l'incertezza normativa oggettiva che — ai sensi degli artt. 8 d.lgs. n. 546 del 1992; 6, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; 10, comma 3, legge 2 luglio 2000, n. 212 —



costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. Cass. 28/11/2007, n. 24670; 16/02/2012, n. 2192; 26/10/2012, n. 18434; 11/02/2013, n. 3245; 22/02/2013, n. 4522). In altre parole, come è stato detto, «l'incertezza normativa oggettiva tributaria», che consente di non applicare le sanzioni, «è la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie ultima o, se si tratta del giudice di legittimità, del fatto di genere già categorizzato dal giudice di merito», quindi in «senso oggettivo» (con conseguente



esclusione di «qualsiasi rilevanza sia delle condizioni soggettive individuali sia delle condizioni soggettive categoriali» atteso che «l'incertezza normativa, in quanto esiste in sé, opera nei confronti di tutti»): «l'incertezza normativa oggettiva», pertanto, «non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria» (Cass. 11/09/2009, n. 19638). Inoltre, trattandosi di un'esimente prevista dalla legge a favore del contribuente, l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, qualora effettivamente esistenti, grava sul contribuente secondo le regole generali in materia di onere della prova (art. 2697cod. civ.)» (Cass. 7/12/2017, n. 29368).

12. Nella fattispecie l'incertezza normativa trova conferma nell'adozione della norma interpretativa (art. 1 quinques d.l. 44/2005) e nel sussistente contrasto giurisprudenziale su questo specifico aspetto del thema decidendum.

In conclusione va accolto il terzo motivo del ricorso, respinti gli altri e la sentenza deve essere cassata limitatamente all'applicazione delle sanzioni.

Sussistono i presupposti, tenuto conto della reciproca soccombenza e dell'incertezza normativa risolta dal legislatore solo nel 2005, per la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

Pqm



La Corte

- Accoglie la terza censura del ricorso, respinte le altre;
- Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente limitatamente all'applicazione delle sanzioni;
- Dichiara integralmente compensate le spese dell'intero giudizio.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 16.01.2019