

Civile Ord. Sez. 5 Num. 27135 Anno 2020

Presidente: ZOSO LIANA MARIA TERESA

Relatore: REGGIANI ELEONORA

Data pubblicazione: 27/11/2020

ORDINANZA

sul ricorso n. 13798/2016

promosso da

Enel Produzione s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via Crescenzo 14, presso lo studio degli avvocati Enrico Pauletti e Rosamaria Nicastro (Studio Legale Tributario Di Tanno e Associati), che la rappresentano e difendono in virtù di procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

Comune dell'Aquila, in persona del sindaco *pro tempore*, elettivamente domiciliato in Roma, via Tremiti 10, presso lo studio dell'avv. Annalisa Pace, rappresentato e difeso dall'avv. Domenico de Nardis in virtù di procura speciale su foglio allegato al controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1326/04/2015 della CTR dell'Abruzzo, depositata il 30/11/2015; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 17/09/2020 dal Consigliere ELEONORA REGGIANI; letti gli atti del procedimento in epigrafe.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO



2405
2020



L'Enel Produzione s.p.a. ha impugnato l'avviso di accertamento notificato per maggiore imposta ICI, relativa all'anno 2007, riguardante un immobile non iscritto al catasto fabbricati, facente parte di un complesso (composto di tre unità immobiliari), adibito a centrale idroelettrica e denominato "Provvidenza", sito nel territorio del Comune dell'Aquila.

La CTP ha accolto parzialmente il ricorso diminuendo la determinazione del valore ai fini impositivi.

Contro la decisione di primo grado, ha proposto appello principale il Comune e appello incidentale la contribuente. La CTR ha accolto l'appello principale e rigettato quello incidentale, affermando che l'Amministrazione aveva correttamente determinato la base imponibile in € 7.851.124,00, quale valore desumibile da un prospetto fornito dalla stessa società contribuente, in applicazione di quanto disposto dall'art. 5, comma 3, d.lgs. n. 504 del 1992.

Avverso tale sentenza, l'Enel Produzione s.p.a. ha proposto ricorso per cassazione articolato in quattro motivi e il Comune si è difeso con controricorso.

Parte ricorrente ha depositato memoria difensiva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. S deve preliminarmente rilevare che il Comune dell'Aquila ha notificato un atto che nell'intestazione reca la dicitura "controricorso e ricorso incidentale", ma contiene solo l'illustrazione di eccezioni e allegazioni difensive, senza enunciare alcun motivo di impugnazione, che pertanto viene qualificato come semplice controricorso.

2. Con il primo motivo di ricorso si deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo, oggetto di discussione delle parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c., in riferimento alla determinazione del valore del bene a cui si riferisce l'accertamento impugnato.

In particolare, la ricorrente ha censurato la decisione della CTR, nella parte in cui ha ritenuto che dallo stesso prospetto, ricavato dalle scritture contabili della ricorrente, prodotto in giudizio da quest'ultima, si evincesse che il valore del cespite, determinato ai sensi dell'art. 5, comma 3, d.lgs. n. 504 del 1992, fosse pari ad € 7.851.124,00, sebbene nel prospetto fosse indicato il valore di € 4.717.992,10. Secondo la CTR, quest'ultima somma, indicata dalla contribuente, costituiva il risultato errato della somma algebrica degli addendi presenti nel menzionato prospetto (scaturenti dai diversi coefficienti di rivalutazione del valore contabile dell'immobile in questione, applicati anno per anno a partire dal 1982), che, invece, se correttamente conteggiati, portavano all'importo di € 7.851.124,00.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



Secondo la ricorrente, l'iter logico seguito dalla CTR, nella parte in cui ha attribuito all'immobile in questione il valore di € 7.851.124,00, è incomprensibile ed effettuato senza tenere conto delle sue allegazioni e della documentazione offerta, dalla quale emergeva chiaramente che il valore contabile del bene era stato indicato in € 4.717.992,10.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 5, commi 2 e 3, d.lgs. n. 504 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c., con riguardo alla determinazione del valore del bene in questione, per non avere la CTR considerato che la contribuente aveva presentato una dichiarazione DOCFA per l'accatastamento della centrale idroelettrica, riferendola alle altre due unità immobiliari che componevano il complesso, e non a quella in questione – considerata priva di autonomia reddituale e funzionale (e quindi non accatastabile autonomamente, se non nell'ambito di una procedura di valorizzazione della rendita già attribuita al corpo centrale) – sicché il Comune avrebbe dovuto tenere conto dell'accatastamento così come effettuato, dando applicazione all'art. 5, comma 2, d.lgs. n. 504 del 1992 e non all'art. 5, comma 3, d.lgs. cit., senza procedere in via autonoma alla rideterminazione del valore, spettando ad altro Ufficio (l'Agenzia delle entrate - Ufficio del territorio) l'attribuzione o la rettificazione della rendita catastale.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 7 l. n. 212 del 2000 e dell'art. 1, comma 162, l. n. 296 del 2006, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto sufficientemente motivato l'avviso di accertamento.

In particolare la ricorrente ha rilevato che tale avviso rinviava ad un prospetto ad esso allegato, contenente il calcolo del valore contabile dell'unità immobiliare non iscritta in catasto, effettuato in base a valori non corrispondenti al valore di bilancio del bene, senza spiegarne le ragioni, ed ha aggiunto che lo stesso avviso era privo dell'indicazione delle ragioni di fatto e di diritto che avevano determinato l'accertamento anche con riferimento alle altre due unità immobiliari, censite in catasto.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce l'omessa pronuncia, in relazione agli artt. 112 e 360, comma 1, n. 4) c.p.c., sulla richiesta di disapplicazione delle sanzioni in ragione della ritenuta obiettiva incertezza normativa circa la valorizzazione o meno, ai fini catastali, dei beni riconnessi ad una centrale per la produzione di energia elettrica.

3. Nel controricorso il Comune ha preliminarmente eccepito l'inammissibilità del primo motivo di impugnazione, ritenendo che, lungi dal segnalare una reale situazione di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



omesso esame, tale motivo costituisca l'offerta di una decisione alternativa a quella assunta dal giudice di merito.

L'eccezione è fondata, nei termini di seguito evidenziati.

Com'è noto, può essere fatto valere mediante ricorso per cassazione, ai sensi del novellato art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c., il travisamento delle risultanze probatorie, il quale non coincide con il travisamento dei fatti, non censurabile in cassazione, ma richiede la constatazione che un'informazione probatoria, dalla quale il giudice ha ricavato un fatto decisivo per il giudizio, è contraddetta da uno specifico atto o documento acquisito al processo e dal medesimo giudice non valutato ai fini della decisione (cfr. da ultimo Cass., Sez. 3, n. 1163 del 2020 ed anche Cass., Sez. 1, n. 3796 del 2020).

In altre parole, in tali casi, ciò che rileva non è l'omessa valutazione di alcune delle risultanze istruttorie in sé, ma i fatti rilevanti che, in conseguenza di tale omissione non risultano esaminati e che, invece, se fossero stati esaminati, avrebbero portato ad una diversa statuizione.

Nel caso di specie, tuttavia, emerge chiaramente che la censura si incentra sulla interpretazione di un documento, che è stato esaminato dal giudice, sia pure dando un valore diverso da quello attribuito dalla contribuente.

Non è stata dunque prospettata l'omessa valutazione di un fatto – nella specie riconducibile al valore contabile attribuito al bene in questione dalla stessa ricorrente – ma una diversa valutazione della prova documentale di tale fatto, come tale incensurabile in sede di legittimità.

4. Il primo motivo di ricorso risulta comunque infondato, tenuto conto che la CTR ha chiaramente motivato la ragione per la quale ha ritenuto che il valore contabile dell'immobile non censito, come risultante dalla documentazione della ricorrente, fosse pari ad € 7.851.124,00 (e non ad € 4.717.992,10), indicando tale valore come il corretto risultato della somma algebrica dei dati anno per anno riportati nello stesso prospetto offerto dalla contribuente e richiamato nella sentenza.

5. Anche il secondo motivo è privo di pregio.

Com'è noto, il d.lgs. n. 504 del 1992 individua i criteri per la determinazione della base imponibile (corrispondente al valore dell'immobile), ai fini della determinazione dell'ICI, illustrando al comma 2 le modalità di computo per fabbricati iscritti in catasto e al comma 3 quelle riservate ad alcuni particolari immobili non iscritti in catasto, ma classificabili nel gruppo catastale D.



Ad ogni fabbricato censito è attribuita una categoria catastale, ovvero una tipologia, che è posta alla base della determinazione della rendita (cfr. art. 8 r.d.l. n. 652 del 1939, come modificato dalla l. n. 427 del 1989).

Si rinvengono, pertanto, immobili a destinazione ordinaria (gruppi A, B, C), immobili a destinazione speciale (gruppo D), immobili a destinazione particolare (gruppo E) ed entità urbane (gruppo F).

Tra gli immobili a destinazione speciale (gruppo D) sono compresi gli opifici (D1), sicché le unità immobiliari che fanno parte di una centrale idroelettrica devono senza dubbio essere classificati ricorrendo a tale categoria, come pure espressamente affermato da questa Corte (v. Cass., Sez. 5, n. 10125 del 2019; cfr. anche Cass., Sez. 6-5, n. 3500 del 2015).

Nel caso di specie, è la stessa ricorrente ad avere allegato di non avere accatastato l'unità immobiliare in questione, affermando comunque che si tratta di un immobile facente parte della centrale idroelettrica denominata "Provvidenza" (v. p. 2 del ricorso per cassazione).

Tali circostanze sono sufficienti a rendere applicabile il disposto dell'art. 5, comma 3, d.lgs. n. 504 del 1992.

Il Comune non si è, infatti, sostituito all'Ufficio competente ad attribuire la rendita all'immobile, ma, constatata la rilevanza catastale dell'immobile, quale fabbricato riconducibile al gruppo D, si è mantenuto nell'esercizio dei suoi poteri di liquidazione e di accertamento dell'imposta attribuiti dalla legge (così Cass., Sez. 5, n. 10125 del 2019).

6. Il terzo motivo di impugnazione è infondato.

Secondo la ricorrente, l'avviso di accertamento non è stato adeguatamente motivato, in primo luogo, perché richiama un prospetto allegato, contenente il calcolo del valore contabile dell'unità immobiliare non iscritta a catasto, basata su valori non corrispondenti a quello di bilancio del bene, senza alcuna illustrazione delle ragioni di tale scelta e, in secondo luogo, perché era privo dell'indicazione delle ragioni di fatto e di diritto che avevano determinato l'accertamento in relazione alle altre due unità immobiliari iscritte in catasto, pure indicate nell'avviso di accertamento.

Si deve tenere presente che l'art. 7 della legge n. 212 del 2000, richiede di indicare *«i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione dell'amministrazione»*, aggiungendo che *«Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama»*.

Analoga disposizione era contenuta nell'art. 11, comma 2 *bis*, d.lgs. n. 504 del 1993 (introdotto dall'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 32 del 2001), poi abrogato dal comma 173

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



dell'art. 1 l. n. 296 del 2006 il quale, al precedente comma 162, ha comunque stabilito, proprio con riferimento ai tributi degli enti locali, che *«Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati»*, precisando che *«se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale»*.

Nel ricorso per cassazione è riportata la motivazione del menzionato avviso, riferita tutta alla rideterminazione del valore dell'unità immobiliare non iscritta in catasto, ove si legge che *«relativamente a quest'ultimo cespite il valore imponibile è determinato sulla base dei criteri stabiliti dall'art. 7, comma 3, D.L. 33/92 .. la base imponibile ICI è stata determinata sulla scorta dei valori contabili rimessi da Codesta società con nota Prot. 0213502 del 9.10.2012.. i valori contabili comunicati sono stati rivalutati in base ai coefficienti previsti dal D.M. 9.3.2007»* (p. 25 del ricorso introduttivo).

Dalle stesse allegazioni della ricorrente, non si ricava che l'accertamento effettuato abbia avuto alcun esito con riguardo alle altre due unità immobiliari, quelle censite in catasto, pure facenti parte della centrale idroelettrica in questione.

Deve pertanto essere esclusa l'esistenza di alcun obbligo di motivazione riferito a tali beni.

Per quanto riguarda, invece, il maggior valore contabile attribuito all'immobile non iscritto in catasto, si deve tenere presente che le disposizioni sopra richiamate prevedono la necessità di indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione dell'Amministrazione, al fine di consentire al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa e di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa (v. da ultimo Cass., Sez. 5, n. 14987 del 2018; Cass., Sez. 5, n. 12777 del 2018; Cass. Sez. 6-5, n. 25037 del 2017).

La questione relativa alla esistenza della motivazione, quale requisito formale di validità dell'avviso di accertamento deve, infatti, essere nettamente distinta da quella attinente alla dimostrazione della effettiva esistenza dei presupposti per far valere la pretesa tributaria, che non è richiesta quale elemento costitutivo della validità formale dell'atto, ma rimane disciplinata dalle regole proprie del giudizio di impugnazione eventualmente introdotto dal contribuente (cfr. da ultimo Cass., Sez. 5, n. 4639 del 2020).

Una cosa è, infatti, la regolarità formale dell'avviso di accertamento ed altra cosa è l'effettiva indicazione degli elementi sui quali l'amministrazione tributaria fonda la propria



pretesa. L'esplicitazione di tali elementi (o del criterio astratto che si riferisca ad essi) può essere sufficiente a sorreggere la motivazione dell'avviso, mettendo il contribuente in condizione di conoscere i termini e le ragioni della pretesa fiscale e, al contempo, circoscrivendo i termini del futuro eventuale giudizio contenzioso, ma non esonera l'Amministrazione dal compito di fornire in tale giudizio, ove esso abbia luogo, la dimostrazione delle concrete circostanze sulle quali la medesima pretesa si sorregge.

Ciò premesso, guardando al caso di specie, dalla lettura della motivazione dell'avviso impugnato, sopra riportata, si evincono con chiarezza le ragioni della maggiore pretesa fiscale e i criteri adottati per determinare l'importo accertato dall'Amministrazione, dovendosi pertanto ritenere che quest'ultima abbia correttamente adempiuto all'obbligo di motivazione.

7. Anche il quarto motivo deve essere respinto.

Si deve, infatti, tenere presente che, alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo, come costituzionalizzato nell'art. 111, comma 2, Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, il giudice di legittimità può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con il suddetto motivo risulti infondata, di modo che la pronuncia da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto (v. Cass., Sez. 2, n. 2313 del 2010; Cass., Sez. 5, n. 24914 del 2011; Cass., Sez. 6-5, n. 5729 del 2012; Cass., Sez. 5, n. 16171 del 2017; Cass., Sez. 5, n. 9693 del 2018).

Nel caso di specie, si verifica proprio tale evenienza, tenuto conto che la CTR non ha adottato una espressa statuizione con riferimento alla richiesta di disapplicazione delle sanzioni comminate, fondata sulla prospettata obiettiva incertezza circa la valorizzazione o meno, ai fini catastali, dei beni riconnessi ad una centrale per la produzione di energia elettrica, ma tale domanda non risulta accoglibile.

La stessa parte ricorrente ha dedotto che la situazione di obiettiva incertezza prospettata è stata sussistente fino all'intervento normativo, operato con l'art. 1 *quinquies* d.l. n. 44 del 2005, conv. con modif. in l. n. 88 del 2005 (p. 35 del ricorso introduttivo).

Effettivamente l'articolo appena menzionato (che ripropone, limitatamente alle centrali elettriche, il disposto dell'art. 1, comma 540, l. n. 311 del 2004) ha risolto i



menzionati dubbi interpretativi, che avevano interessato anche il giudice di legittimità (cfr. Cass., Sez. 5, n. 21730 del 2004 e Cass., Sez. 5, n. 17933 del 2004, con riferimento alle turbine), stabilendo che *«Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 4 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, 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'articolo 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. I trasferimenti erariali agli enti locali interessati sono conseguentemente rideterminati per tutti gli anni di riferimento»*.

La norma ha individuato chiari criteri per la determinazione della rendita catastale, prescrivendo espressamente che debbano essere considerati non solo i fabbricati censiti in catasto con la categoria D, ma anche gli impianti mobili ad essi connessi e necessari per la produzione di energia elettrica.

Numerose pronunce di legittimità hanno poi, concordemente, dato applicazione a tale nuova disposizione (Cass., Sez. 5, n. 3277 del 2019 e Cass., Sez. 5, n. 13319 del 2006, con riferimento proprio alle centrali idroelettriche, nonché Cass., Sez. 5, n. 14042 del 2020 e Cass., Sez. 6-5, n. 3354 del 2015, con riguardo alle centrali eoliche).

A prescindere dal fatto che l'intervento interpretativo, operato in via normativa, è stato effettuato prima dell'insorgenza del debito d'imposta per cui è causa (relativo ad ICI dovuta per l'anno 2007), si deve tenere conto che l'incertezza interpretativa, e il successivo intervento normativo, hanno riguardato questioni che, dalle stesse allegazioni di parte ricorrente, non risultano avere costituito la materia del contendere del presente giudizio.

L'Enel Produzione s.p.a., nel ricorso per cassazione, ha da subito dedotto che la lite riguarda *«un immobile facente parte della centrale "Provvidenza" sito alla Strada Statale Ottanta, non iscritto al catasto die fabbricati»* (p. 2 del ricorso per cassazione), senza aggiungere alcuna descrizione del bene.

Anche nel formulare il motivo in esame, la parte non ha fornito indicazioni in ordine alle caratteristiche dell'unità immobiliare in questione. E nell'illustrare il secondo motivo di ricorso, la stessa parte ha solo allegato di non avere proceduto all'accatastamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



della medesima unità immobiliare, affermando, in modo davvero generico, di avere ritenuto la menzionata unità immobiliare redditualmente e funzionalmente non autonoma, senza spiegare le ragioni di quanto affermato, e senza descrivere, neanche in questo caso, l'unità stessa.

In sintesi, non risultano elementi per ritenere che la questione controversa, risolta prima dell'insorgenza del debito d'imposta per cui è causa, interessasse anche la materia oggetto del presente giudizio, tenuto conto che la stessa parte ricorrente, senza ulteriori descrizioni, ha dedotto che l'unità immobiliare, in relazione alla quale è stato effettuato l'accertamento in questa sede impugnato, è un immobile che fa parte della centrale idroelettrica (senza fare riferimento a parti mobili, macchinari o impianti), sicché nessun legittimo dubbio interpretativo risulta nella specie ravvisabile né prima né dopo l'intervento normativo sopra menzionato.

8. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

9. La statuizione sulle spese, liquidate in dispositivo, segue la soccombenza.

10. In applicazione dell'art. 13, comma 1 *quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, si deve dare 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 dovuto per l'impugnazione proposta, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali sostenute dal Comune, che liquida in € 4.100,00 per compenso, oltre rimborso forfettario e accessori di legge; dà atto, ai sensi dell'articolo 1, comma 1-*quater*, dell'articolo 13 del d.P.R. n. 115 del 2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per l'impugnazione proposta, se dovuto.

Così deciso il 17 settembre 2020 nell'adunanza camerale della V Sezione civile della Corte Suprema di Cassazione.