



Corte di Cassazione

Sezione V
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 25/03/2005 n. 6505

Intitolazione:

ICI - Esenzione - Pertinenza - Edificabilita' dell'area - Prevalenza Art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - Artt. 10 e 11 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Massima:

In applicazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504 del 1992, che esclude l'autonoma tassabilita' ai fini ICI, delle aree pertinenziali, la nozione di pertinenza deve essere valutata con riferimento alla disposizione di carattere generale contenuta nell'art. 817 del codice civile, con la conseguenza che non costituisce ostacolo al riconoscimento del vincolo pertinenziale il fatto che l'area pertinenziale risulti edificabile, dovendosi ai fini della applicazione dell'Ici considerare prevalente il vincolo pertinenziale.

*Massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

Testo:

Svolgimento del processo

La s.p.a. A.P. impugnava innanzi alla Commissione tributaria provinciale dell'Aquila l'avviso di liquidazione per omesso versamento dell'Ici per l'anno 1998, emesso dal Comune di Scoppito in relazione ad area che la societa' reputava non autonomamente tassabile, siccome destinata a pertinenza di edificio industriale di cui costituiva parte integrante, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504/1992. Deducendo che suddetta natura, attribuita all'atto dell'accatastamento dell'edificio, era stata partecipata al Comune in sede di dichiarazione ICI 1993 resa dalla societa' H.M.R. s.p.a., originaria proprietaria del complesso immobiliare, e non era stata rettificata dal competente ufficio del Territorio, lamentava sia che nella specie il Comune avrebbe dovuto provvedere con avviso d'accertamento motivato, e non con avviso di liquidazione, sia che quest'ultimo atto era comunque illegittimo perche' privo di motivazione, dal momento che non esponeva le ragioni di sostegno della pretesa tributaria, ne' indicava i parametri di determinazione del maggior tributo, sia, infine, che erroneamente la superficie era stata tassata come area fabbricabile. In fatto rilevava di aver effettuato i versamenti d'imposta sulla base della rendita catastale dell'intera unita' immobiliare che descriveva fabbricato e pertinenze.

Il Comune si costituiva eccependo in fatto che l'area era eccessiva rispetto al fabbricato principale per potersi ritenere pertinenziale, ed era invece corretta la dichiarazione della societa' dante causa che aveva dichiarati distinti edifici, aree accessorie per mq. 40,020, e lotto edificabile per mq. 155.671. La Commissione adita respingeva il ricorso con sentenza n. 182/05/2002, che veniva confermata con la pronuncia in epigrafe n. 36/5/03 dalla Commissione tributaria regionale abruzzese che, qualificato l'avviso impugnato come atto d'accertamento, presentandone i requisiti essenziali, tra cui la motivazione, asseriva che, a mente dell'art. 2, lett. b), del D.Lgs. n. 504/1992, il Comune era legittimato a far riferimento, piuttosto che alle risultanze catastali, allo strumento urbanistico, da cui emergeva l'edificabilita' dell'area in questione.

La societa' contribuente ricorre ora per la cassazione di questa decisione con tre mezzi, illustrati anche con memoria depositata ex art 378 c.p.c..

Il Comune di Scoppito ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

Col primo mezzo la ricorrente lamenta omessa pronuncia su di un pianto decisivo della controversia., dolendosi del fatto che l'organo d'appello non ne' esaminato ne' deciso sulla doglianza con la quale si era denunciato l'errore materiale contenuto nell'avviso impugnato concernente l'omesso versamento dell'acconto d'imposta per il 1998, che invece era stato effettuato.

Col secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 11, commi 2 e 2-bis, dal D.Lgs. n. 504/92, dell'art. 3, comma 1, della L. n. 241/1990, dell'art. 7, comma 1, della L. n. 212/2000, e correlato vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, lamenta che la Commissione regionale abruzzese ha erroneamente escluso il difetto di motivazione dell'atto impugnato, con il quale si e' assoggettata ad imposta area qualificabile come pertinenziale, sostenendo, in maniera apodittica, che detto requisito si desume dall'allegato A in cui " vengono individuati gli immobili, insieme alla tipologia di accertamento". Data la natura sostanziale d'avviso d'accertamento dell'atto impugnato, ritenuta dai giudici del gravame, il Comune avrebbe dovuto esplicitare preventivamente in detto atto le ragioni della rettifica ed i criteri di determinazione del valore applicati. Solo in corso di giudizio e' emersa la circostanza che l'avviso di liquidazione opposto, erroneamente assunto in tale veste, era stato emesso per disconoscere la natura pertinenziale dell'area, e non per correggere un errore di calcolo, contestando un insufficiente versamento d'imposta.

Il vizio denunciato determina la nullita' assoluta e radicale dell'avviso stesso, insuscettibile di sanatoria in giudizio. Cita a conforto della sua tesi il precedente arresti di questa Corte SS.UU. n. 1322/1986 e le pronunce richiamate postesi sul suo solvo, ai cui principi rinvia.

Prosegue, osservando ancora, che la pronuncia dei giudici d'appello, che hanno ritenuto adempiuto l'obbligo motivazionale in ragione del fatto che l'avviso impugnato fa riferimento all'allegato A in cui "sono stati individuati gli immobili insieme alla tipologia d'accertamento", e' errata, siccome la tralatizia trasposizione degli elementi segnalati non vale ad rappresentare le ragioni dell'accertamento. La pronuncia stessa e', a sua volta, carente di motivazione sul punto.

Il Comune replica alla censura osservando di aver provveduto nel palese rispetto della norma rubricata, sulla base della dichiarazione della societa' H.M.R. S.p.a, da cui e' sorta per scissione l'odierna ricorrente, che avendo inserito in dichiarazione l'immobile per cui e' causa, evidentemente lo reputo' autonomamente tassabile. Mediante l'avviso opposto si provvede a rettificare la rendita dichiarata, ed a liquidare l'importo dovuto secondo i criteri indicati nell'allegato A, cui hanno fatto riferimento i giudici d'appello.

L'avviso, comunque, prescindendo dal suo nomen juris, deve essere qualificato alla stregua della sua natura di atto d'accertamento. Cita a conforto della sua difesa i numerosi precedenti di legittimita' e degli organi di giustizia amministrativa, ai cui principi rinvia. Ribadisce, infine, la necessita' di emettere l'avviso impugnato, che accerto' l'omesso versamento e rettifico' l'errore liquidando il quantum dell'imposta dovuta. Incontroversa, dunque, la natura d'avviso d'accertamento dell'atto in esame, il controricorrente rileva che esso e' adeguatamente motivato.

Col terzo mezzo la ricorrente, lamentando violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 1, lett. a) e 5, comma 2, del D.Lgs. n. 504/92, dell'art. 3, comma 58, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 e dell'art. 817 del codice civile, e correlato vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, denuncia, in via subordinata, l'errore in cui e' incorso l'organo di gravame, laddove ha ritenuto che il Comune avesse il potere di determinare il tributo sulla base dell'astratta edificabilita' dell'area, vale a dire sulla base dello strumento urbanistico, anziche' sulle risultanze del classamento, che neppure aveva contestato. La norma contenuta nell'art. 2, lett. a), del D.Lgs. n. 504/1992, che sancisce la tassazione delle aree pertinenziali, ha natura speciale, e prevale invece rispetto alla previsione generale contenuta nella successiva lett. b), che sancisce l'autonoma tassabilita' delle aree edificabili. Osserva, inoltre, che l'area

edificabile e' tassabile solo se e' posseduta come tale, mentre, laddove sia destinata in concreto a pertinenza rientra nella base imponibile in uno al fabbricato cui accede, alla stregua del disposto dell'art. 5, comma 2, del decreto suddetto, secondo cui l'imposta comunale deve determinarsi sulla base della rendita dell'intero immobile. In questo caso il Comune, peraltro, non dispone del potere accertativo sulla congruita' della rendita, ma di una mera facolta' d'impulso nei confronti dell'Ufficio del Territorio, a mente dell'art. 3, comma 58, della L. n. 662/1996 rubricata. La Commissione, quindi, avrebbe potuto convalidare l'operato del Comune di Scoppito solo in caso di esito negativo della verifica, che avrebbe dovuto condurre in fatto, circa l'effettivita' della destinazione accessoria dell'area controversa, siccome solo in questo caso si sarebbe potuto tener conto dello strumento urbanistico. Cita a sostegno i precedenti di questa Corte n. 19375/2003 e n. 17035/2004, quest'ultimo menzionato in sede di discussione orale.

Conclude quindi asserendo che, considerato che la destinazione pertinenziale dell'area non rappresenta tema discusso, e dunque, e' pacifica, il criterio seguito dal Comune di Scoppito e' illegittimo.

Il Comune resiste osservando, sulla premessa di principio che il D.Lgs. n. 504/1992 non distingue tra edificabilita' legale, discendente dalla classificazione delle aree nello strumento urbanistico, ed edificabilita' di fatto, che, in concreto, la dante causa dell'odierna ricorrente indico' in dichiarazione rendita ed estensione dell'area, suggellandone la natura pertinenziale solo attraverso l'omesso versamento del tributo comunale. Il cosiddetto "edificato", vale a dire la costruzione a servizio o ornamento in questione ha un'estensione di mq. 24.012, e la destinazione pertinenziale e' solo episodica e sproporzionata.

Per esigenze di ordine l'esame del primo motivo e' subordinato alla verifica degli altri due mezzi.

Il secondo motivo e' infondato.

A mente dell'art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992, richiamato in rubrica, il Comune provvede con avviso d'accertamento, e rettifica le dichiarazioni o le denunce in caso di infedelta', incompletezza od inesattezza, mentre emette avviso di liquidazione, ai sensi del comma 1, allorché "controlla le dichiarazioni e le denunce presentate ai sensi dell'art. 10...".

Il caso in cui il contribuente non segnala in dichiarazione il presunto regime agevolativo ovvero il criterio applicato in concreto in forza del quale abbia omesso il versamento dell'imposta con riguardo ad immobile inserito in dichiarazione, rientra nel paradigma della suddetta previsione, secondo la quale, mediante avviso di liquidazione l'ente impostore interviene non solo per correggere gli errori del contribuente, ma anche per recuperare il tributo non versato in presenza di una dichiarazione che ne legittimi l'esazione.

Nel caso di specie, quindi, il Comune di Scoppito ha operato legittimamente, dal momento che con l'atto impugnato non ha provveduto alla rettifica della dichiarazione originaria della societa' contribuente, che conteneva regolarmente il cespite tassabile, ma ha recuperato a tassazione l'imposta dovuta e non versata.

La commissione regionale, comunque, con motivazione adeguata, ha qualificato l'atto esaminato come avviso d'accertamento alla stregua del suo contenuto effettivo, così aderendo alla tesi della contribuente, che pertanto non ha piu' interesse a tale profilo della censura.

E' indubbio che non rappresentava ostacolo alla detta qualificazione il nomen dell'atto stesso, siccome e' principio pacifico che l'atto amministrativo, genus in cui rientrano gli atti dell'amministrazione tributaria, deve essere interpretato secondo il suo contenuto effettivo ed il potere in concreto esercitato, e non sulla base della sua veta formale (cfr: Cons. Stato n. 974/96).

D'altra parte l'attribuzione del nomen errato non si traduce ex se in un vizio di legittimita' (cfr. Cons. Stato n. 877/1980). Anche in ordine all'ulteriore profilo enunciato, la critica mossa dalla ricorrente e' infondata.

L'avviso d'accertamento e di liquidazione, a mente dell'art. 11, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 504/1992, "devono essere motivati in relazione a presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto

dal contribuente deve essere allegato, salvo che non ne riproduca il contenuto essenziale".

La Commissione regionale ha applicato correttamente questa disposizione, dal momento che ha ritenuto soddisfatto il requisito motivazionale attraverso il rinvio contenuto nell'atto all'allegato A, in cui sono indicati gli immobili, insieme alla tipologia d'accertamento, il cui contenuto e' entrato a far parte dell'avviso stesso per relationem, e che ha ritenuto esaurientemente esplicativo.

La ricorrente ribadisce l'esigenza di una "trasparente effettiva e diffusa esplicitazione incentrata sulla puntuale individuazione delle norme asseritamente violate e sulla ragioni per cui la presunta violazione era da ritenersi tale", ma in concreto non deduce ne' di non aver ricevuto tale allegato A, ne' di non averlo conosciuto, ne' che l'avviso impugnato non lo riproducesse, ne', infine che esso in realta' non avesse il contenuto che la Commissione ha indicato.

A mente del citato art. 11, comma 2-bis, in presenza di richiamo ad altro atto alle condizioni espressamente sancite, e' onere del contribuente che denuncia carenza di motivazione, quanto meno, dedurre l'assenza di dette condizioni, negando di averne avuto conoscenza, ne' contestualmente ne' in precedenza, ed adducendo altresì che tale omissione gli ha precluso lo svolgimento di adeguata difesa (v. Cass. n. 1209/2000, n. 11669/2002, n. 4430/2003).

La contribuente, attuale ricorrente, non ha addotto alcuna di tali circostanze, ed ha invece svolto adeguata difesa, contestando in giudizio puntualmente i presupposti dell'imposizione, sicche' deve ritenersi che l'atto, contrariamente a quanto lamenta, conteneva quell'adeguata informazione sugli elementi essenziali della pretesa azionata di cui lamenta l'assenza (cfr. Cass. n. 14566/2001).

Il terzo motivo e' invece fondato.

La norma contenuta nell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992 pone quale presupposto applicativo dell'Ici "il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e terreni agricoli siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati".

Nel successivo art. 2 il legislatore tributario ha fornito le rispettive nozioni, prevedendo al comma 12, lett. a), che "per fabbricato s'intende l'unita' immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel Catasto urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato la parte occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza..."; alla lettera b) del medesimo comma, che "per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilita' effettive di edificazione...", estendendone la nozione a tutte quelle che hanno, in fatto ed in diritto, detta vocazione edificatoria. Infine nella lettera c), ha definito cosa debba intendersi per terreni agricoli.

Si tratta quindi di tre tipologie di immobili diverse, aventi ciascuna propria rilevanza ai fini fiscali, ma, soprattutto, distinte ed autonome fra di loro.

Il criterio di tassazione di un immobile dipende quindi dal suo inquadramento in una delle tre categorie considerate, con la conseguenza che l'individuazione dell'una preclude la configurabilita' delle altre.

Ne discende che, avuto riguardo alle porzioni immobiliari asservite ad immobile principale, il relativo trattamento fiscale, sancito nel paradigma della lett. a), ed avente natura speciale, rende irrilevante il regime di edificabilita', che lo strumento urbanistico nondimeno puo' loro attribuire, (cfr. Cass. n. 19735/2003) e preclude l'ingresso al relativo criterio di tassazione. Del resto, a mente dell'art. 818 del codice civile, "... i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non e' diversamente disposto". Dal momento che una tale deroga, che avrebbe dovuto essere espressamente esplicitata, non e' contenuta nella norma tributaria in esame, che neppure fornisce un'autonoma formulazione della nozione di "pertinenza" che resta percio' quella di cui alla nozione generale contenuta nell'art. 817 del codice civile, cui rinvia sic et simpliciter recependone anche il regime sostanziale, ai fini Ici, l'area funzionalmente collegata al fabbricato e' insuscettibile di autonomia e separata disciplina, ma segue invece il regime del fabbricato, bene principale.

E pertanto, quando nella medesima porzione immobiliare coesistono accessorietà ed edificabilità, l'effetto attrattivo che discende dal vincolo d'asservimento, rende irrilevante l'altra destinazione, siccome essa è strumentale a fini estranei al rapporto con la cosa principale.

È chiaro che il regime in esame trova applicazione solo se la natura pertinenziale resta convalidata mediante la verifica in concreto dei presupposti, oggettivo e soggettivo, posti dalla norma ordinaria.

Questa indagine comporta un apprezzamento dei dati probatori acquisiti, che deve essere condotta in sede di merito. Nel caso di specie, dal momento che la contribuente ha indicato in dichiarazione, senza smentita proveniente né dal Comune di Scoppito né dall'ufficio del Territorio, l'esistenza del vincolo funzionale dell'area rispetto al manufatto principale siccome era stata accatastata in questa categoria, e le risultanze catastali ratificano tale rapporto d'asservimento, l'operatività del relativo criterio di tassazione intanto poteva essere esclusa, consentendo l'ingresso al criterio sancito per le aree fabbricabili, in quanto fosse stato accertata effettivamente l'assenza delle caratteristiche obiettive poste dall'art. 817 del codice civile, e, dunque, che l'area stessa non costituiva parte integrante del fabbricato in relazione al quale era stata corrisposta per intero l'imposta. La rilevanza della sua incontrovertibile vocazione edificatoria era quindi subordinata all'eventuale esito negativo di tale verifica.

La decisione impugnata, che ha accolto la tesi del Comune di Scoppito dando prevalenza alla qualificazione discendente dallo strumento urbanistico rispetto alle risultanze dell'accatastamento, ha risolto la questione sulla base di un'esegesi non corretta del disposto normativo riferito.

Il ricorso pertanto deve essere accolto per quanto di ragione, restando assorbita altresì la verifica del primo motivo.

La decisione impugnata deve essere cassata e gli atti devono essere rimessi al giudice d'appello, che dovrà verificare in concreto se in relazione alla porzione in questione sussistano, la condizione oggettiva della durevole destinazione dell'area controversa a servizio dell'unità principale, posta dall'art. 817 del codice civile, nonché il requisito soggettivo posto dalla medesima norma. Il giudice di rinvio dovrà provvedere altresì in ordine al governo delle spese di questo giudizio.

P.Q.M.

Accoglie per quanto di ragione il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo anche per le spese del presente giudizio.