

Sentenza del 16/08/2005 n. 16916 - Corte di Cassazione Sentenza del 16/08/2005 n. 16916 - Corte di Cassazione

Intitolazione:

ICI - Fabbricati di categoria D accatastati - Criterio della contabilizzazione o della rendita similare.

Massima:

Per i fabbricati di categoria D privi di rendita catastale l'ICI puo' essere corrisposta alternativamente con il criterio del valore contabile attribuito all'immobile, ovvero sulla base della rendita attribuita a fabbricati similari.

*Massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

Intitolazione:

Processo tributario - Produzione di documenti nuovi in appello - Ammissibilita'.

Massima:

Il corretto criterio di applicazione dell'art. 58 D.Lgs. n. 546 del 1992 consente di produrre in appello documenti nuovi anche se gia' esistenti purché la parte dimostri che la mancata produzione in giudizio non era dovuta a sua colpa. *Massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

Testo:

Svolgimento del processo

La T.I. S.p.a. a seguito dell'incorporazione della societa' I. S.p.a. veniva in possesso dell'immobile sito in via..., nel comune di Cassina de' Pecchi, costituito da due unita' catastali, identificate al foglio 13, n. 58, sub 1 e 2, categoria D, di cui la prima unita' ancora priva di rendita, e adibito a centrale telefonica, uffici e deposito.

In relazione al possesso di detto immobile, per l'anno 1994 dichiarato ai fini Ici dalla I. con la indicazione per il subalterno sub 2 del valore catastale, e per il subalterno sub 1, del cosiddetto costo contabile, la T. ometteva qualsiasi adempimento ai fini della suddetta imposta comunale e, richiesto di fornire chiarimenti in merito, nel rispondere al questionario inviatole, con comunicazione in data 12 giugno 2000 riconosceva l'omissione nella quale era incorsa e dichiarava che la base imponibile per la liquidazione dell'imposta relativamente al fabbricato ancora privo di rendita catastale, andava calcolata ex art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992 sulla base della rendita catastale presunta, indicata in lire 21.689.000.000 e non in base al cosiddetto criterio contabile, originariamente applicato dalla I. S.p.a., essendo il fabbricato in questione contabilizzato nelle scritture della societa' congiuntamente all'altro fabbricato riportato in catasto alla particella n. 58, sub 2, cosi' da non risultare "distintamente contabilizzato" ai fini e per gli effetti di cui all'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992.

Disattendendo quest'ultima indicazione, in data 24 ottobre 2000 il comune di Cassina de' Pecchi notificava alla T.I. S.p.a. due distinti avvisi di liquidazione dell'Ici per gli anni 1995 e 1996, relativi al fabbricato strumentale riportato in catasto senza attribuzione di rendita (part. 58 sub 1), determinando la base imponibile in oltre lire 59.500.000.000, alla stregua del criterio contabile originariamente applicato dalla I. S.p.a.

Entrambi i provvedimenti venivano quindi impugnati dalla contribuente, ma la Commissione tributaria provinciale di Milano con due distinte sentenze rigettava i ricorsi, ritenendo determinante ed assorbente la considerazione dell'avvenuta liquidazione del tributo sulla base dei dati dichiarati dalla societa' per il precedente anno d'imposta.

Avverso quelle sentenze proponeva gravame la T.I. S.p.a. insistendo nella tesi dell'inapplicabilita' al caso di specie del criterio di determinazione della base imponibile ex art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992, e la Commissione tributaria regionale della Lombardia, riunite le due impugnazioni, con sentenza n. 48, depositata il 21 maggio 2003 e notificata il successivo 28 maggio, accoglieva gli appelli ed annullava gli atti impugnati rilevando come, non essendo il fabbricato di cui alla particella n. 58 sub 1) autonomamente contabilizzato nelle scritture della societa', si rendesse per cio' stesso inapplicabile il criterio di determinazione della base imponibile ai fini Ici applicato dall'ente impositore.

Per la cassazione della sentenza di appello ha proposto ricorso,

notificato il 25 luglio/1 agosto 2003, il comune di Cassina de' Pecchi, articolando tre distinti e complessi motivi, successivamente sostenuti anche con il deposito di memoria aggiunta.

La contribuente ha replicato con controricorso notificato il 17 ottobre 2003.

Motivi della decisione

1. Con il primo complesso motivo denuncia il ricorrente, ex art. 360, nn. 3), 4) e 5), del codice di procedura civile "Inammissibilit  dell'appello della societ " - Violazione o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 53, comma 1, primo e secondo periodo, del D.Lgs. n. 546/1992, e dell'art. 35, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992 (evidentemente anche in relazione alla sentenza nel suo complesso ed al disposto dell'art. 395 del codice di procedura civile cos  come applicabile ex D.Lgs. n. 546/1992) - Genericit  dell'appello, difetto di interesse all'impugnazione, omessa esposizione sommaria dei fatti di causa ed identificazione del primo decisorio - Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia".

Sotto questa variegata rubrica, con un profluvio di argomentazioni in particolare deduce:

a) l'inammissibilit  degli appelli: 1) perch  privi di specificit  e formulati in maniera "perplessa"; 2) per difetto di interesse, stante la inidoneit  ex ante alla rimozione delle sentenze gravate; 3) perch  volti a dedurre pretesi errori in punto di fatto, eventualmente denunciabili solo con ricorso per revocazione;

b) difetto di motivazione della sentenza, anche e soprattutto per aver il giudice di appello, senza alcuna giustificazione, fatto propria una ricostruzione dei fatti opposta rispetto a quella operata dal primo giudice;

c) la mancata individuazione da parte del giudice di appello della doppia motivazione posta dalla Commissione tributaria provinciale a fondamento della propria decisione, con ogni conseguente riflesso sulla completezza delle valutazioni eseguite in ordine alla fondatezza degli appelli.

Il motivo   sotto tutti i profili infondato. Preliminarmente al riguardo, a confutazione di un'idea palesemente erronea che permea l'intero motivo di ricorso in esame, non sar  superfluo ricordare che l'appello costituisce un mezzo di gravame con il quale l'ordinamento consente alla parte soccombente di denunciare anche soltanto l'ingiustizia della sentenza impugnata, al fine di richiedere il riesame dell'intera vicenda da parte del giudice di secondo grado, eventualmente anche proponendo una diversa ricostruzione dei fatti oggetto della controversia. Cos  che, in linea di principio, nessun dubbio sussiste in ordine all'ammissibilit  degli appelli cos  come formulati dalla societ , Esaminando poi pi  nello specifico le doglianze esposte dal ricorrente, deve osservarsi che:

a/1) l'attenta lettura dei ricorsi in appello proposti dalla societ , unitariamente considerati nei loro contenuti, con riferimento sia alla parte narrativa che a quella motiva, permette di rilevare senza ombra di dubbio alcuno la specificit  dei motivi sui quali essi, in maniera niente affatto "perplessa", si fondano, tali da consentire al giudice del gravame di identificare pienamente non solo il punto della sentenza impugnato, ma anche le ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della richiesta di riforma. Queste appaiono infatti indicate con assoluta chiarezza nell'assenza nelle scritture della societ  appellante, di una distinta contabilizzazione dei due fabbricati unificati nel compendio immobiliare di via Antica di Cassano, e quindi nella mancanza di un valore contabile del cespite sub particella n. 58, sub 1, utilizzabile ai fini dell'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile previsto dall'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992, risultando con cio' pienamente soddisfatto il disposto dell'art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992, avuto riguardo anche ai contenuti delle sentenze di primo grado che sull'opposto presupposto invece si fondavano;

a/2) l'interesse all'impugnazione, quale espressione del pi  generale interesse ad agire, trova la sua esaustiva fonte nella soccombenza della parte, nel precedente grado di giudizio, e non puo' essere in alcun modo condizionato da una valutazione, anche soltanto ex ante, della fondatezza delle ragioni di critica proposte con l'impugnazione stessa, che attiene al merito della controversia; cio' salvo ovviamente ad ipotizzare, come vorrebbe il ricorrente, la formulazione dell'impugnazione in termini talmente fantasiosi o sganciati dai contenuti della decisione impugnata, da escludere aprioristicamente ogni possibilit  di accoglimento, la qual cosa non puo' certamente dirsi con riferimento al caso in esame;

a/3) la denuncia da parte della societ  degli errori di fatto ipoteticamente commessi dal primo giudice fa riferimento non gi  ad una

svista del giudice, obiettivamente ed immediatamente rilevabile, bensì' ad un non esatto apprezzamento delle risultanze processuali, correttamente deducibile con l'appello e totalmente estraneo ai contenuti tipici della domanda revocatoria;

b) la sentenza di primo grado non risulta affatto fondata su una duplice, autonoma, motivazione, bensì' sull'unica considerazione dell'applicabilità al caso di specie del criterio di determinazione della base imponibile previsto dall'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992, per essere il fabbricato distintamente contabilizzato nelle scritture della società: ciò potendosi desumere, secondo la Commissione tributaria provinciale, dalla dichiarazione in tal senso resa dalla proprietaria per l'anno 1994, e dall'assenza di prova del contrario da parte della ricorrente. La mancanza di prova dell'assenza di attribuzione al fabbricato in questione, di un valore contabile autonomo nelle scritture della società, non assurge, pertanto, al rango di autonoma motivazione della sentenza di primo grado, ma integra una mera argomentazione rafforzativa del convincimento già espresso dal giudice, circa la sussistenza dei presupposti di fatto e di diritto per l'applicazione del criterio cosiddetto contabile;

c) in ogni caso in tema di motivazione della sentenza del giudice di appello, non può in questa sede che ribadirsi, in conformità ad una consolidata giurisprudenza di legittimità, che al fine della valutazione della congruità di essa nel rispetto del combinato disposto degli artt. 132, n. 4), del codice di procedura civile e 118, commi 1 e 2, delle disposizioni di attuazione dello stesso codice, applicabili al processo tributario ex art. 61 del D.Lgs. n. 546/1992, è sufficiente il riferimento alle ragioni in fatto e in diritto ritenute idonee a giustificare la soluzione adottata, tenuto conto dei motivi esposti con l'atto di appello avverso la sentenza, di segno opposto, resa dal primo giudice, non essendo necessaria altresì la compiuta esposizione della motivazione data dal medesimo primo giudice e l'esplicita esternazione delle ragioni del dissenso da quella motivazione, poiché tale dissenso risulta implicitamente dal confronto tra le due sentenze (Cass. 17 giugno 2003, n. 9670).

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia ex art. 360, nn. 3), 4) e 5), del codice di procedura civile i vizi di violazione o falsa applicazione degli artt. 10, comma 4 (primo e secondo periodo), e 11, commi 1, 2, e 3, del D.Lgs. n. 504/1992, nonché dell'art. 36, comma 2, nn. 2) e 3), del D.Lgs. n. 546/1992, ed ancora degli artt. 7, 22, 24, 32, comma 1, e 58, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 546/1992, anche in combinato disposto tra loro, ed in relazione agli artt. 24 e 111 della Costituzione nonché dell'art. 2697 del codice civile - Omessa insufficiente o contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia.

Su questa premessa in particolare poi deduce:

a) la violazione di legge in cui sarebbe incorso il giudice di appello per aver ritenuto illegittima la liquidazione dell'Ici così come avvenuta da parte del Comune, sulla base dei dati e degli elementi dichiarati dalla società proprietaria dell'immobile per l'anno 1994, e successivamente mai emendati, nel pieno rispetto quindi di quanto in proposito previsto dagli artt. 10 e 11 del D.Lgs. n. 504/1992, che espressamente prevedono l'efficacia della dichiarazione del contribuente anche per gli anni successivi, così come, del resto, correttamente rilevato dal giudice di primo grado, con argomentazioni confortate da rilievi in fatto, totalmente ed illegittimamente ignorati dalla Commissione tributaria regionale; onde anche la nullità della sentenza di primo grado per carenza dei contenuti essenziali;

b) la violazione delle norme sul processo tributario innanzi richiamate, commessa dal giudice di appello ammettendo la produzione da parte della società, in fase di gravame, di nuove prove, e in particolare delle proprie scritture contabili, già richiamate, ma non prodotte, nel precedente grado di giudizio per documentare l'assenza in esse di un valore contabile proprio ed esclusivo del fabbricato riportato in catasto alla particella n. 58, sub 1; e conseguentemente anche la violazione del principio dell'onere della prova in ordine alla sussistenza della circostanza dedotta dalla società.

Anche questo motivo è infondato. Richiamato quanto in precedenza già esposto in ordine alle pretese omissioni della sentenza, con riferimento alle prescrizioni di cui all'art. 36, comma 2, nn. 2) e 3), del D.Lgs. n. 546/1992, deve ancora una volta altresì escludersi il preteso difetto di motivazione della pronuncia impugnata. La Commissione tributaria regionale invero, ha con ampiezza di argomenti chiaramente esposto le ragioni del proprio convincimento, consentendo in tal modo di comprendere senza alcuna esitazione l'iter logico seguito nella decisione della controversia, e che può agevolmente tradursi nell'assorbente rilievo attribuito alla assenza di una distinta contabilizzazione del fabbricato nelle scritture della

societa', ai fini della ritenuta inapplicabilita' del disposto dell'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992.

Passando quindi ad esaminare piu' in dettaglio le altre doglianze specificamente enunciate dal Comune, deve osservarsi che:

a) il principio di diritto seguito dalla Commissione tributaria regionale per affermare la illegittimita' degli avvisi di liquidazione impugnati e' pienamente corretto e condivisibile. Non vi e' dubbio che, come lamenta il ricorrente, il D.Lgs. n. 504/1992 prevede un meccanismo di applicazione dell'Ici essenzialmente fondato sulla dichiarazione iniziale del contribuente, entro il termine previsto per la dichiarazione dei redditi relativi all'anno in cui il possesso dell'immobile ha avuto inizio, destinata ad avere efficacia anche per gli anni successivi, e sull'adempimento spontaneo dell'obbligazione mediante versamento da parte del medesimo contribuente dell'imposta autonomamente liquidata sulla base dei dati dichiarati. Rispetto a questo procedimento, che si potrebbe definire "essenziale" e fisiologico, la legge prevede l'intervento dell'ente impositore volto a far fronte ad eventuali "patologie" manifestatesi nell'attuazione del meccanismo di cui sopra, e che puo' realizzarsi, a seconda dei casi, in tre diverse forme: 1) o attraverso avvisi di liquidazione, emessi per liquidare l'imposta sulla base degli stessi dati forniti dal contribuente, anche al fine di correggere errori materiali o di calcolo commessi dall'interessato; 2) o mediante avvisi di rettifica, volti a contestare dichiarazioni risultate in sede di controllo infedeli, incomplete o inesatte; 3) o mediante avvisi di accertamento, previsti nei casi di omissione della stessa dichiarazione da parte del contribuente.

La dichiarazione prevista dall'art. 10, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992, una volta fatta, come si e' visto e' destinata ad avere efficacia anche per gli anni successivi "sempreche' non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta; in tal caso il soggetto interessato e' tenuto a denunciare nelle forme sopra indicate le modificazioni intervenute, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui le modificazioni si sono verificate". Ed e' appunto questa la circostanza sulla quale fa leva l'ente impositore nella controversia in esame, per sostenere la legittimita' degli avvisi di liquidazione emessi sulla base dei dati inizialmente dichiarati dall'I. S.p.a. (nella cui posizione e' poi succeduta, a seguito di fusione, la T.I. S.p.a.), e in particolare sulla base del valore "contabile" attribuito al fabbricato, stante l'assenza di una successiva denuncia di modifica da parte della societa'.

Questo ragionamento, condiviso dal giudice di primo grado, non appare pero' corretto con riferimento al caso di specie, nel quale nessuna "modifica" dei dati e degli elementi inizialmente dichiarati, si sarebbe in realta' verificata, dovendosi intendere per tale ogni modificazione, rispetto alla situazione precedente, della consistenza dell'immobile e dei dati ad esso riferibili, rilevante ai fini Ici, ma piuttosto la rilevazione, da parte del contribuente, di un errore nella precedente dichiarazione, idoneo ad incidere sul criterio di determinazione della base imponibile.

E qui e' il vero nodo centrale della controversia in esame. Il legislatore, con la normativa sull'ICT, ha ovviamente disciplinato tutti gli aspetti rilevanti ai fini della determinazione del carico fiscale, e in questo ambito ha previsto, all'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992, i criteri di determinazione della base imponibile. Rispetto a questi aspetti della normativa, le regole sul procedimento assolvono una funzione meramente strumentale e sussidiaria, volta ad assicurare la realizzazione degli obiettivi perseguiti con la istituzione del tributo, in stretta aderenza alla capacita' contributiva del soggetto tassato.

Quei criteri prevedono come regola generale la determinazione della base imponibile mediante un calcolo matematico che si risolve nella moltiplicazione della rendita catastale per un coefficiente che varia a seconda della categoria cui l'immobile appartiene (art. 5, comma 2).

Tale regola e' applicabile, pero', ai soli fabbricati iscritti in catasto, con attribuzione di rendita, come ordinariamente dovrebbe accadere.

Per l'ipotesi in cui tali condizioni non ricorrano, e quindi quando si tratti di immobili non iscritti in catasto - ed e' da ritenere anche quando gli immobili medesimi risultino comunque privi di rendita catastale, cosi' da far risultare inapplicabile il criterio generale di cui sopra - il legislatore fissa criteri sussidiari:

a) uno, il cosiddetto criterio contabile, specifico e particolare per i fabbricati classificabili nella categoria D, intermente posseduti da imprese e "distintamente contabilizzati" nelle scritture delle medesime (art. 5, comma 3);

b) e l'altro, di portata generale anch'esso, che e' il criterio della rendita similare, applicabile sempre e comunque ai fabbricati privi di rendita catastale, sempre che non rientrino nell'eccezione di cui al precedente comma 3 (art. 5, comma 4). E della portata generale di questo

criterio, e quindi della sua applicabilit  anche ai fabbricati di categoria D, quando essi non presentino le condizioni innanzi specificate, non sembra potersi in alcun modo ragionevolmente dubitare se solo si considera come, seguendo l'opposta tesi (che vorrebbe per gli immobili in questione, sin dall'origine privi di rendita catastale, necessariamente applicato il criterio previsto dal comma 3) non si comprenderebbe come sarebbe da tassarsi, ai fini Ici, il cespite posseduto dall'impresa e, in ipotesi, illegittimamente ma concretamente non riportato nelle scritture contabili, quanto meno in maniera autonoma.

L'art. 5 citato dunque, per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, prevede che la base imponibile sia costituita dal valore riportato nelle scritture contabili, a condizione che il fabbricato stesso risulti "distintamente contabilizzato", dovendosi altrimenti applicare il criterio di cui al successivo comma 4, fondato sul valore dei fabbricati similari, gi  iscritti in catasto con attribuzione di rendita definitiva.

Quella condizione il giudice di appello ha accertato espressamente non ricorrere nel caso di specie (vd. pag. 3 sentenza: "Infatti, come   stato dimostrato, esso risulta contabilizzato non distintamente ma in un unico immobile insieme con l'altro fabbricato subalterno 2"), onde l'inapplicabilit  del criterio di liquidazione seguito dal comune, e la necessita' di ricorrere al diverso criterio di cui al successivo comma 4.

Negare al contribuente la possibilit  di ottenere l'applicazione dell'imposta negli esatti termini previsti dal legislatore, nel rispetto della sua capacit  contributiva, come conseguenza ineludibile di un errore inizialmente commesso, sembra per la verit  improponibile avuto riguardo ai contenuti del principio costituzionale di cui all'art. 53, nonch  all'ampia giurisprudenza di legittimit  consolidatasi in tema di ammissibilit  di correzione e ritrattazione della dichiarazione dei redditi che risulti per qualsiasi motivo frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione (Cass., SS.UU. civ., 25 ottobre 2002, n. 15063).

Sotto altro aspetto, poi, condizionare i tempi e i modi di eliminazione dell'errore, al rispetto della procedura prevista dall'art. 10, comma 4, per la presentazione di una nuova dichiarazione, appare improprio per le ragioni gi  innanzi esposte, che inducono ad escludere l'applicabilit  al caso di specie di quella procedura, non ricorrendone affatto i presupposti.

Onde la necessita' di ritenere che nulla osta al fatto che l'illegittima liquidazione dell'imposta Ici, conseguente all'applicazione di un criterio di determinazione della base imponibile diverso da quello prescritto dalla legge, ben possa esser fatta valere dal contribuente in sede di ricorso avverso l'avviso di liquidazione, ancorch  indotta da un precedente errore commesso dallo stesso contribuente, in sede di dichiarazione.

b) nessuna violazione delle norme procedurali puo' ritenersi consumata dalla Commissione tributaria regionale con l'ammissione in grado di appello delle prove documentali gi  richiamate della T.I. S.p.a. nel precedente grado di giudizio, ma in quella sede non prodotte; onde anche, e di conseguenza, l'inusistenza della violazione da parte della contribuente, del principio dell'onere della prova di cui all'art. 2697 del codice civile Gi  con riferimento all'art. 345 del codice di procedura civile in tema di giudizio ordinario, e all'analogo disposto dell'art. 437 del codice di procedura civile la giurisprudenza di legittimit  si   andata da tempo consolidando nel senso di ritenere il divieto di nuove prove in appello applicabile allo sole prove costituenti, e non anche alla prove precostituite, quali appunto i documenti (vd. Cass. 26 agosto 2004, n. 16995; Cass. 29 aprile 2004, n. 8235; Cass. 2 aprile 2004, n. 6528). In proposito vero   che qualche contrasto   venuto negli ultimi tempi emergendo sotto due distinti profili: 1) tempi e modalit  necessarie per la produzione dei nuovi documenti; 2) contenuto del concetto di "novit ", ritenendosi secondo un orientamento allo stato minoritario, quel carattere da escludere laddove si tratti di prove non sopravvenute rispetto al precedente grado di giudizio, la cui produzione nel procedimento di appello contrasterebbe con la preclusione gi  maturata a carico della parte per effetto della previsione di cui all'art. 414, n. 5, del codice di procedura civile (vd. oltre alle altre richiamate in ricorso, da ultimo Cass. 3 novembre 2003, n. 16445). Ma la prima problematica   da ritenersi estranea al presente giudizio, non facendosi discussione in esso dell'avvenuto deposito dei nuovi documenti unitamente al ricorso in appello, mentre la seconda, non a caso sviluppatasi con riferimento alla disciplina propria del processo del lavoro, non   proponibile con riferimento al processo tributario, per il quale il legislatore, all'art. 58, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 ha espressamente previsto e consentito la produzione di nuovi documenti in appello. Una lettura restrittiva di tale espressione, tale da ritenerla riferibile ai soli documenti formati successivamente al giudizio di primo grado, renderebbe infatti del tutto superflua quella disposizione, facendo ricadere l'ipotesi nella piu' generale previsione del precedente comma che gi  consente prove nuove in appello quando la parte dimostri di

non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. E' proprio la lettura complessiva della disciplina delle nuove prove in appello nel processo tributario, contenuta nel citato art. 58, con la previsione di un regime generale dettato al primo comma per le prove, e di una inequivocabile deroga al secondo comma per i documenti, a far emergere il significato unitario del concetto di "novita'" della prova nell'uno come nell'altro caso richiamato dal legislatore, e che non puo' che essere inteso con riferimento all'attivita' istruttoria gia' svoltasi nel precedente grado di giudizio. Con la conseguenza che nel processo tributario prove ulteriori, rispetto a quelle gia' acquisite nel giudizio di primo grado, non possono essere disposte in appello, salvo che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio, mentre i documenti possono essere liberamente prodotti anche in sede di gravame, ancorche' preesistenti al giudizio svoltosi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

3 - Con il terzo motivo il ricorrente denuncia i vizi di violazione o falsa applicazione degli artt. 16, comma 2 e 3, del D.P.R. n. 600/1973, e 5 del D.Lgs. n. 546/1992, anche in combinato disposto tra loro, e in relazione agli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione nonche' omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia. Piu' in particolare lamenta al riguardo il Comune che, in ossequio al principio di riserva di legge che presidia il nostro sistema tributario, e al principio di indisponibilita' dell'obbligazione tributaria, debba ritenersi che l'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992 fissi distinti ed infungibili criteri di determinazione della base imponibile ai fini Ici, senza alcun margine di discrezionalità o autonomia per il contribuente. Detti criteri imporrebbero per gli immobili di categoria D, privi di rendita catastale, l'applicazione del criterio contabile, ed il conseguente obbligo per il contribuente non potrebbe essere eluso per effetto di una scelta volontaria del medesimo (avente ad oggetto, nel caso di specie, la non distinta contabilizzazione del fabbricato, rispetto all'altro riportato alla particella 58, sub 2), peraltro operata in violazione dei principi contabili che governano la formazione delle relative scritture, e piu' in particolare, dell'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973.

Anche questo motivo e' infondato.

In ordine al dedotto vizio di motivazione, non puo' che richiamarsi quanto in proposito gia' detto nell'esame del secondo motivo di ricorso.

Quanto alla violazione di legge denunciata, con la relativa doglianza il ricorrente sostanzialmente pone un problema di corretta individuazione, ai fini del pagamento dell'Ici, dei criteri di determinazione della base imponibile relativamente ai fabbricati di categoria D, che e' da ritenersi correttamente risolto dal giudice di appello, secondo quanto gia' emerge dalle considerazioni svolte nell'esame del secondo motivo di ricorso.

Contrariamente all'assunto del Comune, ritiene invero questa Corte non potersi affatto condividere la tesi della necessaria e incondizionata applicabilita' ai fabbricati classificabili in categoria D, privi di rendita catastale, del criterio c.d. contabile di cui all'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992. La suddetta norma, infatti, come gia' rilevato dalla Commissione tributaria regionale con la sentenza impugnata, inequivocabilmente ed espressamente subordina l'applicabilita' del criterio suddetto, al fatto che il fabbricato interessato sia distintamente contabilizzato nelle scritture dell'impresa. Ne' quella espressione puo' essere interpretata come meramente descrittiva di una realta' "contabile" che il legislatore da' per scontata, per effetto della previsione dell'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973; una simile tesi, infatti, oltre ad essere contraria alla lettera della legge, finirebbe per privare del tutto di significato, per la parte che qui rileva, la previsione normativa in questione, fino a farla risultare irragionevolmente del tutto superflua. Ed inoltre, come gia' innanzi rilevato, lascerebbe priva di soluzione la questione che potrebbe porsi circa il criterio di tassazione, ai fini dell'Ici, di un fabbricato che, presentando tutti gli altri requisiti di cui al citato comma 3, non risulti, sia pure illegittimamente, contabilizzato nelle scritture dell'impresa che ne abbia il possesso.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992, pertanto, al comma 2, fornisce un criterio generale per la determinazione della base imponibile ai fini dell'Ici, con riferimento all'ipotesi ordinaria di fabbricati iscritti in catasto e forniti di rendita catastale. Per le ipotesi in cui tali condizioni non si realizzano, lo stesso articolo fornisce, al comma 3, un criterio specifico per i soli fabbricati classificabili nella categoria D, subordinandone pero' l'applicabilita' alla presenza di due ulteriori requisiti, e cioe' che essi: 1) siano interamente posseduti da imprese, e 2) siano "distintamente contabilizzati". Per tutte le altre ipotesi il successivo comma 4 fissa un criterio sussidiario, di carattere generale, fondato sulla rendita dei fabbricati similari, che proprio in virtu' della sua generalita', e' applicabile anche ai fabbricati classificabili in categoria D "diversi da quelli indicati nel comma 3" (come la stessa norma dispone), dovendosi intendere per tali quelli che non presentino gli

ulteriori due requisiti appena evidenziati.

D'altronde, l'assenza di un valore contabile autonomo di un fabbricato a destinazione cosiddetta speciale, nelle scritture dell'impresa che ne abbia il possesso, quale che ne sia la ragione e indipendentemente da qualsiasi profilo di illegittimità, determina la materiale impossibilità di applicazione del criterio di cui al comma 3 citato non diversamente da quanto accade per l'applicazione del criterio generale di cui al comma 2, nel caso di immobile iscritto in catasto senza però attribuzione di rendita, imponendosi in entrambi i casi il ricorso all'ultimo criterio residuo che è quello previsto dal comma 4.

La peculiarità del caso di specie, rappresentata dal fatto che il fabbricato di cui trattasi - riportato in catasto alla particella 58, sub 1) - in realtà è riportato nelle scritture contabili della T.I. S.p.a con l'indicazione di un valore, che però non è esclusivamente suo perché è quello complessivo dei due fabbricati contigui riportati in catasto sub 1) e 2), e che quel valore complessivo sia stato originariamente e per evidente errore, indicato al Comune dalla stessa dante causa della contribuente, come valore contabile del solo fabbricato interessato dagli avvisi di liquidazione in contestazione, non deve trarre in inganno, offuscando una situazione di fatto che è inequivocabilmente quella innanzi descritta così come risultante dagli atti di causa, con le inevitabili conseguenze in precedenza enunciate. Onde anche la superfluità di ogni ulteriore considerazione in ordine agli obblighi imposti dall'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973, restando questo tema, benché trattato dal giudice di appello, estraneo al thema decidendum.

Ne in contrario senso può in alcun modo valere il generico richiamo ai principi costituzionali invocati dal ricorrente, e in particolare al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione dovendosi piuttosto rilevare come, all'opposto, proprio l'adesione alla tesi del ricorrente determinerebbe nel caso di specie la palese violazione di quel principio comportando la liquidazione dell'Ici sul fabbricato sub 2), in base alla rendita catastale (secondo quanto pacificamente già verificatosi) e sul fabbricato sub 1) sulla base di un valore contabile comprensivo anche dell'altra unità immobiliare sub 1), una sostanziale duplicazione d'imposta sul primo fabbricato.

4. Conclusivamente il ricorso in esame è pertanto da ritenersi infondato e deve essere rigettato. Attesa la complessità e la novità delle questioni trattate, ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimità.