



## Corte di Cassazione

Sezione V  
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 30/12/2004 n. 24235

### Intitolazione:

Imposta comunale sugli immobili - Immobili classificabili e successivamente classificati nel gruppo catastale D - Criterio di determinazione del valore - Decorrenza.

### Massima:

Ai fini Ici, per gli immobili classificabili e successivamente classificati nel gruppo catastale D (a destinazione industriale, strumentale all'attività aziendale, posseduto dall'azienda e distintamente contabilizzato, coerentemente al sistema fiscale societario) e' operante il criterio di determinazione del valore sulla base dei costi contabili ("valore contabilizzato") fino all'anno di imposizione in cui viene provveduto alla formale attribuzione di rendita, per cui si rende operante, a decorrere da tale epoca, il criterio del valore "catastale", parametro unico ed inderogabile con efficacia costitutiva, non retroattiva.

\*Massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

### Testo:

Fatto

La R=== S.p.A., quale proprietaria di un complesso immobiliare, sito in Milano, composto di due piani entro terra e dodici piani fuori terra con sovrastante piattaforma ad uso eliporto, con istanze del 2 dicembre 1997 e del 29 aprile 1998 dirette al Comune di Milano, chiedeva il rimborso dell'Ici versata per il 1994. La società istante affermava di aver liquidato l'imposta, relativa agli immobili venduti alla L=== S.p.A. in data 3 giugno 1994, per la frazione di anno di propria pertinenza, sulla base del costo contabile dell'immobile, come previsto dall'art. 7, D.Lgs. (recte:, D.L., n.d.r.) 11 luglio 1992, n. 333. La R. fondava la domanda sul fatto che, nel febbraio 1998, era stato notificato il provvedimento dell'Ufficio del Territorio di Milano che, in sede di attribuzione definitiva, aveva modificato la rendita catastale, con la conseguenza che, moltiplicando tale rendita per il coefficiente 50 e determinando così la base imponibile in L. 34.064.000.000, l'imposta dovuta sarebbe di L. 70.967.000, da cui conseguirebbe il diritto al rimborso di L. 93.393.000, pari alla differenza tra L. 164.362.000 versate e L. 70.967.000 dovute.

Formatosi il silenzio-rifiuto, la R=== proponeva opposizione, chiedendo il riconoscimento del diritto al rimborso di detta somma, con gli interessi dalla data del pagamento.

Il Comune di Milano si costituiva e resisteva al ricorso; eccepiva la prescrizione del diritto al rimborso; nel merito, contestava l'esistenza di tale diritto, in quanto il D.Lgs. n. 504/1992 istitutivo dell'Ici non prevedeva che l'attribuzione della rendita catastale, successivamente al pagamento dell'imposta, avesse natura dichiarativa, tale da retroagire, comportando il diritto al rimborso; invocava, a sostegno del proprio assunto, la Risoluzione Ministeriale n. 27/E del 9 aprile 1998.

Contemporaneamente, la L=== S.p.A. presentava al Comune di Milano istanze rivolte ad ottenere il rimborso dell'Ici versata, per lo stesso immobile, rispettivamente per gli anni 1994, 1995, 1996 e 1997. La società affermava di aver liquidato l'imposta sulla base del costo contabile dell'immobile, previsto dall'art. 5, D.L. 11 luglio 1992, n. 333 e fondava, ancora, le domande sul fatto che, nel febbraio 1998, era stato notificato il menzionato provvedimento dell'Ufficio del Territorio di Milano, che aveva modificato la rendita catastale, con la conseguenza che l'imposta dovuta era sensibilmente inferiore a quella versata.

Formatosi il silenzio-rifiuto, la L=== proponeva opposizioni, chiedendo il riconoscimento del diritto al rimborso, con gli interessi dalla data di pagamento.

Il Comune di Milano si costituiva e resisteva ai ricorsi; eccepiva, anche in questa sede, la prescrizione del diritto al rimborso; nel merito, contestava la esistenza di tale diritto, per le medesime ragioni svolte nelle difese avverso detto ricorso proposto dalla R===.

Previa riunione dei due ricorsi proposti dalla L===, la Commissione tributaria provinciale di Milano, con la sentenza n. 357 del 17 gennaio 2001, disattendeva l'eccezione di prescrizione formulata dal Comune di Milano ed accoglieva le domande nel merito, motivando che l'art. 11 D.Lgs. n. 504/1992 prevedeva che il Comune deve procedere alla riliquidazione dell'imposta, a favore o a danno del contribuente, in tutti i casi di definitiva attribuzione di una rendita diversa da quella che e' stata posta a base della liquidazione provvisoria.

Analoga decisione veniva adottata dalla stessa Commissione, con la sentenza n. 358 in pari data.

Avverso entrambe le decisioni proponeva gravame il Comune di Milano, che riproponeva le medesime argomentazioni svolte in primo grado.

Si costituiva la R===, eccependo in entrambe le controversie l'inammissibilita' dell'appello per indeterminatezza ed erroneita' della domanda ed insistendo, in via subordinata nel merito, sugli argomenti svolti in prime cure.

La Commissione tributaria regionale, con la sentenza in epigrafe, previa riunione dei due procedimenti, confermava le due decisioni impugnate. Veniva cosi' motivato: non sussisteva l'erroneita' della domanda, in quanto era evidente l'errore materiale in cui era incorso il Comune appellante nel richiedere il rigetto del proprio appello; non ricorreva l'inammissibilita' dell'appello per indeterminatezza della domanda del Comune, perche' negli atti di appello vi era una effettiva censura delle sentenze impugnate; l'eccezione di prescrizione, sollevata dal Comune in primo grado, era infondata, perche', secondo il principio sancito dall'art. 2935 del codice civile, la prescrizione inizia a decorrere dal giorno in cui il diritto puo' essere fatto valere e, nella specie, era stato documentato che la notifica del provvedimento, in forza del quale era sorto il diritto al rimborso, era avvenuta il 12 febbraio 1998; la pretesa avanzata dalle due societa' era fondata alla luce dell'art. 11 D.Lgs. n. 504/1992 che prevede che il Comune proceda alla riliquidazione dell'imposta, a favore o a danno del contribuente, in tutti i casi di attribuzione definitiva di una rendita diversa da quella che era stata posta a base della liquidazione provvisoria; d'altra parte, costituirebbe una ingiustificata ed illogica discriminazione non consentire una rettifica a favore del contribuente, del valore imponibile dell'immobile, per il quale ha precedentemente versato il tributo secondo criteri di calcolo imposti dalle lungaggini dell'amministrazione nell'attribuzione della rendita definitiva; risultando il fabbricato de quo iscritto in catasto fin dal 1990 sia pure senza rendita, non era applicabile il comma 3 dell'art. 5 D.Lgs. n. 504/1992, bensì il comma 4 che si riferisce ad altri fabbricati soggetti a variazione; non vi era motivo per ritenere che il legislatore abbia inteso far gravare sul contribuente i ritardi dell'amministrazione nella attribuzione della rendita catastale definitiva, con la conseguenza che immobili di uguale valore, ma di diversa rendita catastale definitiva, finirebbero per essere tassati, per il medesimo periodo di imposta, in misura disuguale, creandosi una disparita' di trattamento tra i contribuenti, priva di qualsiasi giustificazione logica.

Per la cassazione di questa decisione il Comune di Milano ha proposto ricorso, notificato il 20 giugno 2003, con l'articolazione di tre motivi ed ha depositato ulteriore memoria.

La L=== ha resistito con controricorso e ricorso incidentale, notificato il 29 luglio 2003. E' stata depositata ulteriore memoria nell'interesse di entrambe le societa'.

Il Comune di Milano ha proposto controricorso ai ricorsi incidentali, notificato il 22 ottobre 2003.

#### Diritto

1. Preliminarmente, i ricorsi devono essere riuniti d'ufficio, ai sensi

degli artt. 62, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 e 335 del codice di procedura civile, in quanto proposti contro la stessa sentenza, stanti evidenti ragioni di connessione soggettiva ed oggettiva.

2. Con il primo mezzo il Comune ricorrente ha rilevato la violazione e falsa applicazione dell'art. 5, commi 3 e 4, e dell'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 504/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), del codice di procedura civile. Si deduce, specificamente, che la legge istitutiva dell'Ici dispone all'art. 5, comma 1, che la base imponibile dell'imposta e' il valore degli immobile ed ai commi 2, 3 e 4 prevede criteri differenti per la determinazione della base imponibile degli immobili stessi; il caso che ci occupa riguarda un immobile classificabile e successivamente classificato nella categoria D, a destinazione industriale, strumentale all'attivita' aziendale, interamente posseduto dall'azienda e distintamente contabilizzato, privo di rendita; questa fattispecie e' puntualmente disciplinata dal comma 3 dell'art. 5 D.Lgs. n. 504/1992 e non dal comma 4, che regola una ipotesi diversa, espressamente ritenuta non compresa nell'ipotesi precedente; per gli immobili di cui al gruppo D, il criterio di determinazione del valore sulla base dei costi contabili e' inderogabile e vincolante e deve essere applicato fino alla fine dell'anno di imposizione nel corso del quale viene attribuita la rendita catastale oppure viene annotata negli atti catastali la rendita "proposta" a seguito della prevista procedura; per fabbricati "non iscritti in catasto" devono logicamente intendersi sia i nuovi fabbricati non ancora iscritti, sia quelli che, pur censiti, non hanno ancora avuto assegnata la rendita catastale; per tali immobili il valore, determinato in base a dichiarazione della stessa societa', corrisponde al valore contabile in maniera coerente con il sistema fiscale societario ed, in particolare, con il valore dichiarato ai fini dell'Iva e della procedura di ammortamento; in assenza di determinazione di rendita catastale, tale valore rappresenta l'unico parametro certo, valido, efficace e definitivo ai fini dell'Ici; in ogni caso, la norma di cui al comma 3 dell'art. 5 e' imperativa e cogente e non puo' essere disapplicata nemmeno sulla base di una inesistente disparita' di trattamento.

Con il secondo motivo e' stata dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 504/1992 e dell'art. 74, commi 1 e 2, L. n. 342/2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), del codice di procedura civile. In particolare, viene rilevato che: la voluntas legis non era affatto quella individuata dal giudice d'appello, in quanto il legislatore, al fine di uniformare la disciplina al medesimo principio, aveva fatto prevalere quello dell'efficacia costitutiva dell'attribuzione della rendita gia' esistente per le ipotesi di cui al comma 3 dell'art. 5, non modificato, estendendolo, in materia di Ici, a tutte le ipotesi previste dall'art.5; inoltre, la norma del comma 2 dell'art. 74 disponeva che non si fa luogo in alcun caso al rimborso di importi comunque pagati, per cui con questa norma di chiusura la legge ha definito le posizioni pendenti in relazione all'attribuzione della rendita catastale, escludendo il diritto al rimborso anche nelle ipotesi in cui questo fosse dovuto.

Con la terza doglianza e' stata eccepita la parziale nullita' della sentenza o del procedimento in ordine all'acconto dell'imposta per l'anno 1994, la violazione e falsa applicazione dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 504/1992 e dell'art. 2935 del codice civile, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, del codice di procedura civile; nonche' la violazione e falsa applicazione dell'art. 14 D.Lgs. n. 504/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, del codice di procedura civile. Specificamente, viene articolato che: la domanda di rimborso per l'acconto 1994 era improcedibile perche' l'art. 13 D.Lgs. n. 504/1992 prescrive che il diritto al rimborso debba essere richiesto nel termine di tre anni dal pagamento, termine da intendersi come termine di decadenza e non di prescrizione; la previsione alternativa della decorrenza da quando sia definitivamente accertato il diritto non riguarda la conclusione di un procedimento amministrativo di attribuzione della rendita catastale, bensì la conclusione di un procedimento di tipo giudiziale che disponga il rimborso; conseguiva la nullita' della decisione impugnata nella parte in cui aveva disposto il rimborso delle somme versate a titolo di acconto per l'anno 1994 dalla R. e dalla L==, non solo per l'insussistenza del diritto al rimborso, ma altresì per decadenza dall'azione relativa a tali pagamenti; l'aver disposto il pagamento degli interessi dalla data di

pagamento e non dalla data della domanda di rimborso violava le disposizioni di cui agli artt. 13 e 14 D.Lgs. n. 504/1992 che devono intendersi nel senso che gli interessi decorrono dalla data della domanda di rimborso.

3. La L==, oltre a contrastare il ricorso, in via di ricorso incidentale evidenziava che: nell'atto di appello del Comune di Milano non compaiono i motivi del gravame della sentenza impugnata, ma vengono riproposte le argomentazioni svolte davanti alla Commissione tributaria provinciale, per cui non esisteva una valida domanda rivolta al giudice di appello, salvo quella errata di "respingere il gravame"; quindi, l'indeterminatezza della domanda e dei motivi di gravame rendevano l'appello improcedibile, contrariamente a quanto ritenuto dalla Commissione tributaria regionale.

4. Il Comune di Milano, con il controricorso ai ricorsi incidentali, replicava in ordine alla dedotta improcedibilita' dell'appello, assumendo la inammissibilita' e la infondatezza dei ricorsi incidentali. Precisava, al riguardo, che e' consolidato il principio secondo cui il giudice di merito non e' condizionato dalla formula adottata dalla parte, ma ha il potere-dovere di interpretare e qualificare la domanda, accertando e valutando il contenuto sostanziale della pretesa; a questo principio si era attenuto il giudice di appello, allorché aveva evidenziato che l'erroneita' delle conclusioni derivavano da un mero errore materiale, facilmente riconoscibile; inoltre, l'interpretazione della domanda si risolveva in un giudizio di fatto, riservato al giudice di merito; da tanto derivava l'inammissibilita' del ricorso per cassazione in cui, senza prospettare vizi motivazionali, si censurava l'errore che sarebbe stato compiuto dal giudice di merito in tale operazione ermeneutica.

5. Il ricorso del Comune deve ritenersi fondato in relazione alle doglianze formulate con precipuo riferimento alla errata esegesi della normativa di riferimento.

Attesa la natura speciale della disciplina si impone un'interpretazione letterale delle disposizioni richiamate ed, in particolare, dell'art. 5 D.Lgs. n. 504/1992.

Questa norma, dopo aver ancorato la base imponibile dell'Ici al "valore" dell'immobile (comma 1) - il cui presupposto e', nella specie, il possesso del fabbricato de quo (art. 1, comma 2) - passa alla specifica individuazione di detto "valore": rispettivamente, il "valore catastale" (comma 2) ed il "valore contabilizzato" (comma 3).

In particolare, al comma 2, si prevede che per i fabbricati iscritti in catasto il valore (catastale) "e' costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1 gennaio dell'anno di imposizione" i "moltiplicatori", nel medesimo contesto dettagliatamente specificati.

Ai sensi del comma 3, il valore "contabilizzato" per gli immobili del gruppo D - come, appunto, quello in oggetto, avente una destinazione industriale, strumentale all'attivita' aziendale - viene così testualmente individuato "Per i fabbricati classificabili nel gruppo 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, il valore e' determinato alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione" secondo i criteri specificamente richiamati e con l'applicazione dei coefficienti contestualmente determinati per ogni anno, a partire dal 1993.

Quella da ultimo esaminata e' la norma che - anche in ragione della sua specialita' ulteriore - si attaglia al caso che ci occupa.

Infatti, il successivo comma 4 individua, invece, un criterio "parametrico" ("il valore e' determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti") riferito a situazioni, che non interessano ai fini della presente decisione, atteso che l'immobile de quo e' classificabile nel gruppo catastale D, categoria disciplinata in modo speciale e cogente dai riportati commi 3.

Pertanto, va opportunamente sottolineato che fondata, quindi, risulta la tesi del Comune, allorché insiste nel sostenere che la specie in esame e' puntualmente disciplinata dal comma 3 dell'art. 5 e non dal comma 4, che regola un'ipotesi diversa, che non può farsi rientrare nella precedente.

La formulazione delle richiamate disposizioni non offre argomenti per attribuire al provvedimento di attribuzione di rendita la natura

dichiarativa e, quindi, la efficacia retroattiva.

6. In fase di esegesi applicativa dell'esaminato comma 3, va puntualizzato che il criterio del "valore contabilizzato" era operante fino all'anno nel quale il fabbricato, classificabile e, - poi, effettivamente, classificato nel gruppo catastale D (fatto questo pacifico in causa), non venne iscritto in catasto con attribuzione di rendita, in quanto cio' che rileva ai fini del regime fiscale Ici applicabile e', non la semplice iscrizione in catasto, bensì l'iscrizione con attribuzione di rendita. A seguito dell'emissione di questo provvedimento, avente chiara natura costitutiva (come sostenuto dal Comune), si rende pienamente operante il criterio del "valore catastale", essendo irrilevante che l'immobile fosse già censito in catasto.

In sintesi, non potendo l'attribuzione di rendita retroagire, il provvedimento di attribuzione aveva efficacia dalla data di notifica, intervenuta il 12 febbraio 1998.

Per i precedenti anni in contestazione operava il criterio del "valore contabilizzato" (fissato sulla base dei costi contabili) per i periodi di imposta di rispettiva competenza della R=== S.p.A. (atto di vendita del 3 giugno 1994) e della L===.

Tale criterio, inderogabile e vincolante, doveva essere applicato fino all'anno di imposizione, nel corso del quale si era provveduto alla attribuzione della rendita catastale da parte dell'Ufficio del Territorio.

7. Il prospettato accoglimento consente di ritenere assorbite tutte le altre questioni, da delibare solo se fosse stato riconosciuto il diritto al rimborso in favore delle società istanti (decorrenza del termine triennale; decorrenza degli interessi; operatività della preclusione al rimborso ex art. 74, commi 1 e 2, L. 21 novembre 2000, n. 342).

8. Il ricorso incidentale della L===, attinente alla improcedibilità dell'appello, deve essere disatteso.

Come correttamente motivato nella impugnata decisione della Commissione Tributaria Regionale - nell'ottica di una razionale interpretazione del contenuto sostanziale della domanda, certamente devoluta al giudice di merito - la richiesta conclusiva ("In principalità, la reiezione del gravame") non poteva che ascrivere a mero errore materiale. Tenuto conto delle argomentazioni svolte nell'atto - tutte di censura dell'esegesi seguita dalla Commissione tributaria provinciale - non aveva senso logico la richiesta di rigetto del proprio gravame.

Inoltre, non ricorre una ipotesi di indeterminatezza della domanda. In particolare, nel ricorso in appello veniva dedotto specificamente che "l'impostazione adottata dai giudici della Commissione tributaria provinciale di Milano nella sentenza impugnata è inficiata ab origine...". E tutte le argomentazioni giuridiche venivano svolte per sostenere l'erroneità della interpretazione contestata.

Orbene, la valutazione circa la necessaria specificità dei motivi di appello non può essere astratta, ma deve essere concretamente correlata con la motivazione della sentenza gravata. E tale specificità sussiste quando alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengono contrapposte quelle dell'appellante in modo da contestare il fondamento logico-giuridico delle prime. Non è, quindi, necessario l'esame dei singoli passaggi della motivazione ove l'appellante, pur non procedendo all'esplicito esame dei passaggi argomentativi della sentenza, svolga il motivo di appello in modo incompatibile con la complessiva argomentazione della decisione (Cass., Sez. tributaria, 23 ottobre 2003, n. 15936).

9. Per le ragioni svolte il ricorso principale del Comune di Milano deve essere accolto.

Il ricorso incidentale della L=== deve essere disatteso.

Conseguentemente, l'impugnata decisione deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Il giudice di rinvio - che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase di legittimità - si atterra al seguente principio di diritto: "Ai fini Ici, per gli immobili classificabili e successivamente classificati nel gruppo catastale D (a destinazione industriale, strumentale all'attività aziendale, posseduto dall'azienda e distintamente contabilizzato, coerentemente al sistema fiscale societario) è operante il criterio di determinazione del valore sulla base dei costi contabili ("valore contabilizzato") fino all'anno di imposizione in cui viene

provveduto alla formale attribuzione di rendita, per cui si rende operante, a decorrere da tale epoca, il criterio del valore "catastale", parametro unico ed inderogabile con efficacia costitutiva, non retroattiva".

P.Q.M.

La corte riunisce i ricorsi. Accoglie il ricorso 17048/03. Rigetta il ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata. Rinvia, anche per le spese del presente grado, ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.