



Corte di Cassazione

SENTENZA CIVILE

Sentenza del 17/06/2005 n. 13077

Intitolazione:

ICI - Variazione della rendita catastale - Potere impositivo - Entro il termine di decadenza dall'accertamento.

Massima:

La maggiore imposta dovuta per effetto della variazione di rendita catastale puo' essere riscossa entro i termini di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento.

*Massima redatta dal Servizio di documentazione Economica e Tributaria.

Testo:

Svolgimento del processo

La B.M.d.P.S. ha chiesto il rimborso dell'Ici che ha ritenuto di avere pagato in piu' per il 1998 per due immobili di categoria D/5 e D/1. Ha sostenuto che il 29.12.1993 aveva presentato una denuncia di variazione delle consistenze patrimoniali e che, ritenendo erroneamente che gli immobili fossero sprovvisti di rendita, per il 1998 ha calcolato L'ICI ai sensi dell'articolo 5, comma 3, D.Lgs. n. 504/92, assumendo quale parametro di determinazione del tributo i valori di libro.

L'istanza e' stata rigettata perche' l'attribuzione della rendita, effettuata in data 11.3.1999, ad avviso del Comune spiegava efficacia dal primo gennaio dell'anno successivo.

La Commissione Provinciale ha accolto il ricorso e la sentenza e' stata confermata dalla Commissione Regionale, che ha ritenuto che la decorrenza dell'attribuzione della rendita coincide con la denuncia di variazione anche per gli immobili di categoria D. non potendosi fare dipendere che la decorrenza dall'eventuale ritardo dell'ufficio. La CTR ha richiamato la circolare n. 4/FL del 13.3.2001 del Ministero delle Finanze ed ha aggiunto che il rimborso, riconosciuto gia' dall'articolo 13 del citato Decreto Legislativo, non e' stato escluso dall'articolo 74 l. n.342/2000, che nulla dice in proposito.

Il Comune ha proposto ricorso.

La Banca ha resistito con controricorso..

Motivi della decisione

Con l'unico motivo il Comune ricorrente ha dedotto violazione e falsa applicazione dell'articolo 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992 in quanto a suo avviso l'articolo 74 l. n. 342/2000 non ha abrogato il criterio previsto dal citato articolo 5 per gli immobili di categoria D sprovvisti di rendita. Ha aggiunto che l'attribuzione della rendita per tali immobili non opera retroattivamente al momento della richiesta della parte, ma incomincia ad operare solo dall'inizio dell'anno successivo. Ha sostenuto che il passaggio dal valore contabile a quello catastale non puo' esplicitare effetti retroattivi su annualita' pregresse e che il minor valore catastale rispetto a quello contabile non da diritto al rimborso in favore del contribuente, cosi' come il maggior valore catastale rispetto a quello contabile non da diritto a recuperi di imposta da parte del Comune.

La Banca ha contrastato queste impostazione ed ha evidenziato come sia importante individuare il momento nel quale puo' dirsi attribuita la rendita catastale, momento che non puo' essere quello della "messa in atti" dell'iscrizione della rendita da parte dell'ufficio, ma deve essere quello della presentazione dell'istanza da parte del contribuente. Ha aggiunto che per risolvere il problema non si puo' avere riguardo solo all'articolo 5, comma 3, D.Lgs. n. 504/92, ma che occorre necessariamente fare riferimento

anche all'articolo 74 l. n. 342/2000, che ha integrato la disciplina contenuta nella prima norma stabilendo due principi fondamentali:

a) il primo, secondo il quale in presenza di una denuncia di variazione la data di attribuzione della rendita coincide con quella della presentazione della istanza (principio ritraibile dal secondo comma di tale articolo);

b) il secondo, in base al quale per le rendite attribuite prima del 31.12.1999, le maggiori o minori imposte possono essere chieste sia dal titolare dal lato attivo, che dal titolare dal lato passivo (principio ritraibile dal terzo comma).

Ritiene la Corte che il ricorso non e' fondato sulla base delle seguenti considerazioni:

1) il principio generale al quale il legislatore aereci si e' ispirato per la determinazione della base imponibile dei fabbricati e' quello della utilizzazione delle rendite catastali.

Verosimilmente cio' e' avvenuto per due motivi: il primo, e' stato quello di agevolare al massimo il contribuente nella determinazione della base imponibile e dell'imposta, attraverso una semplice utilizzazione delle risultanze catastali facilmente acquisibili; il secondo, e' stato quello di escludere qualunque forma di discrezionalità nella individuazione del valore dei fabbricati, discrezionalità che avrebbe potuto creare un contenzioso abbastanza nutrito.

Giova evidenziare che gia' con il testo unico n. 131/1986. relativo alla imposta di Registro, il legislatore ha percorso con notevole successo (sul piano della riduzione del contenzioso) la strada della utilizzazione delle rendite catastali, introducendo una norma che esclude il potere di rettifica dell'ufficio allorché il valore dichiarato e' in linea con quello risultante dal catasto (cfr. in tali sensi l'articolo 52, comma 4 del tu,). Una norma come questa non c'era nel sistema precedente, poiché l'articolo 49 del D.P.R. n. 634/1972 non prevedeva alcuna limitazione del potere accertativo allorché si discuteva di valore dei beni (e questo in passato ha determinato una grande quantità di controversie incentrate sulla determinazione del valore).

Significativamente, il quarto comma dell'articolo 52, proprio per la novità importante che conteneva, decisiva per la risoluzione delle controversie esistenti in materia di Registro, e' stato richiamato espressamente dalla norma transitoria dell'articolo 79 del citato testo unico ed e' stato reso applicabile non solo alle controversie pendenti, ma anche ai semplici atti registrati prima dell'entrata in vigore del testo unico (con la riapertura dei termini per un adeguamento volontario da parte dei contribuenti). Il nuovo principio generale, tendente a ridurre gli spazi della discrezionalità, ha così avuto valore per il futuro, ma anche per il passato, ove possibile (ove cioè l'atto di accertamento o di liquidazione non fosse stato ancora emesso o non fosse divenuto definitivo). Successivamente, con l'articolo 12 della l. n. 154/1988, l'ambito di operatività dell'articolo 52, comma 4, e' stato ulteriormente allargato anche ai fabbricati non censiti, a condizione che il contribuente dichiarasse nell'atto sottoposto a registrazione di volersi avvalere della determinazione della rendita catastale anche ai fini del valore da ritenere congruo nel trasferimento. E' avvenuto, così, che in tema di registro le risultanze catastali hanno acquisito un ruolo sempre maggiore nella pratica tributaria quotidiana.

2) Il legislatore dell'Ici ha valorizzato le risultanze catastali sia per i fabbricati iscritti in catasto che per i fabbricati non iscritti in catasto. Per i fabbricati non iscritti appartenenti alla categoria D, posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, ha previsto, fino alla attribuzione della rendita catastale, un metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili. Per i fabbricati non censiti, diversi da quelli appartenenti alla categoria D, ha previsto addirittura che il contribuente potesse utilizzare le rendite dei fabbricati "similari" già iscritti (articolo 5, comma 4), consentendo al Comune di procedere ad una forma di conguaglio allorché la rendita verrebbe attribuita (art. 11, comma 1. terzo periodo D.Lgs. n. 504/92).

In questo contesto, allora, la determinazione della base imponibile dei fabbricati appartenenti alla categoria D non iscritti, effettuata sulla base del valore contabile, costituisce sicuramente una eccezione alla regola generale della utilizzabilità delle rendite catastali, destinata a finire

allorche' verra' attribuita la rendita catastale. La norma, con una espressione non molto felice, stabilisce che il valore contabile deve essere utilizzato "fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita". E' necessario, allora, stabilire quale e' l'anno nel quale i fabbricati si possono ritenere iscritti in catasto.

La risposta e' collegata inevitabilmente a due comportamenti:

i) al comportamento tenuto dal proprietario dell'inuttobile di categoria D.

Fino a che egli non presenta la richiesta di rendita, si sottrae volontariamente alla regola generale della determinazione della base imponibile con metodo catastale, per cui e' costretto ad utilizzare il metodo alternativo del valore contabile e non puo' certo lamentarsi se la somma che va a pagare e' maggiore di quella calcolata sulla rendita catastale. Imputet sibi l'inadempimento o il ritardo.

Una volta che presenta la richiesta di rendita catastale, egli ha fatto quanto era nelle sue possibilita' per aderire al sistema generale sicche' deve solo attendere che l'ufficio faccia la sua parte, determinando la rendita.

Sarebbe del tutto irraonale ed ingiustificato, sul piano del principio dell'uguaglianza e della capacita' contributiva, fare dipendere il pagamento di una somma piuttosto che di un'altra (quella che risultera' dovuta secondo il sistema generale) dal caso o dal ritardo piu' o meno colpevole nel quale l'ufficio puo' incorrere, E questo, ovviamente, vale sia per il lato attivo che per il lato passivo del rapporto;

ii) al comportamento dell'ufficio.

In questa materia l'Amministrazione normalmente si limita ad accertare i dati tecnici e a porre in essere un atto di certazione, che e' abbastanza vincolato.

L'ufficio, infatti, deve solo qualificare una situazione esistente senza nulla aggiungere. La sua attivita', allora, non puo' che retroagire al momento in cui con la richiesta di attribuzione della rendita e' stata comunicata resistenza di un presupposto di fatto.

Si e' visto come l'articolo 11, comma 1, terzo periodo per i fabbricati indicati nel comma 4 dell'articolo 5 (diversi dalla categoria D e non iscritti in catasto), prevede espressamente il potere del Comune 4 procedere a liquidazione "sulla base della rendita attribuita" e configura al contempo l'obbligo del Comune di disporre il rimborso delle somme versate in eccedenza.

Questo meccanismo conferma puntualmente, ove ve ne fosse bisogno, che l'attribuzione della rendita retroagisce al momento della istanza.

Ora, la mancata inclusione in questa disposizione dei fabbricati della categoria D (che, una volta fatta la richiesta da parte del proprietario, saranno censiti come tutti gli altri fabbricati) non puo' di per se' escludere il potere del Comune di richiedere una maggiore imposta (se essa risultera' dovuta alla stregua della attribuzione della rendita), ne' il diritto al rimborso per il contribuente che abbia pagato in piu' (diritto riconosciuto in via generale dall'articolo 13 del Decreto 504/92 in tutte le ipotesi in cui si e' pagata una imposte non dovuta).

Il principio della capacita' contributiva per l'Ici relativa ai fabbricati e' spesso in via definitiva e per la totalita' dei fabbricati (e quindi anche per i fabbricati della categoria D iscritti) dalle risultanze catastali. E', allora, conforme a diritto ritenere che, quando il contribuente ha chiesto nelle forme di legge l'attuazione del principio della capacita' conttributiva. diventa del tutto irrilevante sul piano giuridico il tempo entro il quale l'ufficio emana l'atto.

La conclusione che sul piano sistematico si deve trarre e' che, come spesso accade in materia tributaria, anche qui il momento e lo strumento della dichiarazione (o della richiesta del privata) diventano decisivi per l'applicazione di un regime giuridico piuttosto che di un altro.

Fino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata, il proprietario del fabbricato di categoria D e' tenuto ad applicare il regime del valore contabile; dal momento in cui fa la richiesta egli, pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile, e' diventato titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicche' potra' avere il dovere di pagare una somma maggiore (ove ci saro' un accertamento in tati sensi) o potro' avere il diritto a pagare una somma minore (ed a chiedere il relativo

rimborso nei termini di legge).

L'articolo 74 della, l. n. 342/2000, anche per gli orientamenti giurisprudenziali garantisti che l'hanno preceduto, al pari dell'articolo 52, comma 4 del t.u. n. 131/1986 sopra richiamato, contiene una regola nuova di grandissima portata, tanto che il legislatore, oltre che per il futuro, ha ritenuto di disporre anche per il passato, proprio per dare utili indicazioni per la soluzione delle possibili questioni collegate con il problema dell'attribuzione della rendita catastale. Il secondo ed il terzo comma di questa norma contengono, infatti, disposizioni transitorie, che vanno ad integrare le norme precedenti.

Il caso qui in esame e' riconducibile al terzo comma del citato articolo 74 che prevede atti attributivi di rendita adottati entro il 31.12.1999, non ancora recepiti in atti impositivi.

La norma non esclude dal suo ambito alcun tipo di fabbricato e, a differenza di quanto disposto nel comma 2 (applicabile allorché siano stati posti in essere atti impositivi), non esclude affatto il diritto al rimborso. Essa, da una parte fornisce elementi di chiarezza nel momento in cui esplicitamente legittima il potere accenativo relativo alle rendite attribuite entro il 31.12.1999 e ancora non notificate, e dall'altra, pur se implicitamente, conferma il diritto al rimborso previsto dall'articolo 13 D.Lgs. n. 504/92, collegato evidentemente al problema della attribuzione della rendita.

Sulla base di questi rilievi, allora, il ricorso deve essere rigettato poiché la soluzione adottata dalla CTR e' conforme al sistema.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Compensa le spese del presente giudizio.