

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 77/38/2012

Svolgimento del processo

In data 29/12/2009 il Comune di Gordona notificava alla società Edilpower S.p.A. l'avviso di accertamento ICI sopraindicato per l'anno 2004, avente ad oggetto l'omessa dichiarazione dei seguenti beni:

1) In relazione all'impianto idroelettrico di Mese:

- opera di presa sul torrente Soe;
- canale di derivazione Soe - Bodengo;
- canale di derivazione dal ponte canale a Bodengo;
- opera di presa Bodengo solo traversa - galleria di decantazione;
- galleria di derivazione Bodengo - Torrente Garzelli;
- terreno di pertinenza dei fabbricati a Bodengo;
- opera di presa Torrente Garzelli e sghiaiatrice;
- galleria di derivazione del Torrente Garzelli;
- galleria di derivazione Garzelli verso la vasca di carico di Cigolino;
- opera di presa sul Torrente Pilotera;

2) in relazione alla centrale idroelettrica di "Gordona" (o "Mera III"), il cui corpo principale è ubicato nel Comune di Gordona:

- n. 2 turbine;
- n. 2 alternatori;
- canale di adduzione dalla centrale di Mese fino alla centrale di Gordona;
- opere di presa sul Torrente Boggia e galleria di derivazione;
- pozzo a vortice, scivoli di scarico, condotte forzate e collettore degli scarichi;
- galleria di scarico di emergenza e di accesso;
- galleria di scarico della centrale di Gordona alla confluenza tra Torrente Boggia e Fiume Mera.

(per l'esatta identificazione in catasto dei beni si richiama l'avviso di accertamento).

I beni oggetto di accertamento fanno parte delle Centrali Idroelettriche sopra specificate, i cui corpi principali sono insistenti, rispettivamente, sui comuni di Mese (centrale "Mese") e di Gordona (centrale "Gordona" o "Mera III").

In relazione alle predette centrali ENEL S.p.A., all'epoca proprietaria degli impianti, ha predisposto nel 1999 dei modelli DOCFA nei quali, secondo il Comune di Gordona, è stata omessa la dichiarazione della maggior parte dei beni componenti i complessi produttivi in esame.

Edipower S.p.A., divenuta proprietaria degli impianti, non ha dichiarato in catasto i predetti cespiti.

In data 15/11/2007 il Comune ha sollecitato l'accatastamento degli stessi mediante avvio della procedura di cui all'art. 1, comma 336, della legge 311/2004 e la società non ha provveduto ad adempiere ai relativi obblighi di accatastamento.

Il Comune richiedeva alla società l'esibizione delle scritture contabili in relazione ai beni oggetto del procedimento, classificabili nella categoria D, in quanto ritenuti sprovvisti di rendita catastale.

La società non esibiva le scritture contabili ed il Comune adottava un criterio contabile presuntivo desumendo la base imponibile dai dati disponibili relativi a beni simili, mediante un'apposita perizia redatta dallo Studio Tecnico Maraffio di Chiavenna.

Il Comune emetteva quindi l'avviso di accertamento in oggetto liquidando, per l'anno 2004, a titolo di imposta non versata, a titolo di interessi e a titolo di sanzioni l'importo complessivo di € 99.340,00.

Avverso l'avviso di accertamento la società proponeva ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Sondrio che, con sentenza n. 112/1/20 dell'8/10/2010 depositata il 5/11/2010, lo respingeva.

Con atto notificato in data 24/03/2011 Edilpower S.p.A. proponeva appello avverso la suddetta sentenza chiedendone la riforma per i seguenti motivi.

1. Violazione dell'art. 5 del D.lgs. n. 504/1992 - Illegittimità della sentenza impugnata.

L'avviso di accertamento sarebbe illegittimo per carenza assoluta di un potere del Comune di attribuire in via autonoma un valore a beni (macchinari ed opere idrauliche) privi di qualsiasi autonomia funzionale e reddituale facenti parte di più ampi complessi destinati a centrali idroelettriche, già dotati di una specifica rendita catastale non contestata dal competente Ufficio del Territorio di Sondrio.

La Commissione Provinciale aveva osservato che "L'EDIPOWER S.p.A., in relazione alle centrali elettriche, immobili appartenenti alla categoria A, soggetti a stima diretta, ha presentato, a suo tempo, un DOCFA nel quale sono stati omessi quei beni che sono tali da connotare una centrale elettrica e che servono al funzionamento della stessa. Al riguardo non si può che concordare con quanto stabilito dalla Corte di Cassazione, sez. trib., 16 gennaio 2009, n. 932 per cui in relazione a specifici beni non dichiarati ci si trova in presenza di omessa dichiarazione conseguendone la correttezza dell'operato dell'Ente locale che ha proceduto, in mancanza di una collaborazione della società, ad accertare quanto non dichiarato, applicando il criterio contabile ex art. 5 D.lgs. 504/1992".

Secondo l'appellante, per i fabbricati classificati o classificabili in categoria D ed interamente posseduti da imprese - come quelli di specie - due soltanto sarebbero i criteri inderogabili di determinazione della base imponibile previsti nel sistema dell'ICI, ai sensi dell'art. 5, commi 2 e 3 dei D.lgs. n. 504/1992: il criterio della tassazione sulla base dei valori di bilancio ed il criterio della tassazione sulla base del valore catastale dell'immobile. E l'individuazione degli esatti confini applicativi di tali criteri non sarebbe rimessa alla valutazione dell'ente impositore, ma specificamente regolata dalla legge.

Più in particolare, in base all'art. 5, comma 3, del D.lgs. n. 504/1992, il criterio della tassazione degli immobili iscrivibili nella categoria catastale D sulla base dei valori di bilancio è applicabile soltanto "fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita".

Dall'annualità successiva all'iscrizione del bene in catasto con attribuzione di rendita (alla quale situazione è equiparata quella dell'immobile che viene accatastato con la procedura DOCFA), la base imponibile dell'ICI è commisurata alle "rendite risultanti in catasto".

Nel caso in cui l'immobile risulti già accatastato e possieda una propria rendita catastale, laddove "il classamento risulti non aggiornato o palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche (..) il comune chiede all'ufficio la classificazione" (art. 3, comma 58, legge n. 662 del 1996). L'Ufficio tecnico erariale procede prioritariamente alle operazioni di verifica degli immobili segnalati dal comune.

La base imponibile è dunque determinata con riferimento alla rendita catastale e non in via autonoma per l'ICI. Conseguentemente il potere di determinare la rendita catastale spetta soltanto all'Ufficio dei Territorio e non al comune.

La rendita catastale degli opifici è determinata dall'Ufficio del Territorio, ai sensi dell'art. 10 R.D.L. n. 652/1939, mediante "stima diretta". Non poteva pertanto il Comune procedere alla liquidazione dell'imposta sulla base di un valore di bilancio di alcuni manufatti (macchinari ed opere idrauliche) facenti parte delle predette unità immobiliari assolutamente privi di autonomia funzionale o reddituale.

Il diverso criterio di determinazione fondato sul valore di bilancio dell'immobile (di cui all'art. 5, comma 3, D.lgs. n. 504/1992) e quello che fa riferimento alla rendita relativa ai fabbricati similari di cui al successivo comma 4 dello stesso articolo, non sono mai applicabili in relazione agli immobili (o alle parti di immobili) già oggetto di attribuzione di rendita catastale.

Sempre secondo l'appellante, una volta acquisito che nel caso in esame le unità immobiliari che descrivono le centrali idroelettriche di Gordona e Mese risultavano iscritte in catasto con attribuzione di rendita, la determinazione della base imponibile di tutti i manufatti afferenti tali unità doveva necessariamente essere effettuata - come Edipower S.p.A. ha fatto - sulla base del loro valore catastale.

Né potrebbe ritenersi legittima l'autonoma considerazione dei macchinari e delle opere idrauliche separatamente dal sistema idroelettrico di cui fanno parte, postulandone l'autonoma tassabilità.

Edipower richiama l'art. 5 del r.d.l. n. 652/1939 (legge catastale) secondo il quale "Si considera unità immobiliare urbana ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio". Richiama altresì l'Istruzione II del Ministero delle Finanze 24 maggio 1942, par. 5, secondo la quale "per riconoscere che una parte di immobile, intero immobile o complesso di immobili costituisce unità immobiliare indipendente si deve avere riguardo essenzialmente al requisito della sua utilizzabilità autonoma secondo l'uso locale. Si deve anche tenere conto - attribuendogli notevole valore indicativo - dello stato di fatto, cioè dell'esistenza in atto di un reddito concreto proprio".

Nell'art. 2, comma 1, del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28 (recante "norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale" si legge che "L'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale".

Nel caso di specie nessun reddito proprio, nello stato in cui si trovano, può essere riconosciuto ai macchinari ed alle opere idrauliche accertati dal comune né tali fabbricati sarebbero idonei di per sé a concretare da soli un'unità immobiliare.

Svolgendo gli stessi beni una funzione meramente servente degli impianti produttivi di Gordona e Mese, tali manufatti - se riconosciuti accatastabili - potrebbero essere

valorizzati soltanto unitamente agli altri manufatti afferenti i predetti impianti nell'ambito delle unità immobiliari già iscritte in catasto.

L'art. 10, comma 3, della legge 11 luglio 1942, n. 843 specifica che gli opifici, tra i quali rientrano anche le centrali elettriche, "... tanto se affittati quanto se usati dal proprietario, sono descritti nel vigente catasto mediante l'elencazione degli elementi costitutivi, quali gli edifici, le aree, i generatori della forza motrice, le dighe, i canali adduttori o di scarico, la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti o servizi, i binari anche se posti su aree pubbliche ovvero nel relativo soprassuolo o sottosuolo, le gallerie, i ponti e simili".

Da tale norma risulta evidente che le opere idrauliche ed i macchinari degli opifici sono dei beni suscettibili necessariamente di considerazione unitaria. Con la conseguenza che se l'unità immobiliare afferente l'opificio produttivo sia già stata oggetto di attribuzione di rendita catastale, la loro valorizzazione può essere effettuata soltanto dal competente Ufficio del Territorio attraverso l'eventuale variazione della rendita catastale della stessa unità immobiliare e non dal Comune in via autonoma.

Il comma 336 della legge 30/12/2004, n. 311 (finanziaria 2005) prevede che "I comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701" [...] "Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell'Agenzia del Territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato..., notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita".

Da tale norma si deduce che è sempre e soltanto l'Ufficio del Territorio l'unico soggetto dotato di potere di accertamento e di attribuzione di rendita, senza che il comune possa agire in via autonoma.

Nella fattispecie in esame non risulta concretata né un'ipotesi di omessa denuncia di unità immobiliare o di variazione della destinazione d'uso, né un'ipotesi di classamento di unità immobiliare non più coerente a seguito di intervenute variazioni edilizie.

La parte enucleata dal Comune mediante l'avviso di accertamento non possiede alcuna autonomia funzionale o reddituale rispetto al complesso principale della rispettiva centrale, tempestivamente iscritto in catasto.

2. Illegittimità dell'inclusione delle opere idrauliche esercite in concessione dall'EDIPOWER S.p.A. fra i beni suscettibili di assoggettabilità ad ICI.

L'appellante ribadisce, in via subordinata, che le opere idrauliche - quali i canali, le gallerie di derivazione e le opere di presa - sono gestite in concessione per lo sfruttamento della risorsa idrica e trovano la loro regolamentazione normativa nel R.D. 11 dicembre 1933, n. 1775 (Testo unico delle disposizioni di legge sulle acque e sugli impianti elettrici), nonché nell'art. 18 del R.D. 8 ottobre 1931, n. 1572 (Testo unico delle leggi sul nuovo catasto) il quale prevede esplicitamente l'esclusione dalla stima fondiaria per i laghi "con la superficie stabilmente occupata per la relativa industria" e per "le superfici occupate dai canali maestri per la condotta delle acque". Sarebbe evidente che le opere idrauliche in questione non possano essere ricomprese tra i beni suscettibili di attribuzione di rendita catastale e, conseguenzialmente, tra i beni assoggettabili ad ICI.

Le acque del bacino di accumulo ed i terreni sommersi sono inglobati topograficamente nelle acque pubbliche ed i manufatti relativi ed accessori sono da considerare accessori all'utilizzo dell'acqua pubblica e soggetti ad una particolare disciplina giuridica che discende dal diritto di utenza dell'acqua pubblica.

3. Carenza assoluta di motivazione e prova in relazione al valore posto dal Comune alla base della liquidazione della maggiore imposta accertata, in violazione dell'art. 5, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992. Illegittimità della sentenza impugnata.

In via ulteriormente subordinata l'appellante osserva che il valore sulla cui base il Comune ha liquidato il debito impositivo non corrisponde al valore di bilancio dei beni posseduti da Edipower sul territorio del Comune, ma risulta fondato su "valori contabili simili".

La mancata produzione da parte di Edipower S.p.A. delle proprie scritture contabili nel corso della fase istruttoria stragiudiziale non si fonda su un atteggiamento non collaborativo della società o su una volontà di occultamento di dati di dominio pubblico ma risulta originata dalla difficile gestibilità di una produzione documentale correlata alla ponderosità ed alla complessità dei contenuti delle scritture contabili afferenti una moltitudine di cespiti sparsi su tutto il territorio nazionale.

È stato in ogni caso dedotto sul punto che il criterio "contabile" di tassazione dei cespiti, per gli immobili iscrivibili nel gruppo catastale D e sprovvisti di rendita, è di applicazione necessaria e non è ammesso il ricorso a metodi alternativi.

La società ribadisce di essersi pienamente resa disponibile fin dal ricorso introduttivo ad esibire o a mettere a disposizione del Collegio tutta la documentazione probatoria che i Giudici, in base al loro prudente apprezzamento, avessero dovuto ritenere necessaria o rilevante ai fini del decidere.

Se i documenti da acquisire avessero presentato incisiva rilevanza ai fini della decisione, l'esercizio del potere istruttorio di cui all'art. 7 del D.lgs. n. 546/92 sarebbe stato un dovere del giudice, il cui mancato assolvimento sarebbe stato illegittimo, se non motivato.

Se il giudice avesse riscontrato l'insufficienza delle produzioni documentali del contribuente, avrebbe dovuto necessariamente procedere ad ordinare il deposito o l'esibizione delle relative scritture contabili acquisendole d'ufficio.

Per gli immobili classificati o classificabili nel gruppo catastale D è operante il criterio di determinazione del valore sulla base dei costi contabili di cui al comma 3 dell'art. 5 del D.lgs. n. 504/1992 fino all'anno in cui viene formalmente attribuita la rendita. Solo da tale periodo si rende operante il criterio del "valore catastale", parametro inderogabile, con efficacia costitutiva, non retroattiva.

4. Non debenza della sanzione per obiettiva incertezza sull'applicazione degli artt. 2, 5 e 11 del D.lgs. n. 504/1992. Illegittimità della sentenza impugnata.

La società rammenta che al 1° gennaio 2004 sussisteva una situazione di obiettiva incertezza sulla corretta delimitazione della nozione di fabbricato assoggettabile all'Ici e sulla legittima inclusione in tale nozione dei macchinari per la produzione di energia elettrica e delle opere idrauliche.

Tale incertezza interpretativa ha trovato definitiva asseverazione con l'introduzione dell'art. 1 - quinquies del D.L. n. 44/2005 dettato specificamente in via di interpretazione autentica per risolvere la questione.

Sarebbe pertanto da escludere l'applicazione delle sanzioni in base all'art. 8 del D.lgs. n.546/1992.

Edipower S.p.A. chiede, in totale riforma della sentenza impugnata, di dichiarare illegittimo l'avviso di accertamento impugnato. Con vittoria di spese, competenze e onorari, anche per il presente grado di giudizio.

Il Comune di Gordona, con atto depositato in data 28/06/2011, nel costituirsi in giudizio propone le seguenti controdeduzioni.

1. Insussistenza della violazione dell'art. 5 D.lgs. n. 504/1992. L'avviso di accertamento ha per oggetto beni non iscritti in catasto ed è stato emanato applicando il criterio contabile ex art. 5, comma 3, del D.lgs. n. 504/1992.

La tesi Edipower deve ritenersi infondata in quanto trascura in toto l'esistenza del disposto di cui al successivo comma 3 dell'art. 5 del D.lgs. n. 504/92.

L'art. 5, comma 2, stabilisce che la determinazione della base imponibile ICI deve avvenire su base catastale nell'ipotesi in cui gli immobili siano iscritti in catasto con attribuzione di rendita.

Per gli immobili classificabili nel gruppo D, non iscritti in catasto e posseduti interamente da imprese, l'art. 5, comma 3, stabilisce invece che la determinazione della base imponibile ICI debba avvenire sulla base dei valori di bilancio fino all'anno di iscrizione in catasto e dell'attribuzione di rendita.

Nel caso specifico, secondo il Comune, i beni in relazione ai quali è stata accertata l'ICI sono classificabili nella categoria D e non sarebbero stati dichiarati ai fini catastali.

Il Comune non si è sostituito a compiti e poteri spettanti all'Agenzia del Territorio, ma si è limitato ad agire secondo poteri attribuitigli dalla vigente normativa in tema di accertamento ICI.

Nei modelli DOCFA presentati nel 1998 all'Agenzia del Territorio per l'accatastamento delle centrali, Edipower ha omesso di indicare determinati beni.

L'eventuale dichiarazione ICI relativa ai beni complessi come le centrali elettriche, rinviando agli atti catastali, avrebbe valore per i soli beni indicati nel DOCFA e non anche per quelli omessi. Sicché, per i beni non inclusi nel DOCFA e quindi non accatastati, si versa nell'ipotesi di messa dichiarazione.

Come risulta dai DOCFA presentati, sono state accatastate solamente alcune opere murarie (costituenti il c.d. involucro della centrale idroelettrica) mentre sono stati omessi quei beni di maggior valore (turbine, impianti, ecc.) che costituiscono il nucleo essenziale delle centrali idroelettriche. I beni omessi sono proprio quelli che rendono gli immobili, nel complesso, delle centrali elettriche (turbine, impianti, ecc.).

L'art. 10 della L. 843/1942, nell'elencare i componenti di una Centrale elettrica oggetto di accatastamento, specifica che gli immobili appartenenti al tipo di categoria in esame (cioè le centrali) "sono descritti nel vigente catasto mediante l'elencazione degli elementi costitutivi, quali gli edifici, le aree, i generatori, la forza motrice, le dighe, i canali adduttori o di scarico, la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti o servizi, i binari anche se posti su aree pubbliche, ovvero nel relativo sottosuolo o soprassuolo, le gallerie, i ponti e simili".

La società ha accatastato solo i fabbricati (l'involucro delle centrali), omettendo invece l'accatastamento di tutti quegli altri beni richiesti dalla legge.

Gli omessi accatastamenti si sono tradotti anche in omesse dichiarazioni ai fini ICI.

Il Comune richiama recente giurisprudenza della Corte di Cassazione secondo cui, ai sensi del combinato disposto degli artt. 10 e 14 del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, la dichiarazione (come la eventuale denuncia delle successive variazioni) deve essere effettuata per ciascuna unità immobiliare soggetta all'ICI e l'omessa indicazione (o denuncia di successive variazioni) di una qualche unità immobiliare costituisce omessa dichiarazione per ciascuna delle unità non dichiarate o non denunziate e non già mera infedeltà della dichiarazione presentata per le altre unità.

Nel caso di specie si versa nell'ipotesi di omessa dichiarazione, sicché non può trovare applicazione il criterio di determinazione della base imponibile di cui all'art. 5, comma 2, D.lgs. n. 504/92 (basato sulla rendita catastale), ma il diverso criterio dei valori di bilancio, di cui all'art. 5, comma 3, trattandosi di beni di categoria D1 non iscritti in catasto.

Sempre secondo il Comune, la compilazione lacunosa dei DOCFA concreterebbe un'ipotesi di abuso del diritto, con la conseguenza che detti DOCFA non avrebbero alcun valore.

L'appellante richiama due sentenze della Corte di Cassazione secondo cui "la turbina rappresenta una 'componente strutturale, oltre che funzionale' della centrale elettrica, non potendo questa esistere, come tale, senza che vi sia quella" (...) "Un discorso non diverso deve farsi a proposito delle turbine, la cui mancanza diminuisce incontrovertibilmente la centrale elettrica nella cui funzione complessiva e unitaria, trasformando inevitabilmente la centrale in qualcosa d'altro [...] perché la loro mancanza impedisce che l'immobile sia classificabile nella categoria D come opificio (destinato a centrale elettrica)".

Senza le turbine, la centrale idroelettrica perde la natura di opificio industriale, per assumere quella di "qualcos'altro". L'ENEL, poi EDIPOWER non avrebbe accatastato centrali idroelettriche, ma "qualcos'altro".

Il Comune richiama la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 15029 del 26/06/2009 che ha definito il fenomeno dell'abuso del diritto, "...il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un vantaggio, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili tali da giustificare il ricorso a siffatti strumenti".

Nel caso di specie la società avrebbe messo in atto un comportamento manifestamente orientato ad ottenere un indebito vantaggio fiscale, facendo un uso distorto degli strumenti giuridici previsti dalla normativa in materia di ICI.

Il vantaggio fiscale indebitamente ottenuto è costituito dal fatto che la società, accatastando il "nulla" (ovvero "qualcos'altro", cioè le semplici opere murarie dell'opificio), ha pagato un'ICI di entità irrisoria rispetto a quanto avrebbe dovuto.

Il Comune cita, a titolo di esempio, la centrale "Gordona" (o "Mera III") per la quale, a fronte di un valore catastale dichiarato nel DOCFA pari a circa € 413.000,00, il Comune ha accertato un valore di € 7.002.536,03. Il valore "proposto" da Enel è circa 20 volte inferiore rispetto ai valori accertati sulla base della perizia di stima prodotta dal Comune.

Se il DOCFA non contiene quelli che sono gli elementi essenziali e strutturali del bene (nel caso di specie, le centrali idroelettriche), esso non è idoneo ad esprimere alcuna rendita catastale.

Rientrerebbe quindi nel potere - dovere del Comune di accertare ai fini ICI il complesso di beni sulla base dei valori di libro, in quanto effettivamente mancherebbe (secondo l'Ente) la rendita catastale.

Sarebbe del tutto illegittimo invocare l'applicazione formale della legge sull'ICI, cioè l'art. 5, comma 2, D.lgs. n. 504/1992, davanti a questa situazione, ove risulterebbe abusivamente dichiarata una rendita palesemente inferiore a quella reale mediante comportamenti omissivi palesemente contra legem.

La società, laddove scientemente omette di ricomprendere - ai fini dell'accatastamento - (e conseguentemente ai fini ICI), tutte quelle componenti che concorrono a qualificare il bene come una centrale idroelettrica, integrerebbe una fattispecie rilevante sotto il profilo dell'abuso del diritto nonché della violazione del principio della capacità contributiva.

La volontà della società sarebbe stata quella di ottenere un illegittimo risparmio d'imposta conseguente alla compilazione volutamente lacunosa dei DOCFA per l'accatastamento delle centrali.

Il Comune sostiene inoltre che l'avviso di accertamento è stato correttamente emanato sulla base dell'applicazione del criterio contabile, ex art. 5, comma 3, D.lgs. n. 504/1992.

Per procedere all'accertamento secondo i criteri contabili l'ente ha inoltrato formale richiesta di copia dell'estratto dei libri cespiti con specifico riferimento a tutti i beni insistenti sul territorio di sua competenza.

Stante il mancato invio delle scritture contabili il Comune non ha potuto prendere in considerazione il costo storico da esse risultante ed ha provveduto a ricavare la base imponibile presuntivamente, utilizzando i valori contabili similari, che possono essere costituiti da altre scritture contabili di altre società o perizie di stima eseguite su analoghi beni aventi medesime caratteristiche strutturali e morfologiche.

Il modus operandi del Comune sarebbe pertanto perfettamente legittimo.

Sarebbe inaccettabile prospettare che a causa della mancata esibizione delle scritture contabili, il Comune non possa procedere ad accertare l'ICI e debba rinunciare all'azione impositiva.

L'appellato contesta la tesi della mancanza di autonomia funzionale e reddituale dei beni oggetto di accertamento ed osserva che gli immobili oggetto di accertamento rientrerebbero nella nozione di "unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano".

L'art. 10 della legge 843/1942, nell'elencare dettagliatamente le componenti di una Centrale oggetto di accatastamento, specifica che gli opifici industriali appartenenti al tipo di categoria in esame (cioè le centrali o i grossi impianti industriali in genere) "sono descritti nel vigente catasto mediante l'elencazione degli elementi costitutivi, quali gli edifici, le aree, i generatori, la forza motrice, le dighe, i canali adduttori o di scarico, la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti o servizi, i binari anche se posti su aree pubbliche, ovvero nel relativo sottosuolo o soprassuolo, le gallerie, i ponti e simili".

La legge richiamata prescinde in toto dalla sussistenza del carattere di autonomia funzionale in relazione ai beni medesimi.

La tesi dell'Edipower anche da un punto di vista di stretto merito, sarebbe infondata.

Per quanto concerne la centrale "Gordona" la rendita proposta non incorpora la "centrale" intesa come opificio industriale, ma indica solamente talune opere murarie. Tale rendita non sarebbe valida ai fini ICI.

Per quanto concerne le opere relative alla centrale "Mese" la società ha accatastato taluni fabbricati insistenti sul comune ove è ubicato il corpo principale della centrale (Comune di Mese) e taluni singoli fabbricati nel Comune di Gordona.

Sarebbe ovvio che le rendite proposte, ancorché prive di valore, possono semmai avere un qualche valore solo per quei fabbricati indicati nei DOCFA ma non certamente per gli altri manufatti accertati dal Comune (gallerie, canali, ecc.) ubicati nel Comune di Gordona che sono stati omessi nelle denunce DOCFA e quindi non risultano iscritti in catasto.

Il Comune riferisce che Edipower, nel 2008, ha presentato spontaneamente un nuovo DOCFA per le centrali in esame, accatastando proprio quei beni accertati dal comune, in quanto precedentemente non dichiarati in catasto.

Il DOCFA presentato nell'anno 2008 dimostrerebbe inequivocabilmente la pretestuosità delle argomentazioni sollevate dall'appellante.

Sia l'art. 5 del r.d.l. 652/1939 che l'art. 2 D.M. 28/1998, che si occupano della definizione di unità immobiliare, intesa quale singolo elemento autonomamente iscrivibile in catasto, chiariscono che i singoli beni accertati dal comune sono idonei ad essere autonomamente iscritti in catasto e, quindi, ad essere assoggettati ad ICI.

L'art. 5, r.d.l. 652/1939 dispone: "Si considera unità immobiliare ogni parte di immobile... utile ed atta a produrre un reddito proprio". L'art. 2 del D.M. 28/1998 stabilisce: "L'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale".

Anche la porzione di fabbricato costituisce una autonoma unità immobiliare.

Il Comune riferisce che nella confinante Valtellina le società proprietarie di numerose centrali hanno provveduto spontaneamente alla presentazione dei DOCFA per l'accatastamento non solo del corpo principale delle centrali, ma anche in relazione ai fabbricati porzioni di esse, nonché di tutti gli impianti (turbine, condotte forzate, dighe, bacini, prese, sbarramenti, ecc.) costituenti nel loro complesso, una centrale idroelettrica. Ove non si sia proceduto spontaneamente all'accatastamento, l'Agenzia del Territorio di Sondrio ha provveduto d'ufficio a determinare la rendita catastale a suo tempo attribuita dall'Enel al corpo principale della centrale di Monastero (insistente nel Comune di Dubino) cui appartenevano taluni beni mai dichiarati, ed ha provveduto d'ufficio all'accatastamento di tutti i fabbricati o porzioni di essi, nonché degli impianti serventi la centrale (turbine e macchinari) mai accatastati dalla società.

Sulla presunta inapplicabilità al caso di specie dell'art. 1, commi 336 e ss. L. 311/2004 il Comune osserva che le unità immobiliari comprese nell'accertamento in rettifica non sono mai state accatastate, mai sono state dichiarate ai fini ICI e mai, in relazione ad esse, è stata corrisposta l'imposta dovuta.

Il Comune, a fronte dell'omessa dichiarazione ICI di un cospicuo numero di beni, ha legittimamente dato avvio alla procedura ex art. 1, comma 336, della legge n. 311/2004.

2 - Circa l'eccezione di indebita inclusione nell'avviso di accertamento dei manufatti gestiti in concessione per lo sfruttamento della risorsa idrica.

Il Comune risponde che l'accertamento stesso non ha avuto per oggetto l'ICI su laghi e stagni da pesca, né canali maestri delle acque che sono i c.d. fiumi artificiali costruiti per il trasporto dell'acqua destinata all'irrigazione dei campi o il trasporto delle merci.

La norma invocata dalla ricorrente (art. 18 r.d. 8 ottobre 1931, n. 1572), secondo il Comune, sarebbe del tutto estranea ai manufatti assoggettati ad ICI, quali gallerie, canali di presa e di derivazione d'acqua, ecc. relativi alle centrali elettriche. In tema di centrali elettriche la norma che interessa i beni oggetto dell'avviso di accertamento è l'art. 10, comma 3, della legge 843/1942 che dispone: "sono iscritti al vigente catasto mediante l'elencazione degli elementi costitutivi quali gli edifici, le aree, i generatori della forza motrice, le dighe, i canali adduttori di scarico, la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti e servizi, binari anche se posti su aree pubbliche ovvero nel relativo soprasuolo o sottosuolo, le gallerie, i ponti e simili".

L'appellato osserva che l'ICI è dovuta sia sulle aree e fabbricati appartenenti a privati, sia su beni demaniali. In tal caso il soggetto passivo è il concessionario.

3 - Insussistenza del vizio di carenza assoluta di motivazione dell'avviso di accertamento. Assenza di prova idonea a confutare il valore accertato dal Comune. Insussistenza della violazione dell'art. 7 del D.lgs. 546/1992.

Secondo il Comune l'eccezione di carenza di motivazione è del tutto pretestuosa in quanto il ricorso introduttivo, con tutte le varie eccezioni e argomentazioni in esso contenute, dimostrerebbe in maniera inequivocabile come la società abbia ben compreso l'oggetto della pretesa tributaria.

Nell'avviso è stato fatto espresso riferimento alla condotta tenuta dalla ricorrente che non ha accatastato i beni e che si è rifiutata di esibire le scritture contabili richieste dal Comune.

Per tale ragione il Comune è stato costretto a procedere ad un accertamento presuntivo sulla base di valori simili, desunti da apposita perizia di stima degli impianti.

Il Comune chiede il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata, con condanna dell'appellante alle spese, competenze ed onorari del presente giudizio.

Motivi della decisione

La Commissione, esaminati gli atti, osserva quanto segue.

Sul primo e sul terzo motivo di appello - Violazione dell'art. 5 del D.lgs. n. 504/1992 e carenza di motivazione e prova in relazione al valore posto dal Comune alla base della liquidazione e della maggiore imposta accertata.

Secondo l'appellante gli avvisi di accertamento ICI impugnati sarebbero illegittimi per carenza assoluta di potere del Comune di attribuire in via autonoma la rendita a beni (opere idrauliche specificate negli accertamenti) privi di qualsiasi autonomia funzionale e reddituale, facenti parte di un più ampio complesso già dotato di una specifica rendita catastale.

La società conferma che, poiché l'unità immobiliare "Centrale idroelettrica di Gordona" risulta iscritta in catasto con attribuzione di rendita, la determinazione della base imponibile di tutti i manufatti afferenti a tale unità doveva necessariamente essere effettuata dall'Agenzia del Territorio sulla base del loro valore catastale.

Contro tale tesi il Comune oppone le obiezioni riportate nella parte narrativa, alla quale si rinvia, che negano l'unità reddituale dell'intero complesso strutturale ed impiantistico per

la produzione di energia elettrica, poiché le opere idrauliche asservite alla Centrale di Gordona sono beni immobili che avrebbero una propria potenzialità di reddito. Infatti il Comune ritiene che tali opere possano essere adibite, nello stato di fatto in cui si trovano, ad altre funzioni ed utilità economiche.

Ritiene inoltre applicabile il criterio del "valore contabile" di cui all'art. 5, terzo comma, del D.lgs. n. 504/1992, previsto per la determinazione della base imponibile in tutti i casi in cui manchi l'accatastamento di immobili appartenenti al gruppo "D", e di poter utilizzare, nell'attività di accertamento, anche perizie di stima che riguardino altri immobili a destinazione speciale con caratteristiche simili, specie nel caso in esame in cui l'ente aveva chiesto alla società l'esibizione del libro cespiti e la stessa non ha ritenuto di esibirlo.

Sul punto questa Commissione richiama anzitutto l'art. 5, comma 2, del D.lgs. n. 504/1992, rubricato "Base imponibile" che stabilisce: "Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione.." determinati moltiplicatori.

Richiama inoltre la sentenza 12/08/2004, n. 15656 della Corte di Cassazione che, con riferimento agli immobili iscritti nella categoria catastale D, stabilisce: "in presenza dell'attribuzione di una rendita catastale, benché asseritamente errata, la società aveva l'obbligo di dichiarare il valore catastale dell'immobile e non il valore 'contabile'. [...]. In definitiva, in questa sede, l'unico quesito al quale deve dare una risposta il Collegio è riassumibile nei seguenti termini: se il valore di un immobile dotato di rendita catastale (non importa se errato o meno, anche perché trattasi di valutazione di merito) possa essere dichiarato in base alle risultanze contabili. A tale quesito si deve dare necessariamente una risposta negativa, atteso l'inequivoco tenore dell'art. 5, comma 2, D.lgs. n. 504/1992".

Richiama altresì la sentenza 21/08/2009, n. 18565, della Corte di Cassazione, SS.UU., secondo la quale "Il classamento... è, rispetto alla pretesa tributaria concretamente opposta, l'atto presupposto e [...] legittimati a contraddire in merito all'impugnativa dell'atto presupposto (possono essere) unicamente gli organi che l'hanno adottato, ossia (prima l'UTE, ora) l'Agenzia del Territorio (Cass. nn. 6386/2006, 15449/2008). Tra la controversia relativa all'ICI e quella relativa al classamento vi è un rapporto di pregiudizialità, che esclude il litisconsorzio necessario fra l'Agenzia del Territorio ed il Comune, privo di autonoma legittimazione nella causa relativa alla rendita catastale, il provvedimento di attribuzione della quale, una volta divenuto definitivo, vincola non solo il contribuente, ma anche l'ente impositore, tenuto ad applicare l'imposta unicamente sulla base di quella rendita, costituente il presupposto di fatto necessario ed insostituibile per tutta l'imposizione fiscale che la legge a tale dato commisura" (Cass. nn. 9203/2007, 25278/2008, anche Cass. nn. 6386/2006 e 26380/2006)".

Dalla sentenza n. 11435 del 12/05/2010 della Corte di Cassazione, in ordine al criterio di tassazione di un immobile dotato di rendita della quale si contesta la congruità, si apprende che: "Il giudicante a quo ritiene che l'unico problema da risolvere, per decidere la controversia, consista nello stabilire 'se il valore di un immobile dotato di rendita catastale (non importa se errata o meno, anche perché trattasi di valutazione di merito) possa essere dichiarato in base alle risultanze contabili". A tale quesito dà - giustamente - risposta negativa, poiché è chiaro che il D.lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, impone di calcolare l'ICI in base ai valori 'di libro' sol quando l'immobile non sia iscritto in catasto con attribuzione di rendita, essendo invece applicabile a qualsiasi immobile censito con attribuzione di rendita la norma generale contenuta nel precedente comma 2 (Cass. n.

12436/2004). Sicché risulta inaccoglibile l'opposta pretesa del contribuente, avanzata anche nel presente ricorso per cassazione, di utilizzare quale base di calcolo dell'imposta, per il suo immobile pacificamente dotato di rendita, i valori risultanti dalle scritture contabili aziendali".

Pertanto, secondo questa Commissione e tenendo conto della giurisprudenza appena vista, il diverso criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore di bilancio dell'immobile, di cui all'art. 5, comma 3, del D.lgs. n. 504/1992, e quello che fa riferimento alla rendita relativa ai fabbricati 'similari' di cui al successivo comma 4, non sono mai applicabili in relazione agli immobili già oggetto di attribuzione di rendita catastale.

Poiché, come visto, le unità immobiliari 'centrali idroelettriche' di Gordona e di Mese risultavano già iscritte in catasto con attribuzione di rendita, la determinazione della base imponibile dei manufatti afferenti tali unità doveva necessariamente essere effettuata sulla base del loro valore catastale, dall'Ufficio dell'Agenzia del Territorio.

Consegue che l'operato del Comune il quale ha proceduto ad accertare un maggior debito ICI sulla base di un'autonoma valorizzazione di alcune porzioni di opere idrauliche destinate ad influire sulla determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari già accatastate, non può essere considerato legittimo. Né può ritenersi legittima l'autonoma considerazione delle opere idrauliche separatamente dall'unità immobiliare già accatastata afferente i predetti complessi produttivi delle centrali sopraindicate.

L'art. 2, comma 1, lettera a) del D.lgs. n. 504/1992 prevede che "per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano". E l'art. 5 del r.d.l. n. 652/1939 (legge catastale) dispone che "Si considera unità immobiliare urbana ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio".

Nel capitolo II dell'istruzione del Ministero delle Finanze 24.05.1942 (par. 5) si legge che "per riconoscere che una parte di immobile, intero immobile o complesso di immobili, costituisce unità immobiliare indipendente, si deve avere riguardo essenzialmente al requisito della sua utilizzabilità autonoma secondo l'uso locale. Si deve anche tenere conto - attribuendogli notevole valore indicativo - dello stato di fatto, cioè dell'esistenza in atto di un reddito concreto proprio".

Lo stesso concetto è ribadito anche dall'art. 2, comma 1, del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28 (trascritto a pag. 3).

In base ai suddetti principi si deve ritenere che, a differenza di quanto affermato dal Comune, nessun reddito proprio possa essere riconosciuto alle opere idrauliche accertate dal Comune (nello stato in cui si trovano) né che tali manufatti siano idonei, di per sé, a concretare da soli un'unità immobiliare.

Svolgendo gli stessi beni una funzione meramente servente degli impianti produttivi (centrali idroelettriche), tali manufatti - se riconosciuti accatastabili - avrebbero potuto essere valorizzati soltanto unitamente alle altre opere afferenti i predetti impianti nell'ambito delle unità immobiliari già iscritte in catasto.

Pertanto anche le opere idrauliche degli opifici sono dei beni suscettibili necessariamente di considerazione unitaria con il complesso produttivo "centrale elettrica" di cui fanno parte rientrando tra gli elementi costitutivi dello stesso complesso e non potendo la centrale elettrica funzionare senza le stesse opere.

Se l'unità immobiliare afferente l'opificio è già stata oggetto di attribuzione di rendita catastale, la valorizzazione delle opere idrauliche può essere effettuata soltanto dal competente Ufficio del Territorio attraverso la eventuale variazione della rendita catastale dello stesso opificio e non dal Comune in via autonoma.

Questo Collegio, ribadendo quanto statuito a fronte del primo e del terzo motivo di appello, ritiene che gli accertamenti siano illegittimi anche per l'insussistenza di alcun potere in capo ai comuni di intervenire in via autonoma nella attribuzione o nella modificazione della rendita catastale, richiamando, sul punto, la sentenza n. 675 del 19/01/2010 della Corte di Cassazione - Sezioni Unite la quale ha precisato che "Il R.D.L. n. 652 del 1939, art. 2, demanda, infatti, «all'amministrazione del catasto e dei servizi tecnici erariali» le procedure di classificazione catastale degli immobili nonché l'adozione dei relativi provvedimenti; la relativa procedura ha inizio con la prescritta dichiarazione redatta dal proprietario per ogni unità immobiliare (artt. 3 e 6); «l'assegnazione di ciascuna unità immobiliare alla categoria ed alla classe relativa, nonché l'accertamento della consistenza delle singole unità immobiliari ed il calcolo delle relative rendite catastali, sono eseguite dall'Ufficio tecnico erariale, che compila una tabella nella quale, per ciascun Comune o porzione di Comune, in corrispondenza a ciascuna ditta e distintamente per unità immobiliare, sono indicate le rispettive categorie e classi nonché la consistenza» (art. 12 come sostituito dal D.lgs. n. 514 del 1948, art. 2)" [...].

Ad ulteriore conferma dell'insussistenza di poteri in capo ai comuni di intervenire in via autonoma dell'attribuzione o nella modificazione della rendita catastale (e quindi, nel determinare il valore degli immobili), la Commissione richiama:

. Il comma 336 della legge 30/12/2004, n. 311 (finanziaria 2005) che stabilisce: "I comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701" [...] "Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto dell'immobile accatastato, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita".

. l'art. 3, comma 58, della legge n. 662 del 1996 il quale prescrive che laddove "il classamento risulti non aggiornato o palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche (..) "il Comune chiede all'Ufficio la classificazione" [...] "L'Ufficio tecnico erariale procede prioritariamente alle operazioni di verifica degli immobili segnalati dal Comune".

Le suddette disposizioni confermano che, come già previsto dal r.d.l. n. 652/1939, è sempre e soltanto l'Ufficio del Territorio l'unico soggetto dotato del potere di accertamento e di attribuzione di rendita, senza che il comune possa agire in via autonoma.

Per le suesposte considerazioni il primo ed il terzo motivo di impugnazione debbono essere accolti.

In merito all'eccezione del Comune, di indebito vantaggio fiscale ottenuto pagando un'ICI di entità irrisoria, la Commissione osserva che è non controversa, nel caso di specie, l'esatta applicazione, da parte di Edipower, della normativa fiscale sulla determinazione del valore in base alla rendita catastale. Nel caso in esame non risulta "aggirato" alcun

obbligo o divieto, né l'avviso di accertamento ha indicato l'obbligo od il divieto che sarebbe stato aggirato.

Per i suesposti motivi l'appello della società Edipower S.p.A. deve essere accolto, con conseguente annullamento dell'avviso di accertamento impugnato.

L'accoglimento dei suddetti motivi comporta l'assorbimento di ogni altra questione.

In relazione all'eccezionale complessità della controversia, sia in fatto che in diritto, viene disposta la totale compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello della contribuente Edipower S.p.A. e, per l'effetto, dichiara l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato. Spese compensate.