

Sentenza del 23/12/2024 n. 246 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise

Sezione/Collegio 2

Testo

Intitolazione:

Tributi locali - Avviso di accertamento Tasi - Definizione oggetto del giudizio - Elementi della fase definitiva del provvedimento impugnato - Sussistono

Massima:

In ragione della natura impugnatoria del giudizio tributario vanno, infatti, disattese tutte le doglianze che non investono direttamente l'atto impugnato ma profili che esulano da questo e che attengono a determinazioni amministrative assunte a monte (nella specie dall'Amministrazione comunale), a maggior ragione allorquando si risolvono in censure circa la modalità ed i contenuti in cui la potestà amministrativa è stata svolta. In tal modo si verrebbe, infatti, a contestare l'azione amministrativa sub specie di esercizio della potestà impositiva. La Corte di Cassazione al riguardo ha specificato che: "il processo tributario è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi e, in particolare, di quelli enumerati all'art. 19, d.lgs 31 dicembre 1992 n. 546, per cui l'oggetto del giudizio, da promuovere nei confronti del soggetto che ha emanato l'atto, è circoscritto agli elementi della sequenza procedimentale del provvedimento impugnato, con preclusione di qualsiasi contestazione coinvolgente fasi precedenti" (Cass. Civ., n. 9183/2011).

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Isernia la società "SIEFIC S.p.A." impugnava l'avviso di accertamento n. -----, con il quale il Concessionario R.T.I. ICA-CRESET le aveva contestato, per conto del Comune di Isernia, l'omesso/parziale versamento del tributo TASI - anno 2017 per Euro 7.121,00, oltre interessi e sanzioni.

Con sentenza n. 8/01/2022, pubblicata il 05.01.2022, i primi giudici rigettavano tutti i motivi di illegittimità e di infondatezza dell'atto impositivo sollevati dalla società contribuente con il ricorso e relativi:

1) alla illegittimità degli atti di affidamento del servizio di accertamento dei tributi e riscossione da parte del Comune di Isernia al R.T.I. ICA-CRESET, a cui conseguirebbero il difetto di legittimazione in capo al Concessionario e la nullità dell'avviso di accertamento opposto;

2) all'errata classificazione attribuita al fabbricato censito al foglio 68 n. 837 cat. A/2 e destinato, fin dall'origine, a postazione di controllo ingresso-uscita merci e pesatura, dotata di impianti specifici per la rilevazione delle letture elaborate dalla bilancia elettronica a ponte interrata, per il quale, a seguito dell'errato classamento, la contribuente deduceva di avere successivamente presentato DOCFA con attribuzione di nuova rendita, asseritamente avente efficacia retroattiva;

3) all'errata qualificazione come area fabbricabile del terreno censito al foglio 68 p.lla 1105, il quale era, invece, dalla società destinato all'attività produttiva quale impianto di produzione di conglomerato

bituminoso e con utilizzo dell'intera volumetria disponibile, come da attestazione di tecnico di parte.

I primi giudici, nel respingere le doglianze della società ricorrente, rilevavano in sintesi:

1') quanto al primo motivo di ricorso, da un lato che non sussiste difetto assoluto di attribuzione del servizio di accertamento in questione, il quale era stato comunque concretamente affidato dal Comune al R.T.I., dall'altro che la valutazione della legittimità di tale affidamento è rimessa ad altra giurisdizione, poichè il potere disapplicativo del giudice tributario non si estende agli atti autonomamente impugnabili dinanzi ad altro Giudice.

2') quanto al secondo motivo, la pacifica irretroattività delle variazioni del classamento e pertanto l'inapplicabilità della nuova rendita al fine di determinare la TASI per l'anno oggetto di accertamento;

3') da ultimo, relativamente al terzo motivo di doglianza, che l'edificabilità dell'area andava attribuita in base alla qualificazione nel Piano Regolatore Generale e che il valore dell'area medesima andava pertanto desunto in base alla sua potenzialità edificatoria, come individuata dal Comune, non avendo la ricorrente provato lo svuotamento della potenzialità nel 2017, anno di riferimento della TASI pretesa, ma solo prodotto una perizia di parte redatta successivamente nel 2021.

La Commissione Tributaria Provinciale, infine, nulla disponeva per le spese di giudizio, data la mancata partecipazione al giudizio del R.T.I. ICA-CRESETE e del Comune di Isernia.

La società "SIEFIC S.p.A." proponeva rituale e tempestivo appello con il quale chiedeva, con vittoria di spese del doppio grado di giudizio, la riforma della sentenza di primo grado relativamente alle sole decisioni assunte dai giudici di prime cure sui motivi di ricorso n. 1) e n. 3), che venivano riproposti, e pertanto accondiscendendo al decisum sul secondo motivo di ricorso. Concludeva con la richiesta di annullare totalmente l'avviso di accertamento impugnato, previa disapplicazione degli atti amministrativi di affidamento in concessione del servizio di accertamento dell'entrata comunale in quanto nulli ovvero, in subordine, di accertare la parziale nullità dell'avviso di accertamento, in accoglimento del motivo di gravame attinente il merito.

Le parti appellate Comune di Isernia e R.T.I. ICA-CRESETE non si costituivano nel giudizio di appello.

All'esito della pubblica udienza in data odierna, nella quale il difensore della parte appellante si riporta agli atti ed insiste sulle proprie conclusioni, il collegio, dopo discussione in camera di consiglio, decide la controversia come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Il collegio ritiene che l'impugnazione della società contribuente sia infondata e vada pertanto respinta, con piena conferma, per la parte oggetto di impugnazione, dell'appellata sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale. Sono, infatti, del tutto condivisibili le decisioni, sostenute da articolate motivazioni, con le quali i primi giudici hanno rigettato i motivi di ricorso in primo grado n. 1) e n. 3) e sulle quali si appuntano le censure che la società ha riproposto a questo giudice di appello.

2.- Con l'atto di appello la società in primo luogo conferma la richiesta, già formulata in primo grado, di disapplicare ex art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546/1992 gli atti di affidamento in concessione al R.T.I. ICA-CRESETE del Servizio di gestione dell'accertamento e riscossione del Comune di Isernia (contratto del 25.07.2017, in attuazione della Delibera di Consiglio Comunale n. 38 del 09.08.2017 e della delibera di adesione all'Accordo Quadro ex art. 59, d.lgs. n. 163/2006, stipulato in data 09.12.2015 tra la Regione Molise e ICA-CRESETE), che sarebbero avvenuti in violazione di legge.

Ad avviso dell'appellante, il Comune in questione, avendo aderito al citato Accordo Quadro Regionale, avrebbe potuto affidare al R.T.I. ICA-CRESETE, aggiudicatario di tale Accordo, solo il servizio di "supporto" alla gestione ordinaria e alla riscossione delle entrate tributarie comunali oggetto della gara e non anche l'intero servizio di accertamento e riscossione, per il quale avrebbe dovuto espletare una nuova e distinta gara con procedura di evidenza pubblica ex art. 52, d.lgs. n. 446/1997.

Tale vizio dell'atto di affidamento comporterebbe l'illegittimità degli atti emessi dal Concessionario, il quale sarebbe sfornito dei relativi poteri di accertamento. Anche l'avviso di accertamento TASI 2017 oggetto di causa sarebbe pertanto nullo per difetto di legittimazione del R.T.I. ICA-CRESET e per nullità degli atti di affidamento a tale Raggruppamento del servizio di accertamento dei tributi da parte del Comune.

Avrebbero pertanto errato i primi giudici nel decidere che il potere disapplicativo del giudice tributario non si estende agli atti di affidamento in parola, in quanto "al fine di non scardinare il sistema d'impugnazione degli atti autoritativi ed il correlativo regime di decadenza, nella giurisdizione di annullamento non è, infatti, consentita la disapplicazione (e, quindi, la cognizione meramente incidentale) di atti e provvedimenti che non siano di carattere normativo o generale (cfr. C. Stato, sez. 6[^], n. 123/2005 e 6258/2004) e di altri atti che siano autonomamente impugnabili davanti al giudice adito".

Sul punto, in conferma della sentenza impugnata, questo collegio ritiene che non possa essere accolta la richiesta di disapplicare incidenter tantum l'atto di affidamento in ragione della dedotta illegittimità della procedura adottata dal Comune nella esternalizzazione del Servizio di accertamento e riscossione tributi alla mandataria ICA/CRESET, come contemplata dall'art. 52, d.lgs n. 446/1997.

La questione è stata già più volte affrontata da questa Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Molise, che ha assunto un orientamento oramai consolidato (per tutte si vedano le sentenze n. 16/2023 e n. 217/2023), dal quale questo collegio non intende discostarsi.

Orbene, i vizi che sono stati individuati dalla società contribuente, fin dal primo grado di giudizio, non sembrano idonei ad attivare i poteri di disapplicazione previsti dall'art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546/1992, secondo cui le Commissioni tributarie (ora Corti di giustizia tributaria) "se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente".

In ragione della natura impugnatoria del giudizio tributario vanno, infatti, disattese tutte le doglianze che non investono direttamente l'atto impugnato ma profili che esulano da questo e che attengono a determinazioni amministrative assunte a monte (nella specie dall'Amministrazione comunale), a maggior ragione allorquando si risolvono in censure circa la modalità ed i contenuti in cui la potestà amministrativa è stata svolta. In tal modo si verrebbe, infatti, a contestare l'azione amministrativa sub specie di esercizio della potestà impositiva.

La Corte di Cassazione al riguardo ha specificato che: "il processo tributario è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi e, in particolare, di quelli enumerati all'art. 19, d.lgs 31 dicembre 1992 n. 546, per cui l'oggetto del giudizio, da promuovere nei confronti del soggetto che ha emanato l'atto, è circoscritto agli elementi della sequenza procedimentale del provvedimento impugnato, con preclusione di qualsiasi contestazione coinvolgente fasi precedenti" (Cass. Civ., n. 9183/2011).

Giova altresì rammentare, al fine di escludere che l'esercizio del potere di disapplicazione possa avere ad oggetto un atto che non abbia contenuto generale, Cass. civ. Sez. V, n. 10023/2022, secondo cui "in tema di contenzioso tributario, il potere del giudice di disapplicare gli atti presupposti è esercitabile, alla luce di quanto disposto dall'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992, limitatamente ai regolamenti o agli atti amministrativi generali che contribuiscono ad integrare il contenuto della pretesa impositiva; deve, pertanto, escludersi in radice che il giudice tributario - in sede di impugnazione di avviso di rettifica di imposta di registro, ipotecarie e catastali - possa disapplicare la convenzione attuativa di un accordo di programma in variante al piano regolatore generale che, in quanto atto di carattere negoziale a valenza pubblicistica, non concorre a regolamentare l'applicazione della disciplina legislativa in materia, né costituisce, di conseguenza, il presupposto della pretesa impositiva".

Nel caso di specie l'appellante non ha chiesto la disapplicazione del Regolamento delle Entrate del Comune di Isernia ma ha chiesto la disapplicazione degli atti di affidamento del servizio di accertamento e riscossione dei tributi locali che costituiscono il presupposto del potere sotteso all'avviso di accertamento originariamente impugnato in primo grado, del quale si contesta la nullità per difetto di legittimazione del soggetto che lo ha emesso.

La disapplicazione degli atti indicati, che non hanno affatto contenuto generale, esula dai poteri del giudice tributario e non può essere disposta in questo giudizio. Ne consegue, pertanto, l'inammissibilità della censura che parte appellante articola indirizzandola verso la procedura di esternalizzazione del Servizio senza, peraltro, fornire prova alcuna sull'illegittimità dell'iter di affidamento contestato.

3.- Resta da indagare, per completezza, se i vizi che eventualmente affliggano la genesi del rapporto concessorio possano incidere sulla legittimità dell'atto impositivo impugnato, sotto il profilo della carenza assoluta di potere in capo ad ICA-CRESET e per essa al funzionario che lo ha firmato.

Ritiene il collegio che tale carenza assoluta di potere non vi sia.

Come evidenziato correttamente dai primi giudici, infatti, non sussiste difetto assoluto di attribuzione del servizio di accertamento in questione, considerato che il Comune ha formalmente affidato (mediante accordo quadro regionale, esteso con provvedimento comunale) alla concessionaria (iscritta al relativo albo) anche le funzioni di accertamento. Il servizio è stato affidato da soggetto individuato con procedura di evidenza pubblica aperta (anche se effettuata dalla Regione Molise), espletata fra i soggetti in possesso dei requisiti di legge ove sono individuati i soggetti abilitati a svolgere le attività di accertamento, liquidazione e riscossione delle entrate degli Enti Locali di cui all'art. 52, comma 5, lett. b), d.lgs n. 446/1997 e tra i suddetti soggetti rientrano, inequivocabilmente, i soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53, d.lgs n. 446/1997.

Peraltro eventuali vizi di legittimità della procedura di affidamento non si riverbererebbero automaticamente sulla efficacia del contratto, in assenza di annullamento giurisdizionale degli atti e dei provvedimenti che da quei vizi risulterebbero affetti.

4.- Passando all'esame del merito, il collegio preliminarmente rileva che l'appellante società non ha contestato il decisum dei primi giudici ad essa sfavorevole in relazione al secondo motivo di ricorso in primo grado, di talchè sul punto la sentenza appellata deve ritenersi in parte qua definitiva.

La contribuente aveva in proposito lamentato l'infondatezza dell'avviso di accertamento quanto alla classificazione attribuita al fabbricato censito al foglio 68 n. 837 cat. A/2, destinato, fin dall'origine, a postazione di controllo ingresso-uscita merci e pesatura dotata di impianti specifici per la rilevazione delle letture elaborate dalla bilancia elettronica a ponte interrata. La contribuente aveva dedotto di avere successivamente presentato DOCFA al fine di correggere l'errato classamento e che all'immobile era stata attribuita nuova rendita, la quale aveva efficacia retroattiva. La Commissione Tributaria Provinciale stabiliva al contrario l'irretroattività delle variazioni del classamento e pertanto l'inapplicabilità della nuova rendita alla TASI per l'anno 2017.

5.- Quanto all'unico motivo di gravame attinente il merito e relativo alla pretesa intassabilità come area edificabile del terreno censito al foglio 68 p.lla 1105, il collegio ritiene di rigettarlo con piena conferma del decisum di primo grado.

Sostiene la società appellante che tale terreno avrebbe perduto sin dall'anno oggetto di imposizione la qualifica di edificabilità poiché sullo stesso insiste un insediamento produttivo, riferito ad impianti di produzione di conglomerato bituminoso, che avrebbe utilizzato l'intera volumetria disponibile.

Rileva il collegio, concordemente con quanto stabilito dai primi giudici e in conformità con un costante e consolidato orientamento della Corte di Cassazione, che ciò che rileva ai fini del pagamento dell'IMU (e di conseguenza della TASI oggetto di controversia) è unicamente la potenzialità edificatoria dell'area come indicata nel Piano Regolatore Generale del Comune. Conseguentemente le contestazioni in ordine alla effettiva edificabilità o al valore dell'area devono essere provate dal contribuente con produzione di elementi che ne giustificano gli assunti.

Orbene, dall'allegato certificato di destinazione d'uso rilasciato dal Comune di Isernia si rileva che l'area in oggetto è edificabile secondo le previsioni del P.R.G. comunale. L'appellante società non ha, di converso, prodotto nei termini alcuna dichiarazione annuale o di variazione atta a dimostrare che l'area nell'annualità accertata era stata interamente edificata assorbendo l'intera cubatura utile. A tal fine a nulla rileva la dichiarazione a firma del tecnico di parte arch. Serena Bagaglia che, recando la data del 22.02.2021, è ampiamente successiva all'anno di imposizione cui è riferito l'avviso di accertamento opposto ed è da considerarsi tardiva rispetto al termine di scadenza dell'obbligo dichiarativo per l'anno 2017.

Giova, in proposito, richiamare Cass., ord. n. 11443/2023 secondo cui, in relazione alle aree edificabili che sono state già oggetto di dichiarazione ai fini ICI/IMU, il contribuente non è tenuto a dichiarare la successiva variazione del valore venale dell'immobile, salvo il caso in cui la variazione dipenda da precisi elementi fattuali o da variazioni urbanistiche. Secondo i giudici di legittimità, infatti, l'art. 10, comma 4, d.lgs n. 504/1992 prevede l'ultrattività degli effetti dell'originaria dichiarazione ICI/IMU, fissando come unica eccezione il subentrare di "modifiche di dati ed elementi dichiarati", i quali impongono al contribuente di presentare una dichiarazione modificativa, che nel caso di specie non è mai stata prodotta.

6.- In conclusione, l'appello della società contribuente va rigettato e va confermata, anche in considerazione dell'impugnazione solo parziale della sentenza appellata, la legittimità dell'avviso di accertamento opposto, emesso nei confronti della "SIECIC S.p.A." dal R.T.I. ICA-CRESET per conto del Comune di Isernia e relativo a TASI per l'anno 2017.

7.- Nulla il collegio dispone per le spese processuali del grado di appello, considerata la mancata costituzione in giudizio delle parti appellate.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Molise rigetta l'appello e conferma la sentenza di primo grado. Nulla per le spese.

Così deciso in Campobasso il 18 novembre 2024.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza