

Civile Ord. Sez. 6 Num. 13332 Anno 2022

Presidente: MOCCI MAURO

Relatore: DELLI PRISCOLI LORENZO

Data pubblicazione: 28/04/2022

ORDINANZA

sul ricorso 1954-2021 proposto da:

ENEL PRODUZIONE SPA 05617841001, in persona del procuratore speciale pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA CRESCENZIO 14, presso lo studio LEGALE e TRIBUTARIO DI TANNO ASSOCIATI , rappresentata e difesa dagli avvocati ENRICO PAULETTI, ROSAMARIA NICASTRO;

- *ricorrente* -

contro

COMUNE di ROCCA D'EVANDRO , in persona del Sindaco pro tempore, domiciliato presso la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, PIAZZA CAVOUR, ROMA, rappresentato e difeso dall'avvocato ALESSANDRA CARLOMAGNO;

- *controricorrente* -

3257
22

avverso la sentenza n. 2863/15/2020 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA CAMPANIA, depositata il 15/06/2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 23/03/2022 dal Consigliere Relatore Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI.

Rilevato che:

la Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso della parte contribuente avverso un avviso di accertamento relativo al pagamento della TOSAP per l'anno d'imposta 2016 (in quanto il comune di Rocca D'Evandro è attraversato da una galleria di proprietà della parte contribuente utilizzata per condurre l'acqua derivata dal Volturno) e la Commissione Tributaria Regionale ne respingeva l'appello affermando che: l'avviso di accertamento, emesso in sostituzione di uno precedente viziato da un errore materiale evidente, non costituisce espressione del potere di autotutela integrativa ma del potere sostitutivo esperibile anche in assenza di dati di sopravvenuta conoscenza; l'obbligo motivazionale relativo ad un avviso di accertamento può dirsi compiuto ogniqualvolta il contribuente sia posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali per potersi adeguatamente difendere e laddove, come nel caso di specie, l'atto richiamato dall'avviso di accertamento sia una delibera del Comune, essendo soggetta a pubblicità legale, la stessa si presume conosciuta dal contribuente e sono altresì indicate le particelle di terreno interessate e la superficie totale occupata (132 mq) e ha applicato la tariffa minima tra quelle previste ai sensi dell'art. 43 del d.lgs. n. 507 del 1993; presupposto della Tosap è l'occupazione di suolo pubblico che faccia parte del

patrimonio indisponibile del Comune da parte di un soggetto nonché la circostanza che da tale occupazione se ne tragga un beneficio economico (circostanze che si sono verificate nel caso concreto); la galleria di derivazione delle acque non si innesta nella rete di erogazione di servizi pubblici in quanto è funzionale alla derivazione di acqua pubblica ai fini della produzione di energia elettrica per scopi lucrativi e tali impianti rientrano in una attività produttiva posta in essere da una società a scopo di lucro come è nel caso di specie la Enel produzione s.p.a.

Avverso la suddetta sentenza proponeva ricorso la parte contribuente affidato a tre motivi di impugnazione e in prossimità dell'udienza depositava una istanza di trattazione della causa in pubblica udienza nonché memoria insistendo per l'accoglimento del ricorso mentre il comune di Rocca D'Evandro si costituiva con controricorso.

Considerato che:

con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la parte contribuente lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 2-quater del D.L. n. 564 del 1994 e degli artt. 42 e 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto legittimamente esercitato da parte del Comune il potere di autotutela nonostante l'assenza dei presupposti legittimanti;

con il secondo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la parte contribuente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 212 del 2000 e dell'art. 1, comma 162, della legge n. 296 del 2006 per avere erroneamente la sentenza impugnata ritenuto legittimo l'avviso di accertamento nonostante l'assenza di un adeguato apparato motivazionale;

con il terzo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la parte contribuente lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 44, 46 e 47 del d.lgs. n. 507 del 1993, dell'art. 63 del d.lgs. n. 446 del 1997, 1 della legge n. 10 del 1991, 2 del d.lgs. n. 387 del 2003 per avere erroneamente la sentenza impugnata ritenuto legittimo l'avviso di accertamento nonostante lo stesso non avesse fatto applicazione del regime agevolativo TOSAP omettendo di valorizzare lo svolgimento di una attività di pubblico servizio solo in quanto la parte contribuente è una società per azioni.

Il primo motivo di impugnazione è infondato.

Secondo questa Corte, infatti:

in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'integrazione o la modifica "in diminuzione" di un precedente avviso, non integrando una nuova pretesa tributaria, bensì una mera riduzione di quella originaria, operata in autotutela, non necessita di adempimenti formali né di una specifica motivazione, a differenza della modifica "in aumento" che, determinando una pretesa "nuova", deve necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un avviso di accertamento, integrativo o sostitutivo di quello preesistente, il quale, a garanzia del contribuente, esige specifica motivazione, con l'indicazione dei nuovi elementi di fatto di cui è sopravvenuta la conoscenza, così come prescritto a pena di nullità dall'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che aveva qualificato la rettifica "in diminuzione" degli atti di accertamento dell'Agenzia delle Entrate come una mera proposta di conciliazione e non come atto di autotutela, senza tenere conto della parziale rinuncia, implicita nell'adozione del provvedimento, alla pretese di cui agli

originari avvisi di accertamento ed alle domande giudiziali, e del conseguente restringimento della materia del contendere: Cass. n. 27543 del 2018; Cass. n. 18625 del 2020; Cass. n. 39808 del 2021);

in materia di accertamento tributario, l'annullamento in autotutela presuppone che il potere impositivo sia stato in concreto esercitato e si sia tradotto in un provvedimento autonomamente impugnabile, sicché esso non è concepibile rispetto ad un atto endoprocedimentale (nella specie, un processo verbale di constatazione) adottato da un soggetto diverso dall'Amministrazione finanziaria, in uno stadio in cui la pretesa tributaria non si è ancora tradotta in un atto lesivo della posizione del contribuente (Cass. 22891 del 2020);

«in materia tributaria, il potere della P.A. di provvedere in via di autotutela e con effetti retroattivi all'annullamento d'ufficio (o alla revoca) degli atti illegittimi o infondati (nella specie, un atto di contestazione di sanzioni) è espressamente riconosciuto dal D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2-quater, comma 1 (convertito in L. 30 novembre 1994, n. 656) e non sussistono ragioni per non ritenere che possa essere annullato anche un precedente atto di annullamento, senza che da tale annullamento, tuttavia, consegua la reviviscenza dell'originario atto impositivo, ormai definitivamente eliminato dall'ordinamento. Ne consegue che, in tal caso, l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di un positivo esercizio del suo potere impositivo mediante un nuovo atto "sostitutivo" del precedente, da adottare entro il termine previsto per il compimento dell'atto.» (Cass. 8/10/2013, n. 22827; 08/10/2019, n. 25055)» (Cass. n. 34264 del 2021);

«è pacifico per questa Corte che l'Amministrazione possa esercitare il proprio potere di autotutela in favore del

contribuente, con il solo limite dell'esistenza del giudicato, ma vi sono anche pronunce di legittimità che consentono all'Amministrazione di esercitare il potere di autotutela anche a danno del contribuente, sia quando vi sia stato l'annullamento di un avviso di accertamento, poi, nuovamente emesso emendato dai vizi che lo inficiavano, sia quando già si sia consolidato un affidamento di questi per l'avvenuto conseguimento di un provvedimento favorevole ampliativo della sfera giuridica del privato.

1.6. Infatti, per questa Corte il potere di autotutela cd. sostitutiva - in forza del quale l'Amministrazione può annullare l'atto illegittimo e sostituirlo con un altro di contenuto sostanzialmente identico, ma privo dei vizi originari - può essere esercitato, ai sensi del D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quater, conv. in L. n. 656 del 1994, anche durante il giudizio di impugnazione proposto contro detto atto, trovando il suo fondamento nel cd. "principio di perennità" della potestà amministrativa, che, tuttavia, incontra i limiti dell'eventuale giudicato sul merito dell'impugnazione dell'atto oltre che del decorso del termine di decadenza per l'attività di accertamento o riscossione e del diritto di difesa del contribuente (Cass., sez. 5, 20 marzo 2019, n. 7751).

Peraltro, è necessario che l'attività di ritiro sia giustificata da ragioni di rilevante interesse generale (Cass., sez. 5, n. 23765/2015), sicchè non è sufficiente l'interesse al mero ripristino della legalità violata, nè l'interesse (utilitaristico) a conseguire maggiori introiti, occorrendo invece la sussistenza dell'interesse pubblico a reperire entrate fiscali legalmente accertate (Cass., sez. 5, n. 6398/2014). Gli unici limiti sono rappresentati dall'eventuale giudicato di merito sull'atto ritirato, dal decorso del termine di decadenza fissato dalla legge per

l'attività di accertamento o di riscossione (Cass., sez. 5, n. 2531/2002; Cass., sez. 5, n. 7033/2018), oltre che dal diritto di difesa del contribuente (Cass., sez. 5, 7335/2010; Cass., sez. 5, n. 14219/2015; Cass., sez. 5, n. 12661/2016)» (Cass. n. 10981 del 2020).

La sentenza impugnata si è attenuta ai suddetti principi laddove – affermando che l'avviso di accertamento, emesso in sostituzione di uno precedente viziato da un errore materiale evidente, non costituisce espressione del potere di autotutela integrativa (comportanti un aumento dell'imponibile o dell'imposta precedentemente accertati) ma del potere sostitutivo esperibile anche in assenza di dati di sopravvenuta conoscenza avendo l'Ufficio il potere di ridurre o annullare il precedente atto viziato – ha correttamente ritenuto che l'esercizio del potere in autotutela da parte del Comune si fosse tradotto in un provvedimento autonomamente impugnabile e che l'integrazione o la modifica "in diminuzione" di un precedente avviso, non integrando una nuova pretesa tributaria, bensì una mera riduzione di quella originaria, operata in autotutela, non necessita di adempimenti formali né di una specifica motivazione.

Il secondo motivo di impugnazione è parimenti infondato.

Secondo questa Corte, infatti:

la motivazione dell'avviso di accertamento costituisce requisito formale di validità dell'atto impositivo, distinto da quello dell'effettiva sussistenza degli elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, l'indicazione dei quali è disciplinata dalle regole processuali dell'istruzione probatoria operanti nell'eventuale giudizio avente ad oggetto detta pretesa (Cass. n. 4639 del 2020);

in tema di contenzioso tributario, l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi dell'art. 56 del d.P.R. n. 633 del 1972, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'"an" ed il "quantum debeat", sicché lo stesso è correttamente motivato quando fa riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato, senza che l'Amministrazione sia tenuta ad includervi notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti o a riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto (Cass. n. 27800 del 2019);

in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 in relazione a un atto giudiziario deve contenere l'indicazione dell'imponibile, l'aliquota applicata e l'imposta liquidata, ma non deve necessariamente recare, in allegato, la sentenza o il suo contenuto essenziale rispondendo l'obbligo di motivazione di cui all'art. 7 St. contr. all'esigenza di garantire il pieno e immediato esercizio delle facoltà difensive del contribuente, senza costringerlo ad attività di ricerca, e non riguardando perciò atti o documenti da lui conosciuti o conoscibili, sempre che il contenuto delle informazioni fornite garantisca la conoscenza dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa fiscale e si tratti di informazioni facilmente intellegibili (Cass. n. 239 del 2021).

La sentenza impugnata si è attenuta ai suddetti principi laddove – affermando che l'obbligo motivazionale relativo ad un avviso di accertamento può dirsi compiuto ogniqualvolta il contribuente sia posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali per potersi adeguatamente

difendere e quando, come nel caso di specie, l'atto richiamato dall'avviso di accertamento sia una delibera del Comune, essendo soggetta a pubblicità legale, la stessa si presume conosciuta dal contribuente e sono altresì indicate le particelle di terreno interessate e la superficie totale occupata (132 mq) e ha applicato la tariffa minima tra quelle previste ai sensi dell'art. 43 del d.lgs. n. 507 del 1933 - ha correttamente ritenuto per un verso che fosse adeguatamente motivato un avviso di accertamento relativo alla TOSAP che indicasse la superficie imponibile e la tariffa applicata corrispondente a quella prevista dalla legge, ossia gli elementi costitutivi della pretesa tributaria, avendo così l'Amministrazione posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente in giudizio l'"an" ed il "quantum debeatur" e per un altro verso che una delibera del Comune, in quanto assistita da presunzione di conoscenza, fosse conoscibile dalla parte contribuente; né è emerso quale sarebbe il concreto ed effettivo pregiudizio subito al diritto di difesa che quest'ultima avrebbe asseritamente subito.

Per il resto, le doglianze della parte ricorrente, pur formalmente volte a denunciare la nullità della sentenza per violazione di legge consistente in un difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, investono nella sostanza il merito della lite e quindi sono insuscettibili di poter essere valutate in Cassazione attraverso la denuncia di un vizio di difetto di motivazione, in quanto con il ricorso per cassazione la parte non può rimettere in discussione, proponendo una propria diversa interpretazione, la valutazione delle risultanze processuali e la ricostruzione della fattispecie operate dai giudici del merito poiché la revisione degli accertamenti di fatto compiuti da questi ultimi è preclusa in sede di legittimità (Cass. n. 29404 del 2017;



Cass. n. 5811 del 2019; Cass. n. 27899 del 2020; Cass. 18611 e 15276 del 2021).

Infine, anche il terzo motivo di impugnazione è infondato.

Secondo questa Corte, infatti:

in tema di TOSAP, il presupposto impositivo è costituito, ai sensi degli artt. 38 e 39 del d.lgs. n. 507 del 1993, dalle occupazioni, di qualsiasi natura, di spazi ed aree, anche soprastanti e sottostanti il suolo, appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni e delle Province, che comporti un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico, essendo in proposito irrilevanti gli atti di concessione o di autorizzazione relativi all'occupazione, salvo che sussista una delle ipotesi di esenzione previste dall'art. 49 del cit. decreto (Cass. n. 28341 del 2019);

in tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), l'esenzione prevista per lo Stato e per gli altri enti pubblici dall'art. 49, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 507 del 1993, postula che l'occupazione sia ascrivibile al soggetto esente, sicché ove la stessa avvenga ad opera della società Autostrade s.p.a., in qualità di concessionaria per la realizzazione e la gestione di un'opera pubblica, alla stessa non spetta l'esenzione, senza che assuma rilevanza che l'opera sia di proprietà dello Stato, al quale ritornerà la gestione al termine della concessione, tenuto conto delle finalità lucrative dell'attività d'impresa svolta da una società per azioni (Cass. n. 19693 del 2018);

in tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), e con riguardo alle occupazioni del sottosuolo e del soprassuolo, il criterio di determinazione della tassa previsto dagli artt. 46 e 47 del d.lgs. n. 507 del 1993 per le occupazioni connesse all'esercizio ed alla manutenzione delle

reti di erogazione di pubblici esercizi non è estensibile alle occupazioni con impianti privati, in quanto costituisce un criterio agevolato per ragioni di pubblica utilità, le quali, evidentemente, non sussistono nelle occupazioni con impianti privati (Cass. n. 16539 del 2017).

La sentenza impugnata si è attenuta ai suddetti principi laddove – affermando che presupposto della Tosap è l'occupazione di suolo pubblico che faccia parte del patrimonio indisponibile del Comune (la galleria infatti non attraversa solo fondi di proprietà privata ma anche strade di proprietà del Comune di Rocca D'Evandro facenti parte del suo patrimonio indisponibile) da parte di un soggetto e la circostanza che da tale occupazione se ne tragga un beneficio economico (circostanze che si sono verificate nel caso concreto) e la galleria di derivazione delle acque non si innesta nella rete di erogazione di servizi pubblici in quanto è funzionale alla derivazione di acque pubbliche ai fini della produzione di energia elettrica per scopi lucrativi e tali impianti rientrano in una attività produttiva posta in essere da una società a scopo di lucro come è nel caso di specie la Enel produzione s.p.a. – ha correttamente ritenuto per un verso che presupposto per l'applicazione della TOSAP è, come nel caso di specie, l'occupazione del suolo comunale che faccia parte del patrimonio indisponibile e per un altro verso che, svolgendo la parte contribuente un'attività che non costituisce un servizio pubblico ma è indirizzata a fini di lucro da parte di un soggetto privato costituito nella forma di società per azioni, il criterio di determinazione della tassa previsto dagli artt. 46 e 47 del d.lgs. n. 507 del 1993 per le occupazioni connesse all'esercizio ed alla manutenzione delle reti di erogazione di pubblici esercizi non fosse estensibile al caso di specie, in quanto costituisce un

criterio agevolato cui si può fare riferimento solo per ragioni di pubblica utilità, che non ricorrono nel caso di specie.

Pertanto, infondati tutti i motivi di impugnazione, il ricorso va rigettato; la condanna alle spese segue la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali, che liquida in euro 1.400, oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater del d.P.R. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente principale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1- bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso nella camera di consiglio del 23 marzo 2022.

Il Presidente

Mauro Mocci

