Mercoledi' 05/05/2010

I.C.I., PERTINENZE E ABUSO DEL DIRITTO

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

Con la recente sentenza n. 25127 del 30 novembre 2009 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha confermato la lettura del principio di divieto di abuso del diritto quale principio generale dell'ordinamento, applicabile a tutte le imposte nazionali e, quindi, anche all'ICI.

In particolare ha affermato che "la «simulazione» di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c., al fine di ottenere un risparmio fiscale va dunque inquadrato nella più ampia categoria dell'abuso del diritto".

1. La vicenda

Oggetto del giudizio sono stati due avvisi di accertamento con i quali il Comune di Bussolengo pretendeva il pagamento dell'imposta comunale sugli immobili relativamente a un'area edificabile adiacente a un'altra area su cui, però, la società proprietaria di entrambi i fondi aveva già terminato la costruzione di un immobile. Contrariamente a quanto sostenuto dalla contribuente, infatti, il Comune ha ritenuto insussistente il vincolo pertinenziale tra il fondo non ancora edificato e l'immobile.

L'avviso di accertamento veniva confermato in primo grado ma annullato in appello. La Corte di Cassazione, infine, accoglieva il ricorso proposto dal Comune, negando, innanzitutto, l'esistenza del rapporto pertinenziale tra l'immobile e il fondo ad esso adiacente; ritenendo, in secondo luogo, che il vincolo pertinenziale per avere rilevanza tributaria debba essere giustificato da "reali esigenze (economiche, estetiche, o di altro tipo)", nel caso non sussistenti; infine, attribuendo rilevanza probatoria alla omessa denuncia del vincolo medesimo nell'obbligatoria dichiarazione ICI.

2. La negazione del rapporto di pertinenza in sede di giudizio di legittimità e il giudizio di rinvio

Il primo aspetto di rilievo della sentenza è costituito da quella parte della motivazione in cui la Corte, rivalutando le risultanze istruttorie del processo di merito, ha negato fermamente che nel caso di specie fosse stata provata l'esistenza di un vincolo pertinenziale.

Tuttavia, tale giudizio pare essere in contrasto con i poteri attribuiti alla Suprema Corte il cui ruolo è quello di organo preposto al controllo di legittimità delle sentenze delle corti di merito. Tanto più che il giudizio di Cassazione in Italia è storicamente sempre stato improntato sul modello francese, un giudizio, quindi, sulla sentenza più che sul fatto. Caratteristica, quest'ultima, che non è stata sostanzialmente inficiata dalle modifiche operate nel 1990, quando con la L. 353/1990 si è ammessa la decisione della causa nel merito da parte della Suprema Corte.

A tal proposito basti pensare che, essendo il ricorso per Cassazione un ricorso a critica vincolata, la Corte può pronunciarsi unicamente sui punti previsti dall'art. 360 c.p.c., che, se si escludono le impugnazioni per vizio di giurisdizione, di competenza e per la presenza di errori di tipo processuale, si riducono alla violazione o falsa applicazione di norme di diritto e alla omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione

delle sentenze.

Con riferimento al vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto, non pare possano sorgere dubbi sul fatto che il giudizio debba essere limitato alle sole questioni di diritto. Pur semplificando, posta la necessaria distinzione tra accertamento del fatto e applicazione a quest'ultimo della regola di diritto individuata dal giudice, è facile concludere che soltanto tale secondo aspetto può essere questionato dalla Corte di Cassazione 1.

A tal proposito, quindi, pare fuori di dubbio che il giudizio di esistenza di un rapporto pertinenziale è un "giudizio di fatto". In tal senso, tra l'altro si è espressa anche la stessa Suprema Corte la quale ha affermato che "l'accertamento della sussistenza degli elementi soggettivi ed oggettivi che caratterizzano il rapporto pertinenziale fra due immobili e consistenti nella volontaria e permanente destinazione di uno dei due beni al servizio dell'altro, comporta un giudizio di fatto, come tale incensurabile in sede di legittimità, se espresso con motivazione adeguata ed immune da vizi logici" 2.

Con riferimento, invece, al vizio di motivazione, attraverso il quale, spesso, si ottiene il riesame dei fatti di causa, occorre sottolineare come detto riesame sia soltanto indiretto e funzionale all'affermazione di una insufficiente o contraddittoria motivazione della sentenza. Con il vizio di motivazione, infatti, il legislatore ha inteso autorizzare la Cassazione al "controllo dell'operato del giudice circa il dovere di esaminare i fatti costitutivi estintivi o modificativi del rapporto in contestazione e nello stabilire se la decisione sia sorretta da adeguata e logica motivazione e ciò al fine di accertare, attraverso l'esposizione dei motivi della decisione stessa, se l'indagine sia esente da manchevolezze, lacune o contraddizioni e che non sia stato omesso esame di alcun punto deciso della controversia" 3.

Ritornando al caso in esame, se è vero, dunque, che la Corte di Cassazione non può essere chiamata a svolgere giudizi sui fatti oggetto della causa, se non nei limiti appena ricordati, deve pure ritenersi vero che il giudizio contenuto nella sentenza e relativo all'inesistenza di un vincolo di pertinenza tra il fabbricato già costruito e il fondo adiacente non può rappresentare un giudizio vincolante per il giudice ad quem.

Le descritte conclusioni paiono, inoltre, confermate dalle importanti innovazioni contenute nel D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40 (non applicabile al caso concreto ratione temporis), il quale ha, in un certo senso, esteso il potere della Cassazione riaccendendo, altresì, il dibattito sulla possibilità di attribuire ad essa il ruolo di giudice di terza istanza 4.

Tale novella, infatti, pur lasciando invariati i motivi di gravame, ha modificato l'art. 384, co. 2, c.p.c. attraverso i) l'introduzione dell'obbligo per il giudice del rinvio di conformarsi "al principio di diritto e comunque a quanto statuito dalla Corte" e ii) con l'estensione della possibilità per la S. Corte di emettere decisioni nel merito a tutti i casi in cui "non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto" e non più soltanto a quelli di cui all'art. 360, co. 1, n. 3) c.p.c.

Sull'esatta portata della norma citata, tuttavia, pare di estrema utilità la posizione assunta dalla Corte di Cassazione con la sentenza 15986/2008.

In tale pronuncia il Collegio ha affermato che proprio l'eliminazione del limite costituito dalla previsione della possibilità del giudizio nel merito ai soli casi di cassazione per violazione o falsa applicazione di legge parrebbe confermare che "S.C. sarebbe investita da un vero e proprio dovere «specifico» di decidere nel merito la causa, mentre la possibilità del rinvio resterebbe circoscritta alla sola ipotesi del compimento necessario di attività ad essa strutturalmente precluse (trattazione e istruzione del processo) ovvero di attività comunque troppo gravose se svolte in sede di legittimità (e' il caso di alcune valutazioni istruttorie particolarmente complesse)". Ciononostante, la Corte, ha precisato molto chiaramente che esiste un "vero e proprio "principio-guida" della materia [?] per cui il giudizio di rinvio si rende comunque necessario nel momento in cui le risultanze fattuali del processo debbano essere sottoposte a rivalutazione o ad integrazione (e ciò anche quando non insormontabili appaiano le difficoltà o il dispendio di energie degli stessi giudici di legittimità) [?]. Ne consegue, in definitiva, che, al di la dei casi in cui la fattispecie concreta è incontroversa tra le parti ed oggetto di discussione ne sia unicamente la ricostruzione giuridica, la causa sarà matura per la decisione da parte della S.C. se, negli accertamenti di fatto compiuti dai giudici delle fasi pregresse sì come (necessariamente) ricostruiti in sentenza, il giudice di legittimità rinvenga la base per la definizione del processo".

Secondo la giurisprudenza ora citata, quindi, il Legislatore, pur avendo inteso sicuramente estendere il potere della Suprema Corte di emettere "decisioni nel merito", ha, ciononostante, inteso ribadire il divieto che tali decisioni vertano "su questioni di fatto", con la conseguenza che la decisione nel merito deve considerarsi vietata laddove sia necessaria anche solo una rivalutazione delle risultanze istruttorie 5.

Mutatis mutandi, quindi, deve ritenersi che nemmeno quella parte dell'art. 384, co. 2, in cui il Legislatore ha obbligato il giudice del rinvio a conformarsi "comunque a quanto statuito dalla Corte" non possa essere riferita alle affermazioni in punto fatto contenute nella sentenza di cassazione con rinvio, laddove queste siano il frutto di una rivalutazione degli elementi istruttori presenti agli atti.

3. Il concetto di pertinenza in ambito ICI e l'abuso del diritto

L'art. 2, co. 1, lett. a), D.Lgs. 504/1992, attribuisce rilievo alle aree pertinenziali di fabbricati, prevedendo che esse non godano di propria autonomia, ma siano considerate "parte integrante del fabbricato".

In assenza di una definizione esplicita di "pertinenza" sia nella normativa ICI che nella normativa tributaria in generale, la giurisprudenza di legittimità e la dottrina hanno fino ad ora fatto sempre riferimento alla definizione contenuta nell'art. 817 c.c. per cui "pertinenze" sono tutte quelle "cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa".

Come noto, la citata disposizione viene interpretata nel senso della necessaria presenza di tre elementi essenziali, due dei quali di tipo oggettivo e l'altro di tipo soggettivo: dal primo punto di vista, occorre che tra le due cose vi sia un rapporto funzionale, tale per cui una possa essere considerata accessoria dell'altra e

che tale rapporto sia qualificabile come "durevole"; dal secondo punto di vista, invece, occorre un atto di destinazione da parte del titolare sulle due cose del diritto di proprietà o di altro diritto reale.

La sentenza in commento, tuttavia, non si è fermata ai tre requisiti sopra richiamati in quanto ha richiamato anche il concetto di "abuso del diritto", affermando che la destinazione pertinenziale non giustificata da "reali esigenze (economiche, estetiche o di altro tipo)" non può avere rilievo in ambito tributario. Al contrario, essa rappresenta una simulazione del vincolo pertinenziale stesso tale da realizzare un abuso del diritto.

A parte i dubbi che potrebbero sorgere sulla possibilità che il giudice compia giudizi di tipo economico o, addirittura, di tipo estetico sull'opportunità di una destinazione pertinenziale, il richiamo alla teoria dell'abuso del diritto nel caso in esame non pare cogliere nel segno e sembra, al contrario, contraddittorio 6.

Se, infatti, la Corte ha voluto affermare che le reali esigenze a supporto della destinazione pertinenziale rappresentano una sorta di quarto elemento costitutivo del rapporto pertinenziale medesimo, la violazione del principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. pare assolutamente evidente. Anzi, è la stessa Corte a rilevare detta violazione, laddove afferma che la necessaria presenza delle reali esigenze (economiche, estetiche o di altro tipo) non è richiesta in ambito civile, ma solo in quello tributario, aggiungendo, quindi, innegabilmente un elemento che l'art. 817 c.c. non prevede, senza tuttavia indicarne la fonte.

In secondo luogo, anche laddove la Corte avesse voluto unicamente sollecitare una maggiore attenzione nel valutare le risultanze istruttorie al fine di meglio tutelare i diritti erariali (come se i diritti privati meritassero una tutela meno puntuale!), la lettura della simulazione del vincolo pertinenziale come espressione di un diritto abusato pare assolutamente errata.

La teoria dell'abuso del diritto, infatti, presume l'esercizio effettivo di un diritto contrariamente alla sua natura in modo tale da ottenere vantaggi illegittimi e non meritevoli di tutela.

Nel caso in esame il diritto abusato è costituito dalla possibilità di destinare un bene a servizio od ornamento di un altro bene: se tale destinazione non è ritenuta reale ma simulata, non si è in presenza di un abuso del diritto di destinare a pertinenza bensì del non esercizio di tale diritto. In altre parole, una pertinenza simulata è una non pertinenza, assolutamente irrilevante ai fini ICI.

Concludendo, l'impressione che si ha nel leggere la sentenza è che il richiamo alla teoria dell'abuso del diritto sia unicamente finalizzato all'aggiramento dei limiti posti al giudizio di cassazione accennati nel paragrafo precedente. In altre parole, la Corte, nell'intendo di evitare che il giudice del rinvio ribadisse le proprie precedenti conclusioni e si limitasse unicamente a modificare la motivazione, parrebbe aver tentato di aggirare l'ostacolo, emettendo una sentenza ex art. 360, co. 1, n. 3) c.p.c. in grado di imporre la difficile ricerca di esigenze di tipo economico-estetico sottostanti alla scelta di destinazione pertinenziale.

4. La dichiarazione ICI ai fini dell'esistenza del vincolo pertinenziale

L'ultimo punto meritevole di attenzione è costituito da quella parte della sentenza in cui la Corte, rifacendosi a un proprio precedente 7, ha tratto argomenti di prova dalla mancata rilevazione nella dichiarazione ICI del rapporto pertinenziale tra l'immobile e il fondo adiacente, affermando che tale omissione debba essere interpretata quale affermazione negativa della volontà di costituire il predetto vincolo.

La questione è già stata affrontata criticamente da Giorgio Spaziani Testa 8, il quale ha contestato la possibilità di attribuire volontà dichiarativa all'omessa denuncia del vincolo pertinenziale, dal momento che al giudice è imposto un accertamento in concreto e in positivo ben potendo "tale inadempimento formale accompagnarsi con uno o più di quei comportamenti (positivi) comprovanti la volontà dell'avente diritto di destinare un bene al servizio o all'ornamento di un altro" 9.

Nella presente nota, pare utile unicamente aggiungersi che la Corte sembra aver colto la citata critica: infatti, il richiamo alla mancata indicazione nella denuncia ICI pare essere effettuato unicamente per supportare il giudizio già maturato sulla inesistenza del rapporto pertinenziale.

Note:

1. "Quando un giudice applica ai fatti della causa una norma diversa da quella che ad essi dovrebbe essere correttamente applicata, questo può derivare o da un errore intervenuto nell'accertamento dei fatti, in quanto il giudice abbia ritenuto esistente in concreto una fattispecie diversa da quella in realtà esistente; ovvero da un errore intervenuto nella qualifica giuridica della fattispecie correttamente accertata, o nella scelta della norma giuridica corrispondente a quella qualifica: ora, mentre nel primo caso si tratta di un errore di fatto non denunciabile in Cassazione, l'errore di qualifica dei fatti correttamente accertati o l'errore sulla scelta della norma ad essi applicabile è denunciabile in Cassazione come «falsa applicazione di norme di diritto»", P. CALAMANDREI, C. FURNO, Cassazione Civile, in Noviss. Dig. It., Torino, 1958, pag. 1076.

2. C.Cass. 4599/2006.

3. G. MOLFESE, Ricorso e controricorso per Cassazione in materia civile, Padova, 2006, pagg. 231-232.

4. Sul punto vd. S. CARTUSO, Enunciazione del principio di diritto e decisione della causa nel merito, in La riforma del giudizio di cassazione, a cura di F. CIPRIANI, pagg. 331 ss.

5. A tal proposito, è la stessa pronuncia che chiarisce "Non senza significato appare, così , la circostanza che sia stato mantenuto, quale requisito della decisione nel merito, la "non necessità di ulteriori accertamenti di fatto", ossia quel presupposto che, rettamente inteso, preclude alla S.C. non solo il compimento di attivitàistruttoria, ma anche la discesa nel territorio delle valutazioni in fatto o dei giudizi comparativi sulla efficienza persuasiva di risultanze istruttorie agli atti che non siano stati già compiuti dal giudice del merito".

6. Sul punto vd. anche P. PURI, Il debutto dell'abuso del diritto nell'ICI, in Corriere Tributario, n. 5/2010, pagg. 379 ss.

7. C.Cass. 16939/2009.

8. G. SPAZIANI TESTA, L'edificabilità dell'area esclude il vincolo di pertinenza non indicato nella dichiarazione, in Corriere Tributario, n. 42/2009, pagg. 3445 ss.

9. Op. ult. cit., pag. 3448.