Sentenza del 16/02/2018 n. 3796 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La Commissione tributaria provinciale di Roma accolse il ricorso proposto da G.G. avverso l'avviso di recupero di crediti d'imposta relativi agli anni 2001, 2002, 2003 e 2004 per nuovi investimenti in aree svantaggiate, ai sensi della L. n. 388 del 2000, art. 8 riguardanti le spese per l'acquisto di beni strumentali e per la ristrutturazione di fabbricati rurali nella disponibilità del contribuente, da utilizzare nella nuova attività di commercio all'ingrosso.

La sentenza d'appello, che aveva riformato quella di prime cure ritenendo fosse mancata la dimostrazione della titolarità degli immobili da parte del contribuente, era ad opera di quest'ultimo oggetto di revocazione e di ricorso per cassazione.

Quanto alla domanda di revocazione, essa era accolta, ed in sede rescissoria veniva confermata la sentenza di primo grado favorevole al G..

Successivamente a tale decisione, per altro verso, questa Corte, con ordinanza n. 20071/12, si pronunciava nel giudizio di legittimità promosso dal contribuente nei confronti della sentenza della sentenza della CTR Lazio (n. 177/10/9 del 26 ottobre 2009) giudizio nel quale "il ricorrente ha chiesto si legge nell'ordinanza - la cessazione della materia del contendere essendo stata revocata la sentenza della CTR del Lazio n. 177/10/9 del 26 ottobre 2009"; questa Corte, con la detta ordinanza, riteneva che "l'istanza dovesse essere accolta sussistendone i presupposti di legge. Il Collegio condivide la proposta del relatore. E' opportuno procedere alla compensazione delle spese.

PQM

La Corte dichiara cessata la materia del contendere. Compensa le spese fra le parti".

E' nei confronti di tale ordinanza della Corte di cassazione che viene ora proposto dall'Agenzia delle entrate ricorso per revocazione sulla base di un motivo, illustrato con successiva memoria.

Il contribuente resiste con controricorso illustrato con memoria.

Motivi della decisione

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per revocazione dell'ordinanza della Corte di cassazione n. 20071 del 2012, assumendo che questa, nel pronunciare una generica declaratoria di

cessazione della materia del contendere, che sembra da riferire all'intera controversia tributaria intercorrente tra essa amministrazione ed il contribuente, con portata preclusiva anche in relazione al giudizio di cassazione incardinato avverso la sentenza revocatoria, abbia erroneamente presupposto un fatto, l'intervenuto passaggio in giudicato della sentenza ("revocatoria") di merito (CTR Lazio n. 228/37/11) che accoglieva l'istanza di revocazione, laddove la sentenza fatta oggetto di gravame di legittimità da parte di essa Agenzia delle entrate con ricorso notificato il 26 novembre 2012 ed iscritto a ruolo con rgn. 27466/2012, non era affatto passata in giudicato nè alla data del 26 settembre 2012, giorno della discussione in sede camerale del giudizio rgn 11306/10, da cui è scaturita la presente ordinanza impugnata, nè alla data del 15 novembre 2012 (giorno di pubblicazione della ordinanza n. 20071/12), "nè ovviamente a tutt'oggi".

Il ricorso è fondato, in quanto l'ordinanza della Corte ha erroneamente supposto un fatto, vale a dire la esistenza di una pronuncia definitiva di revoca della sentenza della CRT Lazio n. 177/10/9, cui "doveva" conseguire "la cessazione della materia del contendere", fatto, l'esistenza di una pronuncia definitiva, inequivocabilmente contrastato dal fatto della pendenza dinanzi al medesimo giudice, la Corte di cassazione - la quale poteva quindi agevolmente accertarla -, di un ricorso per cassazione (notificato il 26 novembre 2012 ed iscritto a ruolo con rgn 27466/12) avverso la più volte menzionata decisione della CRT, che quindi non era passata in giudicato nè alla data della discussione, il 26 settembre 2012, ne a quella della pubblicazione della ordinanza della Corte di cassazione il 15 novembre 2012.

La ordinanza n. 20071 del 2012 di questa Corte deve essere pertanto revocata.

Passando al giudizio rescissorio, il Collegio rileva che G.G. propose ricorso per cassazione (rgn 11306 del 2010) - che va riunito al ricorso rgn 13093 del 201 con il quale era stato promosso il giudizio ora deciso -, sulla base di quattro motivi, nei confronti della sentenza della CTR Lazio n. 177/10/09 che ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate, nel giudizio promosso dal G. con 1'impugnazione dell'avviso di recupero di crediti d'imposta relativi agli anni 2001, 2002, 2003 e 2004 per nuovi investimenti in aree svantaggiate, ai sensi della L. n. 388 del 2000, art. 8 riguardanti le spese per l'acquisto di beni strumentali e per la ristrutturazione di fabbricati, da utilizzare nella nuova attività di commercio all'ingrosso del contribuente.

La Commissione regionale accoglieva il gravame in quanto, in base alla L. n. 388 del 2000, il credito d'imposta non spettava quando non risultavano rispettate due condizioni: 1) mancata entrata in funzione dei beni oggetto dell'agevolazione nei due anni successivi a quelli di acquisizione e 2) mancata dimostrazione della titolarità degli imnobili interessati all'investimento.

E quanto alla prima condizione, l'attività vera e propria, di commercializzazione dell'impresa risultava che "nel 2004 doveva ancora iniziare in quanto non c'erano dipendenti ed i beni acquisiti non erano entrati in funzione; infatti ... nel pvc risultava che al 29 gennaio 9004 i lavori di ristrutturazione non si erano ancora conclusi, mancava l'intonaco esterno, arredamenti interni, sistemazione esterna ecc.".

Quanto alla seconda condizione, il Giudice d'appello osservava che "la dimostrazione della titolarità degli immobili interessati all'investimento doveva essere fornita in riferimento agli anni oggetto dell'agevolazione, e cioè dal 2001 al 2004, e non in riferimento al 2005, come risulta dall'atto di compravendita stipulato in data 11-8-2005. Il contribuente, in proposito, non ha fornito, in ogni caso, la prova di godere della piena disponibilità degli immobili negli anni in questione e, quindi, di poter godere delle agevolazioni" in discorso.

L'Agenzia delle entrate non ha svolto attività nella presente sede, limitandosi a depositare atto di mera costituzione.

Col primo motivo del ricorso il contribuente, denunciando violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, si duole della violazione del divieto di motivi nuovi in appello per avere l'amministrazione introdotto il motivo della revoca per mancata entrata in funzione dei beni solo in appello, non facendo tale censura parte delle originarie motivazioni dell'atto di recupero del credilo d'imposta impugnato; e denunciando la violazione della L. n. 388 del 2000, art. 8, commi 1 e 7, censura la sentenza per aver ritenuto non spettante l'agevolazione per la "mancata entrata in funzione dei beni oggetto dell'agevolazione nei due anni successivi a quelli di acquisizione".

Il primo profilo del motivo è infondato, ove si consideri che "nel processo tributario di appello la novità della domanda deve essere verificata in stretto riferimento alla pretesa effettivamente avanzata nell'atto impositivo impugnato e, quindi, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, poichè il processo tributario, in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso, nel quale l'Ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale, e la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato, sia per quanto riguarda il "petitum" sia per quanto riguarda la "causa petendi". Ne consegue che, per eccepire validamente la inammissibilità dell'appello per novità della domanda, è necessario dimostrare che gli elementi dedotti in secondo grado dall'Amministrazione non sono stati evidenziati neppure nel processo verbale di constatazione e nel conseguente avviso di accertamento oggetto dell'impugnazione" (Cass. n. 10806 del 2012). E nella specie, come risulta dalla sentenza impugnata, nel pvc era stato toccato il "tema dell'epoca di inizio dell'attività dell'impresa e dell'epoca di inizio e dell'epoca di conclusione dei lavori di ristrutturazione.

E' invece fondato il secondo profilo del motivo, in quanto nell'enunciare la regola iuris tratta dalla L. n. 388 del 2000, art. 8, comma 7 omette il riferimento, come dies a quo del termine per l'entrata in funzione dei beni, alla ultimazione dei lavori, limitandosi a riferirsi al periodo di acquisizione dei beni, laddove i beni oggetto dell'agevolazione devono entrare in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, a pena di rideterminazione del credito d'imposta escludendo dagli interventi agevolati il costo dei beni non entrati in funzione.

Con il secondo motivo, denunciando "violazione e falsa applicazione della L. n. 388 del 2000, art. 8 e degli artt. 1100, 1101, 1102 e 1103 c.c., con riferimento alla disponibilità dei beni in comproprietà lavori; violazione e falsa applicazione degli artt. 3 e 42 Cost.; omessa insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto decisivo della controversia; illogicità manifesta; il tutto con riferimento all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5", censura la decisione per avere, con laconica

motivazione, osservato che esso contribuente non aveva fornito la dimostrazione della proprietà e della disponibilità dei beni immobili sui quali erano stati realizzati gli investimenti nel periodo antecedente al 2005, laddove era incontestato - come risultava dai verbali del pvc dell'Agenzia delle entrate del gennaio e del marzo 2004 e nel pvc della Guardia di finanza - che i beni sui quali erano stati realizzati gli investimenti erano già nel 2001 in proprietà indivisa del contribuente e dei suoi due fratelli, i quali gli avevano assegnato l'uso esclusivo di questa porzione di proprietà indivisa, e ciò sino all'atto di divisione stipulato nel 2005, quando gli stessi beni erano stati assegnati al ricorrente, con espresso riconoscimento (da parte dei condividendi) della disponibilità degli stessi a partire dal 2000.

La sentenza sembra incorrere in entrambi i vizi ad essa addebitati.

E' in primo luogo infondata l'affermazione secondo cui "il credito d'imposta non spetta" in presenza della "mancata dimostrazione della titolarità degli immobili interessati (d)all'invesimento", "dimostrazione della titolarità degli immobili interessati (d)all'investimento che " doveva essere fornita in riferimento agli anni oggetto dell'agevolazione, e cioè dal 2001 al 2004, e non con riferimento al 2005, come risulta dall'atto di compravendita stipulato in data 11-08-05".

Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, infatti, rilevano ai fini dell'agevolazione anche posizioni di vantaggio che non siano la proprietà (piena) della totalità del bene. "In tema di agevolazioni fiscali per le aree svantaggiate, gli investimenti consistenti in spese incrementative di beni non di proprietà dell'impresa - che li utilizza in virtù di un contratto di locazione o di comodato - possono ugualmente beneficiare del credito d'imposta previsto dalla L. n. 388 del 2000, art. 8 purchè le opere abbiano una loro individualità ed autonoma funzionalità, al termine del periodo di locazione o di comodato possano essere rimosse dall'utilizzatore ed avere un impiego a prescindere dal bene a cui accedono e siano iscritte in bilancio tra le "immobilizzazioni materiali"; viceversa, qualora si tratti di opere non separabili dal bene altrui (come, nell'ipotesi dell'ampliamento di un fabbricato insistente su area di proprietà di terzi), devono essere iscritte tra le "immobilizzazioni immateriali" e non possono beneficiare dell'agevolazione, trattandosi di costi e non di beni" (Cass. n. 15572 del 2016, n. 23136 del 2013, n. 28535 del 2013).

Si è anzi espressamente affermata la rilevanza del diritto di superficie dell'investitore in Cass. n. 19768 del 2013, secondo cui "per i beni strumentali, nella specie materiali, aventi il requisito della novità e che siano ammortizzabili ai sensi degli artt. 67 e 68 TUIR "ratione temporis" vigente, destinati a strutture produttive impiantate o già esistenti nelle aree territoriali svantaggiate, di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 8, comma 1, ricorrono i presupposti delle agevolazioni previste nella medesima norma anche quando essi si trovino su terreni o riguardino manufatti che insistono su terreni non in proprietà del contribuente che abbia effettuato il relativo investimento e siano su immobili gravati da diritto di superficie in suo favore".

La motivazione, del resto, si rivela illogica, perchè contraddittoria, su un punto decisivo e rilevante, anche alla luce della censura che richiama i passi dei verbali di constatazione, cui prima si è fatto cenno, relativi alla disponibilità dell'area, in quanto per un verso postula ai fini

del riconoscimento dell'agevolazione la dimostrazione della titolarità degli immobili interessati, e per altro verso sembra appagarsi della "piena disponibilità degli immobili" ("il contribuente non ha fornito, in ogni caso, la prova di godere della piena disponibilità degli immobili negli anni in questione, e, quindi di poter godere delle agevolazioni previste dall'art. 8..."), il cui accertamento si rivela poco conseguente.

L'esame del terzo motivo, formulato in subordine, nonchè del quarto motivo, risulta assorbito.

Il ricorso deve essere pertanto accolto, nei termini detti, la sentenza deve essere cassala e la causa rinviata, anche per le spese, alla CRT del Lazio in diversa composizione per un nuovo esame.

Sulla base degli elementi in atti il giudice d'appello dovrà dunque accertare il rapporto del contribuente con i beni oggetto dell'investimento, e quindi la rilevanza di tale rapporto ai fini del riconoscimento dell'agevolazione.

P.Q.M.

la Corte revoca l'ordinanza della Corte di cassazione n. 20071/12 e riunisce al presente il ricorso rgn. 11306 del 2010.

Pronunciando su quest'ultimo, lo accoglie, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 9 febbraio 2017.

Depositato in Cancelleria il 16 febbraio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza