Sentenza del 09/05/2019 n. 12328 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società GIP - Gestione Investimenti Partecipazioni srl, proprietaria di numerosi immobili nel centro storico di Roma, il 26.11.1996 chiedeva il rimborso, per l'anno 1994, della somma di lire 169.308.000 quale maggiore irpeg corrisposta rispetto a quanto previsto dalla L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2. Tale norma, infatti, per gli immobili di interesse storico artistico, stabiliva che il relativo reddito andasse in ogni caso determinato con l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della stessa zona censuaria, mentre la società esponeva di avere corrisposto l'imposta in base al reddito da locazione.

Verificatosi il silenzio rifiuto dell'Amministrazione, lo impugnava davanti alla CTP di Roma che accoglieva il ricorso.

La CTR del Lazio, invece, accoglieva l'appello dell'ufficio, stabilendo che la norma invocata non era applicabile agli immobili strumentali all'esercizio di impresa, quali dovevano considerarsi quelli in questione, in relazione all'oggetto sociale della società.

Per la cassazione di quest'ultima sentenza ricorre a questo ufficio la società, sulla base di sette motivi.

L'ufficio non si è costituito.

Il contribuente ha presentato memoria per l'udienza del 12 febbraio 2019.

Motivi della decisione

Con il primo motivo la società deduce insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

La CTR ha errato laddove, affermando la mancanza di prove a fondamento del ricorso, appare avere implicitamente accolto la tesi dell'ufficio secondo cui l'azione era da qualificarsi come di indebito oggettivo e non di impugnazione di diniego di rimborso, con le conseguenze, appunto, in termini di onere della prova.

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso si appalesa, infatti, irrilevante, atteso che, per quanto la CTR abbia introdotto in sentenza alcune considerazioni sull'onere della prova, la stessa poi afferma esplicitamente che la

ragione per cui viene accolto l'appello dell'ufficio è un'altra, ed è prevalente sulle suddette considerazioni, attenendo al merito della questione, alla applicabilità o meno della invocata normativa agli immobili strumentali.

Con il secondo motivo deduce violazione della L. n. 212 del 2000, art. 6, sub 3 (Statuto del contribuente), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

La CTR ha errato sull'applicazione di tale norma, perchè la documentazione era già in possesso dell'amministrazione.

Il motivo è infondato.

Se, infatti, lo stesso si riferisce alla documentazione relativa alla questione già dedotta nel primo motivo, relativa alla prova dei pagamenti ed alla determinazione dell'importo di cui si invoca il rimborso, ne segue allora le sorti per le stesse considerazioni già esposte.

Se, invece, lo stesso si riferisse ad altra documentazione, lo stesso pone problemi di autosufficienza perchè ciò non è esplicitato in maniera chiara, citando il ricorrente norme e giurisprudenza che si riferiscono in termini generali al principio della non necessità per il contribuente di fornire documenti già in possesso dell'Amministrazione, ma senza specificare per quali documenti tale principio è invocato nel caso concreto.

Con il terzo motivo deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57.

La non applicabilità della L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2, alla fattispecie non era stata eccepita dall'ufficio in primo grado, che in tale sede si era limitato a censurare la mancanza di prova.

Il motivo è infondato.

Al riguardo, soccorre il precedente specifico tra le parti, sullo stesso oggetto, relativo ad altra annualità, il 1996, e cioè la sentenza di questa Corte, sez. V, n. 29573 del 2018, dove, a parti invertite, era stata proposta la stessa questione. Cioè in quel caso era l'ufficio a ricorrere contro la sentenza di merito che aveva qualificato il motivo come nuovo.

La sentenza accoglie il ricorso dell'ufficio affermando che:

"nel giudizio tributario, la parte resistente, la quale, in primo grado, si sia limitata ad una contestazione generica del ricorso, può rendere specifica la stessa in sede di gravame poichè il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dall'art. 57, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, riguarda solo le eccezioni in senso stretto e non anche le mere difese, che non introducono nuovi temi di indagine (Cass.. 23/05/2018, n. 12651). Osservando il caso di specie al lume di questi principi di diritto, è viziata la decisione della CTR che ha (implicitamente) qualificato come nuova eccezione, come tale inammissibile, ai sensi del detto art. 57, comma 2, il rilievo dell'Ufficio secondo cui la contribuente avrebbe dovuto dare prova della patrimonialità dei beni immobili, da assoggettare all'agevolazione fiscale".

Con il quarto motivo deduce violazione del giudicato interno, censurabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., sub 3.

Poichè l'ufficio aveva ammesso l'applicabilità alla fattispecie della norma di cui alla L. n. 413 del 1991, su tale aspetto si era formato il giudicato interno.

Con il quinto motivo deduce violazione del giudicato interno, censurabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., sub 4.

La sentenza non ha tenuto conto della formazione del giudicato interno sull'applicabilità della L. n. 413 del 1991 al caso concreto.

I motivi, che possono essere trattati congiuntamente, atteso che attengono alla stessa questione dedotta sotto due profili diversi, sono infondati.

Gli stessi sono, in primo luogo, dedotti in maniera assolutamente sintetica, estrapolando una breve porzione di frase dalla memoria di costituzione in primo grado dell'ufficio.

Per permettere a questo Collegio di valutare appieno la questione dedotta nei motivi, sarebbe stato necessario, invece, dare conto dell'intero contesto in cui è stata scritta tale frase, e riportarla per intero.

Nel modo in cui sono stati dedotti, invece, è molto difficile valutarne la fondatezza. Peraltro, lo stesso ricorrente afferma, nelle poche righe in cui il motivo è articolato, che tale frase è stata inserita nella memoria dell'ufficio in relazione al problema dell'applicabilità della misura invocata (tassazione secondo le rendite catastali) agli immobili locati, mentre nel caso di specie la questione non è se tale normativa si applica agli immobili locati o meno, ma agli immobili strumentali, ai fini della determinazione del reddito di impresa, oppure in ogni caso.

Con il sesto motivo deduce violazione di legge per violazione del giudicato esterno di cui alla sentenza n. 99/65/10 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma.

La società aveva presentato identiche istanze di rimborso per gli anni 1994, 1995, 1996 e 1997.

Nel giudizio relativo alla impugnazione del diniego di rimborso per l'anno 1997, la sentenza della CTP di Roma n. 99/65/10, depositata l'1.3.2010, favorevole al contribuente, è passata in giudicato.

Il motivo è infondato.

In primo luogo, occorre valutare se la documentazione prodotta è sufficiente per provare l'invocato giudicato relativo alla sentenza che ha riguardato lo stesso problema in riferimento ad altro anno di imposta (il 1997). Infatti, la sentenza in questione, n. 99/65/10, della CTP di Roma, non riporta alcuna attestazione di definitività, ma questa si dovrebbe dedurre dall'attestazione della CTP del 24.10.2011 secondo cui non è stato richiesto il fascicolo dalla CTR, elemento che confermerebbe che non è stato depositato alcun appello, perchè, in quest'ultimo caso, la norma prevede che il giudice di appello richieda il fascicolo al giudice del primo grado.

A prova del passaggio in giudicato l'art. 124 disp att c.p.c. richiede documentazione specifica, e cioè una attestazione in calce alla sentenza che non è stata proposta impugnazione.

Questa Corte (Sez. III, n. 20974 del 2018) ha affermato che:

"la parte che eccepisce il giudicato esterno ha l'onere di provare il passaggio in giudicato della sentenza resa in altro giudizio, non soltanto producendola, ma anche corredandola della idonea certificazione ex art. 124 disp. att. c.p.c.".

Cosicchè per dimostrare il formarsi del giudicato occorre questa prova e non forme equipollenti (e neppure la non contestazione).

Ora, nel caso di specie la documentazione prodotta, che 'appare essere una copia semplice di una attestazione della CTP (l'attestazione di autenticità, infatti, riguarda la sentenza, ma non il documento in copia che dichiara l'autenticità della sentenza), così come risulta in atti, non può ritenersi idonea a provare il passaggio in giudicato, anche alla luce della giurisprudenza sopra citata, perchè non è equiparabile alla certificazione di cui all'art. 124 c.p.c., potendosi, teoricamente, verificare la situazione per cui il giudice di appello ha omesso di richiedere il fascicolo alla CTP anche in caso di presentazione di gravame. Si tratterebbe certamente di una omissione in violazione della legge, ma, ai fini che interessano in questa sede, non prova di per sè che l'appello non è stato presentato, lasciando aperta una lettura alternativa della situazione, seppure rivelatrice di una patologia processuale.

Peraltro, va aggiunto che, anche a ritenere provato il giudicato, si possono nutrire dubbi sulla sua efficacia estensiva. Il fatto che dovrebbe valere per più periodi di imposta non è tanto quello che gli immobili fossero storico artistici, che questa Corte (sez. V, n. 4832 del 2015, ma anche Sez. Un. del 2006) cita espressamente come uno di quegli elementi idonei a produrre effetto per più periodi di imposta, quanto il fatto che fossero strumentali all'attività di impresa, perchè, come ricordato in precedenza, la tesi che il ricorrente contesta ravvisa l'applicabilità della normativa del 1991 non per tutti gli immobili storico artistici, ma solo per quelli che non siano strumentali all'attività di impresa; ora, in primo luogo la sentenza passata in giudicato è stringatissima e in sostanza non contiene l'affermazione esplicita di principi, evidentemente dando molti concetti per presupposti; comunque, la strumentalità di un immobile all'attività di impresa non costituisce uno di quei presupposti che necessariamente condizionano di per sè l'imposta per più periodi, perchè è suscettibile di variare; un bene può essere strumentale in un periodo di imposta, e non esserlo in un altro.

Con il settimo motivo deduce violazione della L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La CTR avrebbe comunque errato nel ritenere non applicabile nel caso concreto la norma suddetta sulla tassazione degli immobili di interesse storico artistico che non è norma agevolativa, ma norma speciale.

Questo è senza dubbio il motivo principale della controversia, attinente al merito della questione.

Lo stesso è infondato.

E' vero che questa Corte, nella sua più alta composizione a sezioni unite (n. 5518 del 2011) ha affermato, in un lungo obiter (perchè la sentenza riguarda in realtà l'ICI e non le imposte dirette) di considerare il regime del 1991 (abrogato nel 2012) come un regime di tassazione sostitutivo per questi immobili, ed applicabile "in ogni caso", senza riguardo al fatto che l'immobile fosse vuoto o locato; in quanto regime sostitutivo, questo dovrebbe superare la discussione sulla ulteriore questione se per le imprese si applica solo se è bene patrimonio e non bene strumentale; il regime sostitutivo si applica se il bene rientra in tale categoria.

Tuttavia, tale affermazione è stata compiuta in una controversia relativa ad altra imposta e, come ricordato, in un "obiter" che, per quanto sviluppato, resta sempre tale e non attiene alla "ratio decidendi" specifica della controversia.

Lo stesso è stato riaffermato in altre decisioni, aventi però ad oggetto imposte diverse da quelle dirette (Sez. V, n. 13144 del 2018 in tema di ICI).

Per contro, numerosa giurisprudenza, anche recente, in tema specifico di imposte dirette, discostandosi da decisioni precedenti (sez. V, n. 19251 del 2012) che hanno applicato il suddetto principio anche in questo ambito, è di contrario avviso, ritenendo che il trattamento dell'art. 11, comma 2, si giustifica solo per il reddito fondiario e non per quello di impresa; si veda, tra le altre, la già citata sez. V, n. 29573 del 2018, che riguarda la stessa parte, la società GIP, in una controversia relativa ad una annualità (il 1996) ancora diversa rispetto non solo a quella della presente causa (1995) e della connessa n. 9424/12 (il 1994), ma anche rispetto a quella, relativa al 1997, citata sopra in relazione all'invocata formazione del giudicato esterno.

Nello stesso senso, sez. V, n. 9204 del 2017, che ricorda la:

"consolidata giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, in tema di imposte sui redditi, i canoni prodotti dalla locazione di immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi della L. 10 giugno 1939, n. 1089, art. 3, che siano oggetto dell'attività dell'impresa, rappresentano ricavi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa, secondo le norme che lo disciplinano, senza che sia applicabile la L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 11, comma 2, il quale, nello stabilire che il reddito degli immobili in questione è determinato "mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato", si riferisce al solo reddito fondiario e si giustifica nei costi di manutenzione degli immobili vincolati, superiori a quelli normalmente richiesti per altre tipologie di immobili, giustificazione, quest'ultima, che non avrebbe senso rispetto ai redditi di impresa, determinati sulla base dei ricavi conseguiti in contrapposizione ai correlativi costi che, invece, sono indeducibili rispetto ai redditi fondiari (Cass. nn. 26343 del 2009, Cass. 7542/2011, Cass. 7615/2014, Cass. 18921/2015).

Ed ancora sez. V, n. 7615 del 2014, secondo cui:

"il beneficio introdotto dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 11, concerne la determinazione del solo reddito fondiario, sicchè non si applica agli immobili d'interesse storico ed artistico

strumentali all'esercizio di attività d'impresa in quanto la natura di tale agevolazione integra un risparmio d'imposta (e, dunque, un reddito per il contribuente) e si giustifica perchè correlata ad un pregiudizio di analoga natura (ossia, un esborso), mentre nell'esercizio dell'attività d'impresa i costi relativi ai suddetti beni sono deducibili e, quindi, si traducono in un vantaggio".

Il fatto che oggi la società sia una società semplice (fatto su cui si insiste nella memoria) non rileva però per gli anni di imposta in questione, in cui la stessa era una società di capitali, una srl, come emerge dallo stesso testo dell'istanza di rimborso riportato nel ricorso in cui, nella domanda del 26.11.1996 relativa al 1995, la società si presentava come una srl.

Il ricorso deve, pertanto, essere rigettato.

Le spese seguono la soccombenza; sono pertanto, a carico del ricorrente e, tenuto conto del valore della causa, si liquidano in Euro 4.000 oltre spese prenotate a debito.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali di questo giudizio, liquidate in Euro 4.000 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 12 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 9 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza