Sentenza del 22/12/2021 n. 41298 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. L'ATER della Provincia di (XXXXX) impugnò l'avviso di accertamento che recuperava a tassazione, ai fini IRES e IRAP, per il periodo d'imposta 2006, costi indeducibili (quote di ammortamento finanziario di immobili locati per Euro 403.611,26, imputate a conto economico), plusvalenze non dichiarate derivanti dalla cessione di immobili di edilizia residenziale pubblica (per Euro 570.778,79), e applicava l'aliquota ordinaria Ires anzichè l'aliquota agevolata pari alla metà di quella ordinaria.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, con sentenza n. 418/01/2012, in parziale accoglimento del ricorso, disconobbe gli ammortamenti finanziari, e, per il resto, annullò l'atto impositivo.

3. La Commissione Tributaria Regionale ("C.T.R.") dell'Abruzzo (sezione staccata di Pescara) ha rigettato l'appello principale dell'Agenzia e quello incidentale dell'ATER, in relazione ai capi della pronuncia di primo grado di rispettiva soccombenza, sulla base delle seguenti considerazioni: (i) l'ATER è assimilabile allo IACP (Istituto Autonomo Case Popolari) poichè i due enti "non hanno natura giuridica diversa", sicchè all'ATER spettano le stesse agevolazioni previste per i soppressi Istituti autonomi; (ii) testualmente (cfr. pag. 7 della sentenza) "i proventi derivanti dalla vendita degli immobili ERP (...) non concorrono alla formazione dell'imponibile Ires poichè l'ente che li percepisce non è l'effettivo possessore, avendo la Regione la disponibilità delle somme al fine di impiegarle per specifiche finalità, quali lavori di incremento, acquisizione e manutenzione straordinaria del patrimonio ERP e per opere socialmente rilevanti"; (iii) anche l'ATER, quale IACP "comunque denominato", può avvalersi delle stesse agevolazioni fiscali previste per i soppressi enti, ivi compresa la riduzione del 50 per cento dell'aliquota IRES, di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 6, comma 1, lett. c bis), (iv) quanto all'IRAP, le plusvalenze conseguite dall'ATER con la vendita degli alloggi, da qualificare come proventi straordinari secondo la classificazione dei beni operata dalla stessa Amministrazione Finanziaria ("A.F."), non rientrano nel valore della produzione netta.

4. L'Agenzia delle Entrate ricorre con quattro motivi, illustrati con una memoria, per la cassazione della sentenza di appello; l'ATER resiste con controricorso, nel quale svolge ricorso incidentale, con quattro motivi, e deposita una memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso principale ("-1- Violazione dell'art. 86 t.u.i.r., del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, e art. 11, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), l'Agenzia assume che la sentenza impugnata ha negato che le entrate derivanti dalla vendita degli immobili ERP siano tassabili ai fini Ires e Irap, sulla base dell'asserita mancanza del possesso di un componente positivo di reddito da tassare (segnatamente si tratta di una plusvalenza e non di un ricavo) in capo all'ATER poichè i detti proventi, seppure formalmente attribuiti all'Azienda Territoriale, sono giuridicamente indisponibili, essendo rimesso alla Regione di determinarne la destinazione. Indi, censura la decisione della C.T.R. che ha trascurato alcuni elementi di fatto non controversi, vale a dire che l'ATER, tramite la vendita degli immobili, realizza proventi, che sono di sua proprietà, tassabili come plusvalenze in capo alla stessa Azienda Territoriale, i quali, in un secondo momento, scontata la tassazione, sono suscettibili di essere destinati dalla Regione al soddisfacimento di determinate finalità e scopi sociali, come il c.d. bisogno abitativo. Del resto, ad avviso dell'ufficio finanziario, fin dalla fase endoprocedimentale, era stato evidenziato che l'Agenzia si era già pronunciata su tali temi, in data 05/09/2007, nella risposta della Direzione Regionale dell'Abruzzo all'interpello dell'ATER, ed aveva escluso che, in base all'attuale quadro normativo ed alla prassi interpretativa della materia tributaria, le plusvalenze da cessione di alloggi dell'ATER potessero essere esenti da imposta. Sotto altra angolazione giuridica, l'ufficio rileva che l'ATER afferma di non considerare come propri gli immobili ed i proventi delle cessioni, il che però è contraddetto dai seguenti elementi oggettivi che, al contrario, dimostrano che gli immobili e i proventi della loro cessione sono dell'Azienda. In particolare: nei pubblici registri immobiliari detti beni sono intestati all'ATER; gli atti di cessione sono firmati, in qualità di cedente, dal legale rappresentante dell'ATER; i proventi delle vendite confluiscono in conti ad essa intestati; tali proventi possono essere utilizzati soltanto dall'ATER, seppure previa autorizzazione delle Regioni e per soli fini istituzionali (straordinaria manutenzione e costruzione edilizia residenziale pubblica). In ultima analisi, la ricorrente ascrive alla Commissione Regionale di avere creato uno ius singolare, che in realtà non esiste, introducendo una figura ibrida, sussumibile sotto il nomen della plusvalenza, ma non sotto il relativo regime di normazione e tassazione. Infine, l'Agenzia rimarca che la C.T.R. reitera il medesimo errore nel passo della decisione in cui afferma che l'A.F. avrebbe negato l'imponibilità della plusvalenza ai fini dell'Irap laddove, invece, nella già citata risposta all'interpello dell'ATER di Lanciano, l'ufficio aveva sostenuto esattamente il contrario.

2. Con il secondo motivo ("-2- Violazione dell'art. 109 t.u.i.r., (imputazione per competenza), e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, (in tema di IRAP), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), l'Agenzia rileva che la C.T.R. ha fatto riferimento alla presunta insorgenza di una doppia imposizione in relazione alla quota del 20% delle somme incassate dalle vendite destinato a copertura delle perdite (mentre il restante 80% può essere destinato esclusivamente alla manutenzione straordinaria o alla realizzazione di nuove costruzioni). Al riguardo evidenzia che non vi è alcun rischio di doppia imposizione in quanto i proventi derivanti dalle cessioni avvenute nel 2006 erano interamente soggetti a tassazione Ires e Irap nel medesimo periodo d'imposta, in virtù del principio di competenza.

3. Con il terzo motivo ("-3- Ultrapetizione in violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha pronunciato sulla

questione se spettasse o meno all'ATER l'agevolazione di cui all'art. 88 t.u.i.r., la quale però non aveva costituito nè motivo di ripresa a tassazione nè motivo di ricorso.

4. Con il quarto motivo ("-4- Violazione della L.R. Abruzzo n. 44 del 1999, art. 4 e art. 9, comma 3, dell'art. 73 t.u.i.r., comma 1, lett. b) e c), e comma 2, e degli artt. 2093 e 2201 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata che ha ritenuto che all'ATER spettassero i benefici di legge accordati agli IACP, compresa la riduzione alla metà dell'aliquota Ires, come previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 6, comma 1, lett. c bis), per gli "istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati", senza considerare che i due enti in realtà hanno diversa natura giuridica e non sono assimilabili, in quanto: gli IACP erano enti pubblici non economici mentre (anche per la L.R. Abruzzo n. 44 del 1999, che ha istituito le ATER di (XXXXX), (XXXXX), (XXXXX), (XXXXX) e (XXXXX)) le ATER sono enti pubblici economici, dotati di una propria autonomia organizzativa, amministrativa e contabile, la cui contabilità è equiparata a quella delle società di capitali. In particolare, ai fini fiscali, le Aziende territoriali sono enti commerciali, soggetti all'Ires, ai sensi dell'art. 73 t.u.i.r., comma 1, lett. b), c), ciò che trova conferma anche nello statuto degli stessi enti che stabilisce che (art. 2) "in conformità con la legislazione in vigore, l'ATER provvede ad attuare interventi di recupero del patrimonio in gestione nonchè per conto di altri enti e soggetti privati", e che (art. 3) "per lo svolgimento dei propri fini provvede a compiere tutte le operazioni commerciali, finanziarie, mobiliari e immobiliari, anche previa costituzione di società di diritto civile". In altri termini, l'ATER è un ente commerciale con finalità sociale che si finanzia, per la gestione ordinaria, con i proventi delle locazioni; per il ripianamento del deficit finanziario, con una quota pari al 20% dei proventi di cessione degli immobili; per la costruzione e la straordinaria manutenzione degli immobili, con una quota pari al residuo 80% dei proventi della cessione degli immobili e tramite specifici contributi concessi dalla Regione Abruzzo. Una quota ulteriore delle sue entrate è costituita dall'attività commerciale di progettazione. L'erronea equiparazione delle ATER agli IACP, operata dalla C.T.R., si riflette anche sulla possibilità, riconosciuta dal giudice di merito, di applicare alle Aziende territoriali le agevolazioni fiscali previste dal D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, (e dall'art. 88 t.u.i.r., quale norma che non rileva ai fini del decidere) a favore degli IACP "comunque denominati". In merito a tale aspetto, nella prospettiva dell'A.F., vale quanto già osservato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 26 settembre 2005, n. 131, per la quale, appunto, gli IACP "comunque denominati" sono quegli enti che perseguono in via esclusiva i medesimi compiti degli IACP, hanno la medesima forma giuridica e il medesimo status degli Istituti autonomi. Certamente, secondo la tesi erariale, l'ATER di (XXXXX) non rientra nell'accezione di IACP "comunque denominato" poichè persegue anche i medesimi fini istituzionali dell'IACP, ma non in via esclusiva, potendo porre in essere attività commerciali o diverse da quelle proprie della costruzione e gestione degli immobili ERP, ferma la constatazione che l'ATER è un ente pubblico economico e gli IACP erano enti pubblici non economici.

5. Il primo motivo è fondato.

5.1. Preliminarmente, nel solco della giurisprudenza della Corte (ex multis Cass. Sez. L. 14 novembre 2019, n. 29617), è opportuno richiamare le principale tappe della normativa di settore che, traguardata in chiave storica, ha registrato la transizione dalla disciplina statale a quella regionale e la trasformazione degli Istituti autonomi case popolari (IACP), enti pubblici

strumentali dello Stato, operanti nel settore dell'edilizia residenziale pubblica (ERP), nelle Aziende per l'edilizia residenziale pubblica (ATER). In particolare: (i) gli IACP, istituiti nella prima metà del secolo scorso, svolgevano inizialmente un servizio pubblico di protezione sociale, che garantiva il soddisfacimento del primario bisogno di un'abitazione ed era considerato di natura assistenziale. La L. 22 ottobre 1971, n. 865, che ha trasferito il patrimonio ERP agli IACP, ha espresso un nuovo concetto di edilizia residenziale pubblica, intesa come servizio sociale rivolto a soddisfare un'esigenza fondamentale di tutti i cittadini; (ii) il D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616, e il D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112, hanno dato un assetto regionalistico alla distribuzione delle funzioni amministrative dell'edilizia residenziale pubblica. In particolare, l'art. 93, (del D.P.R. n. 616 del 1977, in tema di "Edilizia residenziale pubblica"), stabilisce che "Sono trasferite alle regioni le funzioni amministrative statali concernenti la programmazione regionale, la localizzazione, le attività di costruzione e la gestione di interventi di edilizia residenziale e abitativa pubblica, di edilizia convenzionata, di edilizia agevolata, di edilizia sociale nonchè le funzioni connesse alle relative procedure di finanziamento. Sono altresì trasferite le funzioni statali relative agli I.A.C.P."; (iii) con il mutamento della sistematica costituzionale sul riparto delle competenze legislative tra lo Stato e le Regioni e il riordino delle varie funzioni pubbliche, confluito nella riforma del Titolo V della Costituzione, la materia dell'edilizia pubblica è stata attribuita alla competenza regionale e si articola in tre diversi livelli normativi. Per quanto adesso rileva, il terzo livello (di cui all'art. 117 Cost., comma 4), riguarda la gestione del patrimonio immobiliare di edilizia residenziale pubblica di proprietà degli IACP o degli altri enti che sono ad essi subentrati in virtù della legislazione regionale; (iv) seguendo la linea della ripartizione della potestà legislativa tracciata dall'art. 117, le Regioni, al fine di rendere maggiormente efficiente ed agile il servizio, hanno trasformato gli IACP in "Aziende", organizzandole secondo schemi privatistici.

5.2. La L.R. Abruzzo 21 luglio 1999, n. 44, sancisce la trasformazione degli IACP della Regione nelle ATER, che subentrano nei rapporti attivi e passivi degli istituti autonomi (artt. 2, 3), e, quanto alla natura giuridica (art. 4), sono enti pubblici economici dotati di personalità giuridica e di autonomia organizzativa, amministrativa e contabile e di un proprio statuto approvato dal Consiglio regionale. Tra le attività delle ATER (art. 9) rientra la gestione del patrimonio di proprietà dei trasformati IACP a loro trasferito, nonchè del patrimonio di enti pubblici, territoriali e non, affidati alla loro gestione; l'ATER ha un Consiglio di Amministrazione, un presidente, un direttore e un revisore legale (art. 10); deve redigere il bilancio (art. 22) e deve tenere le scritture contabili in modo da consentire la rilevazione dei costi delle attività espletate e dei servizi prestati e dei corrispettivi introitati nonchè le variazioni negli elementi attivi e passivi patrimoniali raggruppati secondo il modello di conto economico e di stato patrimoniale previsti dal bilancio tipo. La contabilità generale è strutturata in maniera da garantire le stesse informazioni fornite dalle società private seguendo, nella redazione dei bilanci, i medesimi principi contabili; quanto alle fonti di finanziamento (art. 23), le ATER provvedono al raggiungimento dei propri scopi mediante: a) i canoni di locazione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica di cui alla L.R. 25 ottobre 1996, n. 96, e successive modificazioni ed integrazioni; b) i rimborsi per spese tecniche generali relative ai programmi di edilizia residenziale pubblica, nella misura stabilita dalla Giunta Regionale; c) l'alienazione del

patrimonio immobiliare secondo la normativa nazionale e regionale vigente; d) gli ulteriori proventi derivanti dalle attività previste alla stessa legge.

5.3. Che, sul piano fiscale, le Aziende Territoriali siano enti commerciali, soggetti all'Ires, ai sensi dell'art. 73 t.u.i.r., comma 1, lett. b),c), è confermato dalle disposizioni dello statuto dell'ATER (i cui passi sono trascritti nell'autosufficiente quarto motivo di ricorso dell'ufficio), che stabilisce che (art. 2) "in conformità con la legislazione in vigore, l'ATER provvede ad attuare interventi di recupero del patrimonio in gestione nonchè per conto di altri enti e soggetti privati", e che (art. 3) "per lo svolgimento dei propri fini provvede a compiere tutte le operazioni commerciali, finanziarie, mobiliari e immobiliari, anche previa costituzione di società di diritto civile". Per la dottrina, la disciplina dell'Ires, applicabile alla categoria unitaria dei soggetti passivi dell'imposta (che copre un ampio ventaglio di enti: dalle società di capitali, agli enti pubblici e privati che esercitano attività commerciale, alle persone giuridiche, etc.), dipende (oltre che dal criterio della residenza dell'ente nel territorio dello Stato) dalla sua "natura commerciale". In ordine alla commercialità del soggetto passivo (correlata al suo oggetto sociale, principale o esclusivo, definibile come "l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto"), rilevano le indicazioni desumibili dalla legge (ove questa ne disponga la relativa costituzione), dall'atto costitutivo o dallo statuto, "se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata". In mancanza di tali due ultimi atti nelle predette forme, la natura commerciale dell'ente è determinata in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato (art.73 t.u.i.r., co. 4 e 5).

5.4. Con specifico riferimento agli enti pubblici, ai fini dell'esenzione Ires ex art. 74 t.u.i.r., per questa Corte (ex multis Cass. 03/08/2016, n. 16156; 27/03/2019, n. 8520), occorre accertare se l'ente rientri tra quelli esenti (e cioè se eserciti le funzioni statali o le altre funzioni elencate dall'art. 74, comma 2, che, come tali, non costituiscono attività commerciali), dovendosi altrimenti verificare, sulla base della legge, dell'atto costitutivo o dello statuto, e, sussidiariamente, in via sostanziale (così Cass. n. 16156/2016) "in quale categoria ricada l'ente quanto all'oggetto di esercizio di attività commerciale, con conseguenze quanto alle modalità di tassazione e di base imponibile.".

5.5. Così composto il quadro normativo, giurisprudenziale e dottrinale di riferimento, tornando in medias res, al motivo di ricorso, reputa la Corte che, in tema di tassazione dei proventi derivanti dalla vendita degli immobili dell'ATER, debbano essere enunciati i seguenti principi di diritto:

"in materia di imposizione Ires, ai sensi dell'art. 73 t.u.i.r., comma 1, lett. b),c), l'ATER, quale ente pubblico economico, dotato di personalità giuridica, che svolge (anche se non in maniera esclusiva) attività commerciale, è soggetto all'imposta sul reddito delle società. Sicchè i proventi derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei beni immobili dell'ATER - la quale, per la giurisprudenza della Corte in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) svolge certamente un'attività di carattere economico (cfr. ex multis Cass. 14/05/2020, n. 8964) - sono qualificabili, dal punto di vista tributario, come plusvalenze (e non come ricavi poichè quelli oggetto delle cessioni non sono "beni-merce") che concorrono alla formazione del reddito tassabile, ai sensi dell'art. 86 t.u.i.r.";

"per le medesime ragioni, l'ATER è altresì soggetto passivo dell'Irap (ciò che è confermato dal tralatizio orientamento della Corte, espresso, tra le molte altre pronunce, da Cass. 17/05/2019, n. 13362), secondo il disposto del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 3, comma 1, lett. a), che, appunto, annovera tra i soggetti all'Imposta Regionale gli enti di cui all'art. 87 t.u.i.r., comma 1, lett. b), (attuale art. 73), che ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta - consistente nel valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata dall'ente nel territorio della Regione (ai sensi dei successivi artt. 4 e 5) - prende in considerazione i componenti positivi e negativi del reddito di impresa".

5.6. La C.T.R. si è discostata dai principi di diritto sopra enunciati laddove, pur non disconoscendo la natura commerciale dell'ATER nè che l'Azienda Territoriale sia soggetta all'Ires e all'Irap, tuttavia, ha erroneamente negato che le somme ricavate dalla vendita degli immobili ERP concorrano a formare la base imponibile di tali due tributi, in ragione della circostanza che i proventi delle cessioni immobiliari sono vincolati dalla Regione al perseguimento di specifiche finalità di pubblico interesse. Il dictum della Commissione Regionale non coglie la questione dirimente, ossia che, assodato che l'ATER è soggetto passivo dell'Ires (e dell'Irap) perchè svolge attività commerciale, conseguenzialmente i proventi derivanti dalla cessione degli immobili ERP, qualificabili come "plusvalenze" (non essendo riconducibili alla diversa categoria dei "ricavi"), costituiscono componenti positivi del reddito d'impresa che concorrono a formare la base impositiva dell'Ires e dell'Irap. Il vincolo di destinazione delle somme ricavate dalla vendita degli immobili ERP, invece, è un elemento privo di rilievo dal punto di vista fiscale.

5.7. Infatti, ripercorrendo l'erronea trama argomentativo del giudice di merito, è il caso di ricordare che, in passato, occupandosi di questione analoga, la Corte (così Cass. 05/02/2007, n. 2436, menzionata dalla C.T.R.) chiarì che, per esempio, erano assoggettabili all'ILOR i canoni di locazione degli alloggi di proprietà degli IACP in quanto "gli enti in questione sono titolari di attribuzioni proprie e distinte nell'ambito della realizzazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica, e in particolare nella gestione del patrimonio immobiliare, senza che siano previsti meccanismi di alcun genere che comportino l'imputazione di atti giuridici compiuti dagli IACP allo Stato (o alle Regioni, a seguito dell'attribuzione a queste ultime, da parte della L. n. 1036 del 1972, art. 5, delle funzioni in materia di programmi di edilizia residenziale pubblica). Del tutto priva di significato, a tali fini, appare quindi la previsione di un obbligo degli Istituti di versare parte dei proventi ad una gestione statale (...).. Escluso, quindi, che gli IACP svolgano un ruolo di meri esattori di somme dovute allo Stato, non può neppure dubitarsi che sia escluso, sotto altro profilo, il presupposto impositivo del possesso del reddito.".

6. Il secondo e il terzo motivo, suscettibili di esame congiunto, sono inammissibili.

6.1. Le censure in essi contenute non colgono la complessiva ratio decidendi della sentenza impugnata che non è fondata su un'asserita illegittima doppia imposizione sulla quota del 20% dei proventi delle vendite degli immobili destinata a ripianare le perdite (cfr. il secondo motivo), e non ha statuito alcunchè sulla spettanza all'ATER dell'agevolazione di cui all'art. 88 t.u.i.r. (cfr. il terzo motivo), ma piuttosto si è limitata ad un generico richiamo a tali aspetti del tutto estranei al tema del decidere.

7. Il quarto motivo è fondato.

7.1. Il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, applicabile ratione temporis, dispone che "L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti: (...) lett. c bis) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati". Trattasi di norma fiscale agevolatrice; come ha recentemente ricordato Cass. n. 8964/2020 (che richiama Cass. Sez. U. n. 28160/2008, Cass. n. 2821/2012, n. 7385/2012, n. 12313/2017, n. 15407/2017), le norme fiscali agevolatrici hanno natura eccezionale, e come tali non sono soggette a interpretazione analogica, in virtù del disposto dell'art. 14 preleggi.

7.2. Cass. 10/05/2019, n. 12500, intervenuta in materia limitrofa al tema del decidere, ha negato che alle società private - quali enti che gestiscono, in regime di accreditamento, una casa di cura convenzionata (ai sensi della L. n. 833 del 1978, art. 43, comma 2), e che, ancorchè abbiano ottenuto il riconoscimento regionale di "presidio ospedaliero", non coincidono con gli "enti ospedalieri" di cui alla L. n. 132 del 1968, art. 2, comma 2, - sia applicabile in via estensiva la riduzione della metà prevista dal D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, lett. a), in favore dei soli enti pubblici ospedalieri ex L. n. 132 del 1968, trattandosi di norma agevolativa avente natura soggettiva derogatoria di previsioni generali, come tale di stretta interpretazione. A sostegno di tale principio di diritto la Corte menziona Cass. Sez. U. 03/06/2015, n. 11373, per la quale "E', invero, principio assolutamente consolidato nella giurisprudenza di questa Corte e condiviso dalla prevalente dottrina, che le norme fiscali di agevolazione sono norme di "stretta interpretazione", nel senso che non sono in alcun modo applicabili a casi e situazioni non riconducibili al relativo significato letterale; sicchè, in particolare, non vi è possibilità di ricomprendere nell'ambito applicativo di una norma di agevolazione fiscale figura soggettiva diversa da quella specificamente contemplata dal testuale dato normativo (cfr. Cass. n. 14157/03, n. 15316/02). Il principio è generalmente fondato sull'esigenza dogmatica, codificata nell'art. 14 preleggi, connessa al fatto che le disposizioni agevolative costituiscono altrettante deroghe al sistema definito dalle norme tributarie impositrici ed al criterio di correlazione da esso attuato - nella prospettiva di cui all'art. 53 Cost., (che "è il presupposto ed il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche": v. C. Cost. 10/2015) - tra imposizione fiscale e capacità contributiva. (Senza pretesa di completezza cfr., in tal senso: con riferimento alla specifica agevolazione in rassegna, Cass. n. 5697/14, n. 6234/12; n. 2605/12; n. 5570/11 ed, altresì, Cass. n. 12928/13 e n. 5270/09, con riguardo al profilo della non estensibilità del beneficio di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 15, alle operazioni relative a prestiti non superiori ai 18 mesi; nonchè, con riferimento ad altra tipologia di agevolazioni fiscali, Cass. 5484/08; 26106/05; 14658/05; 14170/03, 15316/02, 13502/91).

Come puntualizzato da autorevole dottrina, il principio trova, ancor prima, fondamento nella circostanza che - a salvaguardia dell'equilibrio tra gli interessi che preminentemente si contrappongono nel rapporto tributario (la garanzia dei contribuenti e le esigenze di bilancio dell'ente impositore, di cui possono cogliersi referenti, oltre che nella previsione del già citato art. 53 Cost., rispettivamente, nella riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost., e nella previsione dell'art. 81 Cost., in quest'ultima ancor più incisivamente dopo la novella di cui alla L. Cost. n. 1 del 2012: v. C. Cost. 10/15 e 260/90) - l'ambito dell'imposizione è tracciato dal legislatore (in positivo, così come, conseguentemente, in negativo), con compiuta indicazione di oggetti e soggetti tassabili. Cosicchè, non diversamente dalle norme impositive, in relazione alle quali è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non espressamente

indicati dal dato normativo, anche le norme agevolative, per ineludibile simmetria, declinano un catalogo completo, insuscettibile di integrazione che trascenda i confini semantici del dato suddetto.".

7.3. Nella specie, non è conforme a diritto la sentenza impugnata che ha esteso la disposizione agevolativa dettata per gli IACP a una categoria di enti, le ATER, che seppure analoghi ai "vecchi" istituti autonomi, diversamente da quanto opina la Commissione Regionale, non sono ad essi assimilabili per tutte le ragioni esposte in precedenza (cfr. p. 5).

8. Con il primo motivo di ricorso incidentale ("Sulla inesistenza o nullità della sentenza per inidoneità al raggiungimento dello scopo, dovuto al difetto del requisito essenziale di forma-contenuto della motivazione, per violazione dell'art. 156 c.p.c., comma 2, art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, e art. 111 Cost., comma 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), si fa valere la nullità della sentenza che, senza nemmeno accennare alle ragioni di una simile statuizione, ha rigettato l'appello incidentale della contribuente contro il capo della decisione di primo grado che confermava la legittimità della ripresa a tassazione delle quote di ammortamento finanziario degli immobili costruiti sui terreni ricevuti in concessione dal Comune per un periodo di novantanove anni.

9. Con il secondo motivo ("Sulla violazione dell'art. 115 c.p.c., per avere i Giudici omesso di considerare come il sostenimento del costo relativo alla realizzazione degli immobili fosse un fatto non contestato, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), l'ATER censura la sentenza impugnata per violazione del principio di non contestazione, ove si ritenesse che la ragione del rigetto dell'appello incidentale risieda nella "convinzione" che il sostenimento del costo di realizzazione degli immobili dovesse essere provato, pur trattandosi di un fatto non contestato.

10. Con il terzo motivo ("Sulla violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 22, comma 3, per avere i giudici ritenuto non provato il sostenimento del costo relativo alla realizzazione degli immobili, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), qualora si dovesse ritenere che la ragione del rigetto dell'appello incidentale risieda nella mancata prova del sostenimento del costo derivante dalla realizzazione degli immobili, l'ATER deduce la violazione o falsa applicazione dell'art. 22, comma 3, in quanto, per essere ormai intercorso più di un decennio tra il sostenimento dei costi e la notifica dell'accertamento tributario oggetto del giudizio, il fisco non può pretendere che il contribuente ne fornisca prova documentale, essendo sufficiente, ai fini della stessa prova, l'iscrizione di tali componenti negativi all'attivo dello stato patrimoniale, eseguita nel rispetto del principio di continuità dei bilanci, a titolo di costo degli immobili cui si riferiscono.

11. Con il quarto motivo ("Sulla violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 102 e 104, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), l'ATER censura la sentenza impugnata, laddove abbia respinto l'appello incidentale sul presupposto che l'àmbito di applicazione degli artt. 102 e 104 t.u.i.r., sia sovrapponibile, trascurando che l'ammortamento finanziario (art. 104) non è assimilabile a quello strumentale (art. 102) e, a differenza del primo, non si applica ai beni strumentali, ma ai beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione, ossia ai beni acquistati o costruiti sulla base di una concessione e che, al termine della concessione medesima, l'impresa concessionaria è tenuta a trasferire gratuitamente al concedente. A tale

ultima categoria di beni, secondo la contribuente, appartengono gli immobili costruiti dall'ATER sui terreni ricevuti in concessione dal Comune, per la durata di novantanove anni alla scadenza dei quali, salvo il rinnovo della concessione, il proprietario del suolo acquista, per accessione, la proprietà del bene.

12. Il primo motivo del ricorso incidentale è fondato e i restanti tre sono assorbiti.

12.1. Questa Corte, a sezioni unite, ha enunciato il principio secondo cui la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, allorquando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 (p. 7.2.), che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; conf.: Cass. Sez. U. n. 22229, n. 22230, n. 22231, del 2016. I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430 (p. 2.4.); Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9557 (p. 3.5.)). Ancor più di recente, Cass. Sez. U. 27/12/2019, n. 34476 (che cita, in motivazione, Cass. Sez. U. 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9558; Cass. Sez. U. 31/12/2018, n. 33679) ha avuto modo di ribadire che "nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione.".

12.2. Ebbene, il capo della sentenza che rigetta l'appello incidentale dell'ATER avverso il dictum della decisione di primo grado che confermava la legittimità della ripresa a tassazione delle quote di ammortamento finanziario è nullo perchè non illustra le ragioni della decisione.

13. In conclusione, accolti il primo e il quarto motivo del ricorso principale, inammissibili il secondo e il terzo motivo dello stesso ricorso, accolto il primo motivo del ricorso incidentale e assorbiti gli altri, la sentenza impugnata è cassata, con rinvio al giudice a quo, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e quello incidentale secondo quanto indicato in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 22 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza