

Sentenza del 21/03/2024 n. 7688 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate ricorre, con quattro motivi, contro l'Autorità portuale di Trieste avverso la sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale del Friuli - Venezia Giulia, in sede di giudizio di rinvio, ha rigettato l'appello proposto dall'ufficio, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento per l'anno di imposta 2002, che rilevava in capo all'Autorità portuale una maggiore Ires, derivante dall'assoggettamento a tassazione, a titolo di redditi diversi, dei canoni percepiti in relazione alla concessione di beni demaniali marittimi e di ulteriori redditi.

2. Il giudice, pronunciando limitatamente ai motivi accolti dalla cassazione con rinvio, riteneva preliminarmente fondata l'eccezione dell'Autorità portuale sulla decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere impositivo, esercitato nel 2008 in relazione all'anno di imposta 2002, per il quale aveva vigenza l'ordinario termine decadenziale spirato il 31/12/2007.

Comunque, per completezza, la C.t.r. esaminava i restanti motivi, e riteneva infondato sia il primo, dovendosi escludere che l'Autorità portuale operasse in regime di impresa e che fosse soggetto ad imposizione per le entrate relative ai vari servizi annessi alle attività portuali (servizi di ormeggio, collegamento ferroviario, vettoriamento energia elettrica, fornitura acqua, pesature e noleggio mezzi), sia il secondo, dovendosi egualmente ritenere assorbita ogni contestazione in ordine all'erronea deduzione per ritenute di acconto subite (relative a contributi della Regione Friuli - Venezia Giulia e della Camera di commercio di Trieste).

3. Avverso il ricorso dell'Agenzia delle entrate, l'Autorità portuale di Trieste resiste con controricorso.

4. In prossimità dell'udienza il P.G. Fulvio Troncone faceva pervenire conclusioni scritte, con cui chiedeva il rigetto del ricorso.

In data 16 febbraio 2024, l'Agenzia delle entrate ha depositato istanza di rinvio, con richiesta di fissazione della nuova udienza in data successiva all'1 marzo 2024, rilevando che nel presente giudizio appariva preliminare "chiarire la portata della disposizione transitoria introdotta dal trascritto articolo 4-bis del decreto-legge 16 giugno 2022, n. 68 , convertito, con modificazioni, dalla legge 5 agosto 2022, n. 108 , e la sua compatibilità con la decisione della Commissione del 4 dicembre 2020, allo stato confermata dal Tribunale dell'Unione con la sentenza del 20 dicembre 2023".

Motivi della decisione 1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art. 56 D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 , e dell' art. 304 , c. 2, cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n.4, cod. proc. civ.

La ricorrente deduce che la Commissione provinciale aveva implicitamente respinto l'eccezione di tardività dell'avviso di accertamento sollevata dalla contribuente con il ricorso di primo grado, decidendo direttamente la causa nel merito; pertanto la contribuente, nel resistere all'appello dell'ufficio, avrebbe dovuto espressamente riproporre tale eccezione e non limitarsi a difese di merito. Ai sensi dell' art. 56 D.Lgs. 546/92 , l'eccezione di tardività doveva quindi ritenersi abbandonata, in quanto la società non la riprese in appello e neanche nel controricorso per cassazione. La riprese, ormai inammissibilmente, soltanto in sede di rinvio. Secondo la ricorrente, la C.t.r., anziché accoglierla, avrebbe dovuto dichiararla inammissibile, sia in applicazione dell'art. 56 cit., sia in conformità alla nota natura "chiusa" del giudizio di rinvio (art. 394 , c. 2, cod. proc. civ.), che non consente di introdurre questioni nuove o ormai precluse nelle precedenti fasi.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione dell' art. 43 del d.P.R. 29.9.1973, n. 600 , degli artt. 7 , 8 , 9 e 10 della L. 27.12.2002, n.289 , e dell' art. 2 , comma 44, della Legge 24.12. 2003, n. 350 , (legge finanziaria per il 2004), in relazione all' art. 360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Secondo la ricorrente, la questione relativa all'eccepita decadenza dal potere impositivo appariva in ogni caso infondata; trattandosi di avviso emesso per l'anno di imposta 2002, il termine ultimo per la notifica, ordinariamente fissato per il 31/12/2007, doveva ritenersi prorogato al 31/12/2009 in considerazione della deroga prevista dall' art.10 della L. n.289/2002 , non essendosi il contribuente avvalso delle sanatorie di cui alla citata legge. L'articolo in parola, infatti, statuiva che: "Per i contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni recate dagli articoli da 7 a 9 della presente legge, in deroga alle disposizioni dell' articolo 3 , comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 , i termini di cui all' articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 , e successive modificazioni, e all' articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , e successive modificazioni, sono prorogati di due anni". Considerato che la notifica dell'avviso di accertamento era avvenuta, per stessa ammissione della parte, in data 15/12/2008, la C.t.r. avrebbe dovuto concludere per la tempestività dell'operato dell'Amministrazione. A questo proposito, invece, i giudici della C.t.r. avevano ritenuto che l'anno d'imposta 2002 non rientrasse "negli "anni pregressi" di cui alla L. n.289/2002 , e pertanto per esso non operava la proroga biennale dei termini di accertamento, accordata agli uffici finanziari dalla L. n. 289/2002 , art. 10 , essendo questa circoscritta ai periodi di imposta per i quali i termini per la presentazione della dichiarazione erano scaduti entro il 31 ottobre 2002.

1.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 87 , 88 (oggi 74, 75), 108 , 109 (oggi, 143, 144), del d.P.R. 22.12.1986, n. 917 , vigente ratione temporis e dell' art. 2195 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Quanto all'annullamento della ripresa a tassazione dei ricavi derivanti dalle attività relative al traffico merci, ai servizi carri ferroviari, al servizio ferroviario, alla fornitura di acqua alle navi e ai

magazzini, era pacifico che la stessa Autorità portuale li aveva contabilizzati tra quelli provenienti dalla "vendita di beni e prestazioni di servizi" e quelli derivanti dal vettoriamiento dell'energia elettrica, tra le "entrate non classificabili in altre voci". Era la stessa contribuente, quindi, ad escludere (senza rettificare la dichiarazione con apposita dichiarazione integrativa ai sensi del d.P.R. n.322/98) che le entrate in questione attenessero alle sue finalità istituzionali e a qualificarle come entrate da vendita di beni e servizi, cioè da attività commerciale.

Secondo la ricorrente, tanto si evinceva dalla dichiarazione dei redditi per il 2002, ove l'Autorità portuale indicava i ricavi che concorrevano al reddito d'impresa (Rigo RC1) nonché le spese i costi e i componenti negativi che si riferivano specificamente ad operazioni effettuate nell'esercizio di imprese commerciali (Rigo RC2). Era, dunque, evidente che non si trattava di attività per legge riservate all'Autorità portuale, e quindi incluse nelle sue finalità istituzionali.

L'ufficio ha dedotto che i ricavi in questione erano stati anche assoggettati ad Iva e che, a partire dall'anno successivo, la contribuente li aveva contabilizzati e dichiarati come redditi di impresa.

1.4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 19 (ora 22) del d.P.R. 22.12.1986, n. 917 , e 37 del d.P.R. 29.9.1973, n. 602 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Con riferimento al recupero delle ritenute d'acconto indebitamente dedotte, pari ad Euro.293.202,00, l'Amministrazione finanziaria, con l'avviso di accertamento di cui è causa, rettificava integralmente il rigo RN 26, portandolo a zero, poiché le ritenute d'acconto esposte nella dichiarazione dei redditi erano riferibili a somme che non avevano concorso a formare il reddito complessivo, atteso che si riferivano a contributi, ottenuti dalla Regione Friuli - Venezia Giulia e dalla Camera di Commercio di Trieste.

2.1. I motivi devono essere esaminati congiuntamente perché connessi. Il terzo ed il quarto sono infondati, con conseguente inammissibilità del primo e del secondo.

Invero, la sentenza impugnata si basa su di una duplice ratio decidendi, l'una relativa all'intervenuta decadenza dell'ufficio dal potere impositivo e l'altra relativa alla non imponibilità dei ricavi recuperati a tassazione dall'ufficio.

Qualora la sentenza impugnata, come nel caso di specie, sia basata su una motivazione strutturata in una pluralità di ordini di ragioni, convergenti o alternativi, autonomi l'uno dall'altro, e ciascuno, di per sé solo, idoneo a supportare il relativo dictum, la resistenza di una di queste rationes alle censure sollevate con l'impugnazione comporta che la decisione deve essere tenuta ferma sulla base del profilo della sua ratio mal censurato, privando in tal modo l'impugnazione dell'idoneità al raggiungimento del suo obiettivo funzionale, rappresentato dalla rimozione della pronuncia contestata (cfr., in merito, ex mu/tis, Cass. n. 4349 del 2001 , Cass. n. 4424 del 2001 ; Cass. n. 24540 del 2009), per cui, se una delle ragioni che fondano il rigetto dell'appello "resiste" all'impugnazione, è del tutto ultronea la verifica di ogni ulteriore censura, perché l'eventuale accoglimento di essa non condurrebbe mai alla cassazione della sentenza gravata.

Nel caso di specie, i primi due motivi sono rivolti a censurare la statuizione della C.t.r. relativa all'intervenuta decadenza dell'ufficio dal potere impositivo, esercitato nel 2008 in relazione all'anno di imposta 2002, per il quale, secondo il giudice di appello, aveva vigenza l'ordinario termine decadenziale spirato il 31/12/2007.

Sul punto l'Agenzia ricorrente evidenzia che la Commissione era giunta a tale assunto non avvedendosi che il comma 44 dell' art. 2 della Legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria per il 2004) aveva esteso l'operatività della legge n. 289/2002 anche al periodo d'imposta 2002. La citata normativa prevedeva: "Le disposizioni di cui agli articoli 7 , 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n.289 , si applicano, con le medesime modalità ivi rispettivamente indicate, anche relativamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2002, per il quale le dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2003". Tale disposizione, estendendo le disposizioni agevolative della legge n.289/2002 anche al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002, comportava necessariamente che anche la proroga prevista dall'art.10 in relazione ai suddetti art. 7, 8 e 9 doveva ritenersi operante anche per il periodo d'imposta 2002. Pertanto, in disparte un eventuale profilo d'inammissibilità della stessa eccezione di decadenza per il suo mancato richiamo nel giudizio di appello, come dedotto nel primo motivo di ricorso, la questione relativa alla decadenza dal potere impositivo appariva in ogni caso infondata, trattandosi di avviso emesso per l'anno di imposta 2002, per il quale il termine ultimo per la notifica, ordinariamente fissato per il 31/12/2007, doveva ritenersi prorogato al 31/12/2009 in considerazione della deroga prevista dall' art.10 della L. n.289/2002 , non essendosi il contribuente avvalso delle sanatorie di cui alla citata legge.

Tuttavia il primi due motivi di ricorso risultano inammissibili per carenza di interesse, in quanto non sono accoglibili il terzo ed il quarto motivo di ricorso, che attengono alle statuizioni della sentenza di rinvio con cui la C.t.r. ha ritenuto, nel dichiarato intento di "completezza" nell'esame della fattispecie, che non fosse comunque legittima la ripresa a tassazione dei ricavi in oggetto, con il conseguente assorbimento di ogni questione relativa all'erronea deduzione per ritenute di acconto subite.

Tali ricavi, secondo la C.t.r., derivando dalle attività relative al traffico merci, ai servizi carri ferroviari, al servizio ferroviario, alla fornitura di acqua alle navi e ai magazzini, al vettoriamiento dell'energia elettrica, attengono al perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente e non sono imponibili, rientrando nel regime di esenzione previsto per le Autorità portuali.

La conclusione della C.t.r. trova conferma nella giurisprudenza, sia amministrativa, sia ordinaria, precedente alla decisione della Commissione europea del 4.12.2020, C (2020) 8498 Final, che si è attestata sul riconoscimento della natura di enti pubblici non economici delle Autorità portuali, ricondotte all'ambito soggettivo delle pubbliche amministrazioni indicate dall' art. 1 , comma 2, del D.Lgs. n. 165 del 2001 , per le quali si applica l'esenzione di cui all' art. 74 T.u.i.r. (cfr., in tema di imponibilità dei canoni concessori, Cass. S.U. n. 4925/2013 ; Cass. n. 11258/2015 ; Cass. n. 11261/2015 ; Cass. nn. 6716 e 6717 /2020; Cass. n.27035/2021).

Il Consiglio di Stato, con il parere emesso nell'adunanza della Sezione terza del 9 luglio 2002, ha affermato che le attività demandate alle Autorità portuali hanno un carattere eminentemente pubblicistico e che "le finalità e gli scopi istituzionali delle Autorità portuali sono esattamente

indicati dalla norma di legge che ne ha disposto la istituzione, per cui è a tali previsioni che occorre fare esclusivo riferimento, senza che possa darsi adito ad ulteriori indagini di fatto riguardo alle funzioni concretamente ed effettivamente espletate, nei singoli casi, dalle Autorità in discorso". Pertanto, conclude nel senso che "tenuto conto delle funzioni e dei compiti attualmente demandati alle Autorità portuali dall' articolo 6 della legge 28 gennaio 1994, n. 84 , deve ritenersi che, ai fini del regime tributario da applicare alle Autorità medesime, valgano le disposizioni dell' articolo 88 , comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , nel quale si stabilisce in modo espresso che non costituisce esercizio di attività commerciali l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici".

Dunque, la ritenuta non debenza della ripresa a tassazione, conseguente a entrate che costituivano proventi di attività di natura istituzionale e non imprenditoriale dell'Autorità portuale, è coerente con il complessivo insegnamento di codesta Corte e con la ontologica finalità istituzionale dell'A.P. del perseguimento dell'interesse pubblico, anche statale, al corretto funzionamento del porto.

Con il d.l. n.68/2022 , a emendamento dell' art. 6 della l. n.84/1994 , si è provveduto a far rientrare le Autorità portuali tra i soggetti passivi dell'Ires ex art. 73 , comma 1, lett. c), del T.u.i.r.

Nello specifico, ai sensi del novellato art. 6, applicabile ai periodi d'imposta che hanno inizio a decorrere dal 1° gennaio 2022, è stata sancita la rilevanza Ires dei canoni di concessione, ivi inclusi quelli di cui all' art.18 della L.84/1994 e all' art. 36 del Codice della Navigazione, quale redditi diversi ridotti del 50 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese (mentre restano escluse da tassazione, in quanto attinenti l'attività istituzionale, le attività di prelievo autoritativo delle tasse di ancoraggio e portuali sulle merci imbarcate e sbarcate, le tasse portuali stricto sensu).

La modifica normativa non rileva nel caso in esame e comunque si applica ai periodi di imposta dal 1 gennaio 2022 e fa salve le condotte anteriori.

Anche una recente sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. S.U. n.28621/2023), nel ritenere irrilevante ai fini di causa, sia pure sotto diverso profilo, il citato decreto-legge 16 giugno 2022, n.68 (conv. dalla legge 5 agosto 2022, n.108), ha evidenziato che esso ha effetto dai periodi d'imposta dal 1 gennaio 2022, fa salve le condotte anteriori e prevede il diniego di rimborso dei versamenti pregressi.

Per tali considerazioni non è apparso necessario accogliere la richiesta di rinvio dell'amministrazione finanziaria, in attesa della definitività della pronuncia del Tribunale europeo, poiché lo ius superveniens non risulta applicabile all'annualità di cui si controverte.

Pertanto il ricorso va complessivamente rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore della controricorrente.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello

Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- quater, d.P.R. 30 maggio n. 115 (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 10.000,00 per compensi, oltre il 15% per spese generali, i.v.a. e c.p.a. come per legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza