

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 20 ottobre 2006, n. 22587

Integrale

Imposte dirette - Irpef e ilor - Albergo - Impresa individuale - Bene strumentale -
Cessione a titolo oneroso - Plusvalenza

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Signori Magistrati:

Dott. Mario CICALA - Presidente

Dott. Giuseppe V. A. Magno - Consigliere Relatore

Dott. Eugenia MARIGLIANO - Consigliere

Dott. Camilla DI LASI - Consigliere

Dott. Giuseppe MARINUCCI - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 14985/01 R.G., proposto da:

Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del Ministro p.t., e Agenzia delle entrate, Ufficio di Forlì, domiciliati in Ro., via De.Po., n.(...), presso l'Avvocatura Generale dallo Stato, che li rappresenta e difende per legge

ricorrenti

contro

Sa.Pr., elettivamente domiciliato in Ro., via To., n.(...), presso l'Avvocato Ma.Co., rappresentato e difeso dall'Avvocato Ma.Ma., per procura speciale in calce al controricorso

controricorrente

avverso la sentenza n. 91/1/00 della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, depositata il 14.4.2000.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 20.9.2006 dal relatore Cons. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito il P.M., in persona del Costituto Procuratore Generale Dott. Pietro Abbritti, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con avviso di accertamento notificato il 9.12.1994 l'ufficio delle imposte dirette di Forlì rettificò il reddito dichiarato dal signor Pr.Sa. nel 1989, recuperando a tassazione, ai fini IRPEF e ILOR, un reddito d'impresa di Lire 523.000.000, ed applicando sanzioni ed interessi corrispondenti, quale plusvalenza per l'avvenuta cessione a titolo oneroso, nell'anno 1988, di un immobile adibito ad albergo e cedito come tale, fino alla vendita, da parte del contribuente; il quale fece ricorso contro l'accertamento alla commissione tributaria provinciale della stessa città, sostenendo che detto immobile doveva considerarsi bene personale, non aziendale, non essendo mai stato inserito nel registro dei beni ammortizzabili né essendo mai state effettivamente ammortizzate le spese d'acquisto e quelle per i miglioramenti.

La sentenza n. 71 del 1996, con cui la commissione adita aveva accolto il ricorso, respingendo l'obiezione del fisco secondo cui si trattava di bene strumentale per destinazione, utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale e quindi ad essa appartenente, fu impugnata dall'ufficio davanti alla commissione tributaria regionale dell'Emilia e Romagna che, con la sentenza citata in epigrafe, rigettate le eccezioni di carattere formale sollevate dall'appellante, respinse il gravame, avendo ritenuto corretta la decisione di primo grado, per cui l'immobile in questione, adibito ad albergo, doveva essere classificato come bene strumentale per natura (non per destinazione: fermo restando che anche in tal caso, secondo la normativa all'epoca vigente, con opererebbe alcuna presunzione legale di appartenere all'impresa) e, pertanto, non poteva essere annoverato fra i beni aziendali, in mancanza d'iscrizione nel registro dei beni ammortizzabili.

Per la cassazione di tale sentenza, ricorre l'amministrazione finanziaria, con un solo motivo, cui resiste l'intimato contribuente mediante antecontroricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Le eccezioni d'inammissibilità del ricorso, proposte dal controricorrente, non sono fondate e debbono essere rigettate.

Con la prima di tali eccezioni il resistente afferma che il ricorso fu inammissibilmente notificato, in violazione dell'articolo 330, 1° c., c.p.c., solo a lui personalmente, anziché nel domicilio eletto per il giudizio di secondo grado, non essendo stata notificata la sentenza conclusiva di tale giudizio.

Risulta dall'esame delle carte processuali che la notifica del ricorso fu eseguita al Sa.Pr., a mani della moglie convivente, nella sua residenza in Fo.; che altra notifica fu disposta, mediante raccomandata postale spedita il 28.5.2001, nel domicilio in Ce. di Ro.Va. ed Al.Gi., difensori del Sa. nel giudizio d'appello.

Di tale seconda notifica, non si rintraccia alcuna ricevuta in atti, idonea a dimostrare in modo rigoroso l'avvenuta spedizione (e la ricezione) dell'atto da notificare (Cass. n. 19506/2004).

La prima notifica, eseguita all'indirizzo personale del destinatario, non è tuttavia inesistente, ma semplicemente nulla, sicché il ricorso così notificato è da ritenere ammissibile in quanto tale irregolarità formale è stata sanata ex tunc dall'avvenuta sostituzione in giudizio del resistente, secondo il principio generale ricavabile dagli articoli 158, 3° co, e 160 c.p.c., applicabili anche al giudizio di legittimità (Cass. nn. 20334/2004, 8893/2004, 9362/2002).

Quanto al denunciato difetto di legittimazione attiva dei ricorrenti - del ministero dell'economia e delle finanze, in data posteriore a quella (1°1.2001) di piena operatività del D.L.vo 30 luglio 1999, n. 300, istitutivo delle agenzie fiscali; e dell'agenzia delle entrate, ufficio di Forlì, non potendo questa essere rappresentata dal ministro - si osserva in primo luogo, che il ministero, in quanto cinto capo dell'amministrazione finanziaria che fu parte nei giudizi di merito, iniziati e svoltisi prima, di tale data, conserva, pur dopo l'intervenuta operatività delle agenzie fiscali, la legittimazione ad agire, e quindi anche a proporre ricorso per cassazione, essendo queste succedute a titolo particolare a detta amministrazione nel diritto controverso, ai sensi dell'articolo 111 c.p.c. (S.U. n. 6633/2003; Cass. n. 11979/2003); in secondo luogo, che, non potendo effettivamente l'agenzia delle entrate (ufficio di Forlì) essere rappresentata dal ministro, in luogo del direttore centrale, la costituzione di essa nel presente giudizio di

legittimità "in persona del Ministro p.t.", risultante dall'intestazione del ricorso, deve considerarsi tamquam non esset.

Le ulteriori eccezioni d'inammissibilità del ricorso (perché proposto per motivi a spuntamento diversi da quelli presentati in appello e per presunta genericità di tali motivi) saranno trattate in corso d'esame delle censure del ricorrente.

Con l'unico motivo di ricorso l'amministrazione finanziaria censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione delle seguenti norme:

articolo 77, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 91° (T.U.I.R.), come modificato dall'articolo 58, co, 1, legge 30 dicembre 1991, n. 413;

articoli 40 (come modificato dall'articolo 2 D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito con modificazioni nella legge 26 giugno 1990, n. 163, con effetto a partire dal periodo d'imposta successiva a quello in corso al 31.12.1987) e 54 T.U.I.R..

Sostiene che, contrariamente alla tesi accolta dalla commissione regionale, anche prima dell'entrata in vigore delle modifiche apportate all'articolo 77 T.U.I.R. dall'articolo 58, c. 1, legge n. 413/1991 un bene strumentale per natura, come l'albergo di cui si tratta, utilizzato dallo stesso possessore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale, ai sensi dell'articolo 40, c. 2, 1° parte, T.U.I.R., doveva considerarsi pertinente all'impresa, non al patrimonio personale dell'imprenditore individuale, in virtù di presunzione legale, senza bisogno di fornire la prova - ai fini della tassazione delle plusvalenze realizzate mediante cessione del bene stesso a titolo oneroso (articolo 54, co, 1, lett. a, T.U.I.R.) - della destinazione aziendale dell'immobile mediante iscrizione nel registro dei beni ammortizzabili; che la mancata iscrizione in detto registro rileva, invece, nella ben diversa ipotesi, contemplata dall'articolo 40, c. 2, 2° parte, T.U.I.R., in cui l'imprenditore/proprietario non inserisce il bene nel processo produttivo o non lo utilizza direttamente per l'esercizio dell'impresa.

Il ricorso è fondato essere accolto.

Debbono essere rigettate, innanzitutto, le ulteriori eccezioni d'inammissibilità del motivo, perché asseritamente nuovo e, comunque, generico.

Afferma in proposito il resistente che l'amministrazione avrebbe introdotto, solo in questa sede, una generica ed immotivata censura fondata sulla pretesa inconferenza della distinzione fra strumentalità del bene "per natura" e "per destinazione", al fine di farne discendere comunque l'applicabilità di una presunzione assoluta di appartenenza di tale bene all'impresa; senza peraltro criticare la statuizione (conseguente ad un accertamento di mero fatto) del giudicante a quo, circa la caratteristica di "bene strumentale per natura" attribuita all'immobile di proprietà personale dell'imprenditore.

Al contrario, la surriferita censura, pertinente alla corretta interpretazione delle norme di legge implicate (articoli 40, c. 2, e 77 T.U.I.R.), non può considerarsi "nuova", giacché non modificata l'originaria causa petendi né introduce lei giudizio un diverso tema d'indagine (Cass. nn. 4335/2002, 464/2002); col motivo di ricorso in esame l'amministrazione non si limita, peraltro, ad una generica confutazione delle tesi accolte dal giudicante d'appello, ma le critica mediante specifiche argomentazioni di carattere ermeneutico, che il collegio ritiene fondate, per le ragioni esposte di seguito.

Si premette che, in tema, di determinazione della base imponibile di tributi diretti, costituiscono ("si considerano") beni strumentali ai sensi dell'articolo 40, c. 2, T.U.I.R., e per quanto qui interessa, gli immobili utilizzati "esclusivamente" per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore.

Se si tratta d'immobili - sempre "relativi" ad imprese commerciali, la cui destinazione, cioè, sia da considerare "inerente" all'esercizio dell'impresa (Cass. n. 10943/1999) - che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni, la "strumentalità" sussiste, anche se non sono utilizzati o se sono utilizzati da soggetto diverso dal possessore (Cass. n. 12386/2004) : salvo quanto disposto, con riferimento all'imprenditore individuale, dal successivo articolo 77, circa la necessità che, in tal caso ed ai suddetti fini, detti immobili siano iscritti nell'inventario o, se si tratta d'impresa minore (articolo 79, T.U.I.R.), nel registro dei beni ammortizzabili.

Il comma 2 dell'articolo 40 cit. contiene, quindi, due ipotesi distinte: la prima di esse riguarda gli immobili destinati dal possessore e da lui utilizzati esclusivamente e direttamente per l'esercizio dell'impresa.

In tal caso, detti immobili "si considerano" strumentali, ai fini delle imposte sui redditi, per presunzione di legge ed a prescindere dall'iscrizione di essi negli appositi registri aziendali.

Il caso in esame rientra nei limiti di questa prima ipotesi, essendo pacifico in causa che il contribuente era proprietario e possessore dell'immobile da lui destinato ad albergo ed utilizzato esclusivamente da lui medesimo per l'esercizio della propria impresa alberghiera.

da lui destinato ad albergo ed utilizzato esclusivamente da lui medesimo per l'esercizio della propria impresa alberghiera.

La seconda ipotesi - la cui disciplina normativa sarebbe pure teoricamente applicabile, *ratione temporis*, in questo giudizio, essendo stata introdotta dall'articolo 2 D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito con modificazioni nella legge 26 giugno 1990, n. 165 con efficacia dal periodo d'imposta successivo al 31.12.1987 - non interessa affatto il caso in esame. Essa invero si riferisce ad una fattispecie diversa, in cui il possessore d'immobile "relativo" ad un'impresa commerciale non lo utilizza o non lo utilizza direttamente, avendolo concesso in locazione o in comodato. Solo in questa ipotesi - cui accenna la seconda parte del comma 2 del citato articolo 40 - la destinazione all'esercizio dell'impresa (relatività), e quindi l'assoggettabilità a tributo, è subordinata alla sussistenza di due condizioni: che l'immobile abbia caratteristiche tali da non poter essere cedere ad uso diverso o quello aziendale senza radicali trasformazioni (articolo 40, c. 2, cit.), e che - qualora si tratti d'imprenditore individuale - il bene risulti iscritto negli appositi registri (articolo 77, c. 1, u. p.).

Ovviamente, il fatto che la stessa norma consideri "relativi all'impresa", a determinate condizioni (fra cui l'iscrizione nei registri), anche altre categorie di beni dell'imprenditore, è indifferente ai fini del presente giudizio, in cui rileva non la distinzione fra immobili strumentali "per natura" e "per destinazione", bensì, ai sensi del citato articolo 40, quella fra immobili strumentali utilizzati direttamente dal possessore/imprenditore (come nel caso di specie) ed immobili strumentali non utilizzati nell'impresa o utilizzati da soggetto diverso dal possessore.

Si deve ritenere, in conclusione, che gli immobili relativi ad imprese commerciali individuali, aventi carattere strumentale ed utilizzati dal possessore/imprenditore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, sono "relativi all'impresa", in base al combinato disposto degli articoli 40. c. 2, e 77, c. 1, T.U.I.R., a prescindere dall'iscrizione nei registri d'inventario o dei beni ammortizzabili. Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di detti beni concorrono quindi a formare il reddito soggetto ad imposizione diretta, ai sensi dell'articolo 54, c. 1, lett. a), stesso testo unico.

A tale criterio di giudizio vorrà uniformarsi la diversa sezione della commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, cui la causa deve essere rinviata, previa cassazione della sentenza impugnata, dovendosi accogliere il ricorso per le ragioni suesposte.

Il giudice del rinvio provvederà anche a regolare fra le parti le spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di cassazione, ad altra sezione della commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna.