Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Toscana, sez. VI,11 maggio 2023 n. 437

Svolgimento del processo

Con sentenza 17.5.2021, n. 137 (est: Augusto Lama), la Commissione tributaria provinciale di Massa respinse i ricorsi proposti dalla R. M. Srl contro avvisi di accertamento per imu 2015 emessi dal Comune di Carrara riguardo ad un immobile sito in M. di C. di proprietà della ricorrente.

A sostegno della decisione la Commissione provinciale osservò quanto segue: "Per quanto attiene alla presunta carenza di motivazione, si osserva che gli avvisi di accertamento impugnati contengono … tutti gli elementi atti ad identificare il bene oggetto di accertamento, con tutti gli estremi catastali identificativi dei beni indicati, con la chiara indicazione altresì del tributo esecutato, della motivazione dell'atto, cioè del parziale mancato versamento dell'imposta Imu, sia con riferimento all'importo del tributo globale, che del capitale d'imposta omesso e rivendicato …. Per quanto riguarda il merito della contestazione … l'immobile in questione è abitato sin dal 2008 dal Sig. F. E., legale rappresentante della R. M. Srl, dalla moglie Sig.ra A. S. e dalla figlia Sig.ra F . E. Con tutta evidenza non ricorre, quindi, nessuna ipotesi di esenzione dal pagamento dell'imposta Imu, che comunque doveva essere fornita da parte ricorrente, essendo stato, l'immobile di proprietà della società ricorrente, destinato alla fruizione personale e diretta da parte del legale rappresentante della società medesima". Con atto di appello tempestivamente proposto la contribuente si dolse della pronuncia ora ricordata per i seguenti motivi :

1) erroneamente il primo giudice aveva rigettato l'eccezione di nullità per difetto di motivazione degli avvisi di accertamento impugnati, senza aver considerato che detti avvisi avrebbero dovuto garantire alla contribuente "di conoscere le ragioni per le quali il Comune, previo disconoscimento della citata dichiarazione (IMU), ha negato alla R. M. il diritto di usufruire della ricordata esenzione";

2) erroneamente il primo giudice aveva ritenuto inesistenti i requisiti per fruire dell'esenzione imu di cui all'art. 2 del D.L. n. 102 del 2013: "L'art. 2 cit. prevede l'esenzione dall'IMU per "…i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati". Secondo il primo Collegio giudicante, l'immobile della scrivente non potrebbe usufruire della predetta esenzione in quanto utilizzato dal relativo legale rappresentante. Riguardo a tale circostanza, ed alla supposta rilevanza ai fini dell'esenzione della quale si discute, occorre evidenziare, in primo luogo, che il tenore letterale della norma (art. 2 cit.) non la menziona come possibile causa di esclusione dell'esenzione in parola. Infatti l'art. 2 cit. richiede che: a) l'immobile sia stato costruito dall'impresa costruttrice (circostanza sussistente nel caso di specie ed ampiamente dimostrata con il ricorso di primo grado); b) sia destinato alla vendita, ovvero costituisca un "bene merce", circostanza anch'essa documentalmente dimostrata in primo grado; c) non sia stato locato, circostanza palesemente sussistente nel caso di specie. Peraltro, con la fattispecie che ci occupa è rispettato, non solo il dato letterale della norma di riferimento, ma pure la sottostante ratio. Non a caso, infatti, il legislatore ha individuato nella sola locazione il "possesso giuridico" dell'immobile preclusivo dell'esenzione di cui al citato articolo; il dovuto rispetto del relativo contratto (di locazione), infatti, esclude che prima del relativo termine di scadenza l'immobile sia effettivamente in vendita, essendo nota la difficoltà di cedere un immobile occupato da un locatario. Inoltre, non può considerarsi mero "bene merce" l'immobile dal cui utilizzo si ricava un reddito, consistente nel percepimento del canone di locazione. Caso completamente opposto, invece, è quello in cui l'immobile – pur essendo in vendita, ovvero iscritto in bilancio tra i "bene merce", come documentalmente dimostrato con il ricorso di primo grado – è utilizzato dal proprietario dello stesso in attesa di un acquirente disposto a comprarlo. In questa fattispecie, infatti, il proprietario può liberare l'immobile in qualsiasi momento non essendo vincolato, come nel caso della locazione, al rispetto di diritti altrui".

Costituitosi in giudizio il Comune di Carrara delle entrate contrastò specificamente, in fatto e in diritto, l'appello avversario, chiedendone il rigetto.

All'udienza del 29 marzo 2023 la Corte ha deliberato la presente sentenza.

Motivi della decisione

1) L’appello è, a parere della Corte, infondato alla luce delle seguenti considerazioni:

1. a) per quanto riguarda la doglianza relativa alla mancata considerazione della denuncia di nullità dell’avviso di accertamento impugnato per difetto di motivazione sul punto del mancato accoglimento delle tesi giuridiche della contribuente relative all’esenzione da essa invocata, va rilevato che l’avviso di accertamento in parola enuncia i fatti necessari a consentire al contribuente l’esercizio del diritto di difesa, mentre il mancato accoglimento della richiesta di esenzione è la mera conseguenza di un’opzione giuridica in ordine alla quale una specifica motivazione sarebbe stata sostanzialmente inutile, trattandosi di questioni in jure sulle quali la contribuente avrebbe avuto comunque la facoltà di interloquire nell’eventuale, successiva fase contenziosa (cfr, inter alia, sul tema generale, Cassazione civile, sez. trib., 15/7/2021, n. 20141: “L’obbligo di motivazione dell’avviso di accertamento di maggior valore deve ritenersi adempiuto mediante l’enunciazione del criterio astratto in base al quale è stato rilevato, con le specificazioni in concreto necessarie per consentire al contribuente l’esercizio del diritto di difesa e per delimitare l’ambito delle ragioni deducibili dall’Ufficio nell’eventuale successiva fase contenziosa, nella quale l’Amministrazione ha l’onere di provare l’effettiva sussistenza dei presupposti per l’applicazione del criterio prescelto, ed il contribuente la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri”);
2. b) la contribuente invoca, per l’immobile di cui trattasi, l’esenzione di cui al testo attuale (introdotto dall’ 2del D.L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito in legge, con modificazioni, con L. 28 ottobre 2013, n. 124) dell’ articolo 13, comma 9 bis del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201: “… sono esenti dall’imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall’impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati” ; trattandosi di agevolazione è pacifico che sarebbe spettato alla contribuente di provare la ricorrenza delle condizioni agevolative; in realtà, però, a parere della corte, non può, inter alia, ritenersi provato, quanto meno, che il fabbricato in questione fosse realmente destinato alla vendita: di là della formale indicazione in tal senso contenuta nei bilanci sociali, non è stata provata, infatti, alcuna concreta iniziativa volta alla vendita del bene stesso da parte della R. Srl ed anzi, secondo quanto riferito nelle difese del Comune e riportato anche, senza smentite della contribuente, nella sentenza impugnata, l’immobile di Via C. è stato adibito fin dall’agosto 2008 ad uso personale e diretto della famiglia del legale rappresentante della R. Srl, composta dal medesimo, E. F., dalla moglie, S. A. e dalla figlia, E. F.; “oltre a ciò per tale immobile …, alla data del 4 dicembre 2020 (cfr. nota resa dall’Ufficio Urbanistica del Comune di Carrara prot. n. (…)) la R. Srl non aveva ancora presentato né la dichiarazione di fine lavori né l’attestazione di conformità né segnalazione certificata di agibilità. In assenza di tale documentazione l’immobile non può essere oggetto di un contratto di compravendita”.

2) In definitiva, quindi, l’appello proposto dalla contribuente va respinto integralmente, con la conseguente, integrale conferma della sentenza impugnata.

3) Le spese del grado, che si liquidano come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta l’appello e condanna l’appellante a rifondere al Comune le spese del grado, che liquida in complessivi 1.200 euro, oltre agli accessori di legge.

Firenze il 11 maggio 2023.