CORTE DI CASSAZIONE o. 12638 del 8 maggio 2024

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BALSAMO Milena - Presidente

Dott. BILLI Stefania - Consigliere

Dott. LO SARDO Giuseppe - Consigliere

Dott. PENTA Andrea - Consigliere

Dott. PICARDI Francesca - Consigliere - Rel.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7826/2020 R.G. proposto da:

Comune di Santa Margherita Ligure, elettivamente domiciliato in ROMA, (...), presso lo studio dell'avvocato PE.GI. (Omissis) e rappresentato e difeso dall'avvocato CH.AN. (Omissis);

- ricorrente -

contro

(...) di De.Au. & Co Snc, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA (...), presso lo studio dell'avvocato NA.GI. (Omissis), che la rappresenta e difende unitamente agli avvocati PI.LU. (Omissis);

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. LIGURIA n. 872/2019, depositata il 17/07/2019;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/04/2024 dal Consigliere FRANCESCA PICARDI.

RILEVATO CHE

1. La (...) di De.Au. & Co. Snc ha impugnato l'avviso di accertamento i.m.u. (annualità 2012) del Comune di Santa Margherita Ligure, relativo allo stabilimento balneare, sito sull'area oggetto di concessione demaniale marittima, lamentando 1) l'assenza del presupposto oggettivo impositivo, essendo tutte le strutture realizzate rimuovibili; 2) il carattere stagionale delle strutture (oggetto di rimozione alla fine dell'attività balneare); 3) la necessità di usare come base imponibile non la rendita catastale, determinata solo nel 2013, ma il criterio contabile.

2. Il ricorso è stato accolto in primo grado, in considerazione dell'assenza del presupposto oggettivo del tributo.

3. All'esito dell'appello del Comune, il ricorso è stato accolto solo in ordine alla quantificazione del tributo. Nella sentenza di secondo grado si legge: "anche le costruzioni prefabbricate, ancorché semplicemente appoggiate al suolo, sono unità immobiliari, purché siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale"; tuttavia, "non potendo il concessionario disporre dell'unità immobiliare per tutto l'anno, ma solo per il periodo espressamente previsto dalla concessione", il Comune non può pretendere l'i.mu. "anche per i periodi dell'anno in cui lo stabilimento balneare, per stessa imposizione del concedente, sia inidoneo a produrre reddito. Poiché risulta dagli atti processuali del contribuente, non smentiti dal Comune, che nel 2012 i manufatti vennero ultimati il 15 aprile e smontati il 15 ottobre, nei termini previsti dal regolamento demaniale comunale, solo per tale periodo sarà dovuta l'i.m.u.".

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione il Comune, formulando due motivi.

5. Si è costituita la società contribuente con controricorso, proponendo ricorso incidentale, affidato a due motivi.

6. Risulta depositata ulteriore memoria della società contribuente.

6. La causa è stata trattata e decisa all'adunanza camerale del 9 aprile 2024.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il Comune, nel suo ricorso principale, ha dedotto: 1) la violazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., degli artt. 8, comma 2, e 9, comma 1, D.Lgs. n. 23 del 2011, oltre che 13, comma 2, del D.L. n. 201 del 2011, conv. in L. n. 214 del 2011, per avere il giudice di appello escluso la debenza del tributo per un periodo dell'anno in considerazione di una circostanza del tutto irrilevante (inidoneità dei manufatti alla produzione del reddito); 2) la violazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., degli artt. 8, comma 4, e 9, comma 2, D.Lgs. n. 23 del 2011 e 13, commi 3 e 4, del D.L. n. 201 del 2011, conv. in L. n. 214 del 2011, essendo dovuta l'i.m.u. per tutto il periodo in cui si è protratto il possesso, a prescindere dalla rimozione del manufatto.

2. La società contribuente costituitasi, oltre a contestare la fondatezza del ricorso principale, ha proposto ricorso incidentale, lamentando: 1) la violazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., degli artt. 1, 2, comma 1, lett. a, e 3 del D.Lgs. n. 504 del 1992; 8 e 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011, 13 del D.L. n. 201 del 2011, conv. in L. n. 214 del 2011, 2 del regolamento comunale in tema di i.m.u. (delibera del consiglio comunale n. 24 del 2012), atteso che sono oggetto del tributo, come precisato dalla risoluzione del Ministero delle Finanze n. 1/DPF del 2003, solo i fabbricati stabilmente infissi al suolo, assenti nel caso di specie (in

cui sussistono solo cabine, bagni rimuovibili ed attrezzature, quali sedie e ombrelloni); 2) la violazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., dell'art. 112 cod. proc. civ., non essendosi la Commissione tributaria regionale pronunciata sul terzo motivo del ricorso introduttivo del giudizio, riproposto in appello, avente ad oggetto l'applicabilità della rendita catastale, avvenuta nel 2013, all'annualità anteriore del 2013.

3. Il primo motivo del ricorso incidentale, avente ad oggetto l'an dell'obbligazione tributaria, assume carattere pregiudiziale rispetto alle questioni che riguardano la quantificazione del tributo e deve, pertanto, essere esaminato prioritariamente.

Con tale censura la contribuente ha lamentato l'accoglimento dell'appello, nonostante l'inesistenza di manufatti idonei ad essere ricondotti alla nozione di fabbricati, in quanto non stabilmente infissi al suolo e del tutto privi di strutture murarie e, pertanto, del tutto precari (come confermato dalla loro rimozione, avvenuta a fine stagione, il 15 ottobre).

4. La censura è infondata.

Occorre brevemente premettere che, all'esito dell'inserimento nell'art. 3 del D.Lgs. n. 504 del 1992 del comma 2 ("Nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario"), a decorrere dal 1° gennaio 2001, i concessionari di aree demaniali sono soggetti passivi dell'i.c.i. (e dell'i.m.u., che richiama la disciplina dell'i.c.i.), a prescindere dalla natura reale o obbligatoria del diritto attribuito dalla concessione ed a prescindere dalla titolarità, da parte loro, di un vero e proprio diritto reale di superficie. Ciò vale anche per l'i.m.u., oggetto del presente giudizio, in virtù della espressa previsione dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23 del 2011.

Tale aspetto preliminare non è in questa sede contestato.

4.1. La diversa questione in esame ha, invece, ad oggetto la individuazione dei fabbricati suscettibili di i.mu. (in particolare se possano ritenersi tali i fabbricati privi di strutture murarie e amovibili) ed è già stata risolta da questa Corte nelle ordinanze della Sezione Tributaria n. 9429 del 2019 e 7769 del 2023. In tali ordinanze si è ritenuto che le strutture realizzate dal concessionario per offrire servizi balneari, pur se accertate come precarie ed amovibili, perché costruite con materiale di legno, hanno, comunque, una capacità reddituale e, dunque, rilevano ai fini dell'imposizione fiscale ai sensi dell'art. 2, comma 40, del D.L. n. 262 del 2006. Tale nozione di unità accatastabile trova conferma nel decreto del Ministero delle Finanze del 2 gennaio 1998 (Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale), il cui art 2 prevede che: "L'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale. Sono considerate unità immobiliari anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale".

In definitiva, la precarietà della struttura non ne esclude la sua rilevanza ai fini i.c.i. o i.m.u. Né argomenti in senso contrario si ricavano dalla risoluzione n. 1 del 6 marzo 2003 del Ministero delle Finanze invocata dalla contribuente, che, peraltro, non si occupa in modo diretto di tale problematica, o dal regolamento comunale, che non contiene alcuna nozione di fabbricato, incompatibile con la sua precarietà.

5. A questo punto possono esaminarsi congiuntamente i due motivi del ricorso principale, concernenti questioni relative alla quantificazione del tributo.

5.1. Tali motivi, con cui si è denunciata la violazione dell'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23 del 2011 e dell'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201 del 2011, conv. in L. n. 214 del 2011, per avere il giudice di appello escluso il possesso e conseguentemente la debenza del tributo per un periodo dell'anno in considerazione di circostanze irrilevanti (inidoneità dei manufatti alla produzione del reddito e loro rimozione), sono fondati.

5.2. L'art 13, comma 2, del D.L. n. 201 del 2011, conv. in legge n. 214 del 2011, individua il presupposto impositivo dell'i.m.u. nel possesso di immobili, mentre l'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23 del 2011 stabilisce che l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso e che, a tal fine, il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. In base a tale disciplina, pertanto, ai fini i.m.u., il possesso di un immobile rileva a prescindere dalla effettiva produzione di reddito, salve le ipotesi di esenzione o riduzione espressamente previste dalla legge. Difatti, la concreta produzione di reddito non confluisce nel presupposto impositivo.

5.3. Parimenti, la rilevanza, a fini i.mu., del possesso delle strutture precarie e rimovibili, già chiarita da questa Corte, comporta la indifferenza, ai fini tributari, della loro eventuale rimozione provvisoria. Seguendo il percorso già tracciato dalla giurisprudenza di legittimità, deve confermarsi che, in un'accezione tributaria, ai fini del possesso, quale presupposto i.c.i./i.mu., ciò che conta è la possibilità di costruire e mantenere una struttura, sicché la eventuale rimozione provvisoria di una struttura precaria e amovibile, non escludendo la possibilità della sua ricollocazione, è irrilevante a differenza di una rimozione definitiva sfociata in una variazione catastale.

5.4. In questo senso depone l'orientamento secondo cui, in tema di i.c.i., sono assoggettate al pagamento dell'imposta, in quanto non classificabili nella categoria E, le aree cd. scoperte che risultino indispensabili al concessionario del bene demaniale per lo svolgimento della sua attività, atteso che il presupposto dell'imposizione è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito (tra le altre Cass., Sez. 6-5, 20 aprile 2017, n. 10031).Del resto, la precarietà della struttura, così come la stagionalità dell'attività, sono circostanze che possono piuttosto essere dedotte in sede di determinazione della rendita catastale.

6. I motivi devono, dunque, essere accolti in applicazione del seguente principio di diritto: sono rilevanti, ai fini i.c.i./i.m.u., le strutture realizzate dal concessionario per offrire servizi balneari, anche se accertate come precarie ed amovibili, non incidendo, peraltro, la loro eventuale rimozione temporanea, per limitati periodi, sulla durata del possesso quantificabile in base all'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23 del 2011.

7. Pure è fondato il secondo motivo del ricorso incidentale, con cui si è denunciata la violazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., dell'art. 112 cod. proc. civ., non essendosi la Commissione tributaria regionale pronunciata sul terzo motivo del ricorso introduttivo del giudizio, riproposto in appello, avente ad oggetto l'applicabilità della rendita catastale, avvenuta nel 2013, all'annualità in esame, anteriore del 2013.

In proposito deve evidenziarsi che: dalla sentenza (p. 4) risulta che la ricorrente ha provveduto in data 17 dicembre 2013 all'accatastamento dello stabilimento balneare e che l'Agenzia delle Entrate, in data 8 gennaio 2015, ha rettificato la rendita; dagli atti del giudizio (in particolare ricorso di primo grado e atto di appello) risulta che la contribuente ha proposto nel ricorso introduttivo del giudizio ed ha riproposto in appello la questione relativa al momento di decorrenza della rendita catastale in esame, sostenendone l'inapplicabilità all'annualità 2012 e la necessità di quantificare il tributo con il criterio contabile in base all'art. 13, comma 3, del D.L. n. 201 del 2011, conv. in legge n. 214 del 2011.

Tale censura non è stata evidenziata nello svolgimento del processo e non è stata affrontata nella parte motivazionale. Né può configurarsi una decisione implicita in assenza degli accertamenti di fatto necessari ai fini della sua risoluzione.

8. In conclusione, in accoglimento del ricorso principale e del secondo motivo del ricorso incidentale, rigettato il primo motivo del ricorso incidentale, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, cui si demanda anche la regolamentazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso principale ed il secondo motivo del ricorso incidentale, rigettato il primo motivo del ricorso incidentale;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, cui si demanda anche la regolamentazione delle spese di lite.

Così deciso nella camera di consiglio della sezione Tributaria della Corte di cassazione il 9 aprile 2024.

Depositato in Cancelleria in data 8 maggio 2024.