

Sentenza del 24/02/2025 n. 169 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte Sezione/ Collegio 1

Testo

Intitolazione:

IMU - Immobili strumentali - Deducibilità IRES - Rimborso - Requisiti

Massima:

Ai fini del riconoscimento del rimborso, relativo alla maggiore IRES versata e non dovuta concernente la deducibilità parziale dal reddito d'impresa rilevante ai fini IRES dell'IMU sugli immobili strumentali (art. 14, c. 1, D.lgs. n. 23/2011), l'onere probatorio è posto in capo al contribuente. La dimostrazione della concreta destinazione degli immobili, al fine di attestarne la strumentalità, non può limitarsi al mero dato formale, derivante dalla classificazione catastale nelle categorie D7/D8 degli immobili soggetti all'IMU, rendendosi invece necessario indagare tale elemento in concreto, in rapporto all'attività esercitata dall'impresa (locazione immobili propri) e raccordare in modo puntuale l'IMU corrisposta dalla Società contribuente ai beni strumentali posseduti dalla stessa. La strumentalità ed inerenza del bene all'attività d'impresa affinché venga riconosciuto il richiesto rimborso, deve essere provata dalla Società e deve intendersi anche quale utilizzo diretto ed immediato del bene nell'esercizio dell'attività d'impresa e/o destinazione funzionale del bene alle finalità dell'impresa, nonché la corrispondente dovuta iscrizione nell'inventario dell'impresa.

Testo:

Richieste delle parti:

le parti illustrano gli atti. Il difensore di parte appellata si richiama alla memoria illustrativa e alla richiesta di rinvio già formulata Conclusioni dell'appellante A. R. E. srl:

Voglia Codesta Onorevole Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado, in totale riforma della Sentenza Appellata n. 49/01/2023, contrariis reiectis:

1) in via principale, dichiarare la Sentenza Appellata viziata nel merito, per violazione e falsa applicazione dell'art. 43, c. 2, D.p.R. n. 917 del 1986 e riconoscere la fondatezza nel merito del primo motivo di appello, per avere la Società fornito piena prova della strumentalità degli immobili de quibus, tanto in astratto quanto in concreto, con conseguente rilevanza della questione sollevata, per quanto indicato nel paragrafo 1. 2) In via cumulativa, riconoscere la fondatezza nel merito del secondo motivo di appello, dichiarando sussistente il diritto al rimborso della Società nel caso di specie, per le ragioni indicate nel paragrafo 2, previa emanazione di apposita ordinanza di rimessione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del D. Lgs.n. 23 del 2011, nel testo modificato dall'art. 1, comma 715, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione, con conseguente annullamento del Provvedimento di silenzio-rigetto. 3) In via cumulativa, riconoscere la fondatezza nel merito del terzo motivo di appello, dichiarando sussistente il diritto al rimborso della

Società nel caso di specie, per le ragioni indicate nel paragrafo 3, previa emanazione di apposita ordinanza di rimessione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del D. Lgs. n. 23 del 2011, nel testo modificato dall'art. 1, comma 715, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, per contrasto con gli articoli 41 e 42, oltre che con gli articoli 3 e 53 della Costituzione, con conseguente annullamento del Provvedimento di silenzio-rigetto. 4) in via parimenti cumulativa, condannare espressamente l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale II di Torino, al pagamento delle spese di giudizio, comprensive di diritti ed onorari, oltre ad IVA e CPA, sia del presente grado di giudizio che del precedente, ed al rimborso della somma indebitamente percepita a titolo di maggior IRES non dovuta, pari ad euro 39.202,00 oltre ad interessi maturati e maturandi, comprensivi di rivalutazione monetaria, sino alla data di pagamento;

5) in via istruttoria, fissare la trattazione del presente appello in pubblica udienza. Conclusioni dell'appellata Ag. Entrate D.P. Cuneo Per i motivi esposti, l'Ufficio CHIEDE a codesta onorevole Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Torino il rigetto dell'appello e la condanna dell'appellante alle spese di entrambi i gradi di giudizio. SVOLGIMENTO DEL PROCESSO La Società A. R. E. srl (di seguito, per brevità A. o "la società"), nel corso dei periodi d'imposta 2016, 2017 e 2018 corrispondeva a titolo di IMU - a suo dire riferibile a immobili strumentali - i seguenti importi - euro 61.912,00, per il 2016 (doc. 3 al ricorso);

- euro 58.457,00, per il 2017 (doc. 4 al ricorso);

- euro 74.777,00, per il 2018 (doc. 5 al ricorso);

per un ammontare complessivo di IMU versata riferibile a immobili strumentali di euro 195.146,00, considerata parzialmente indeducibile ai fini IRES per l'80% del suo ammontare (ossia per euro 156.118,00), in applicazione della normativa vigente nei Periodi d'Imposta indicati. La Società, con riferimento ai Periodi d'Imposta, determinava gli imponibili IRES secondo quanto previsto dall'art. 14, comma 1, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che (nella versione modificata dall'art. 1, comma 715, della L. 27/12/2013, n. 147) prevede che: "l'imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 20 per cento (...)");

Negli esercizi 2016, 2017 e 2018, pertanto la società faceva concorrere l'IMU versata e relativa agli immobili strumentali alla formazione del reddito imponibile IRES ("neutralizzando" il relativo costo) in misura quasi integrale (ossia per l'80%) , pari all'importo di euro 156.118,00 (doc. 8 al ricorso);

Poiché A reputava incostituzionale la norma che aveva previsto la predetta indeducibilità quasi integrale dell'IMU dall'imponibile IRES per contrasto con gli artt. 3, 53, 41 e 42 della Costituzione, presentava l'Istanza di rimborso, notificata in data 07/10/2020, chiedendo la restituzione della maggiore IRES versata e non dovuta per gli esercizi 2016, 2017 e 2018 per complessivi Euro 39.202,00 (pari alla somma degli importi relativi alla maggiore IRES versata dalla Società negli esercizi 2016, 2017 e 2018, rispettivamente pari ad Euro 13.621,00, 11.224,00 e 14.357,00), oltre a interessi, rivalutazione monetaria ed altri accessori. In ordine all'Istanza di rimborso si formava il silenzio-rigetto (in assenza di riscontro da parte dell'Ufficio nel termine di legge) e la Società impugnava tale rifiuto tacito innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Cuneo, notificando in data 16/04/2021 apposito ricorso/reclamo nel quale eccepiva l'illegittimità del rifiuto tacito dell'Ufficio alla restituzione dell'IRES non dovuta, per violazione dei principi costituzionali di uguaglianza, ragionevolezza e capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nonché dei principi costituzionali di iniziativa economica, libera concorrenza e di tutela della proprietà privata di cui agli artt. 41 e 42 della Costituzione, con conseguente diritto della Ricorrente al rimborso della maggiore IRES, che ritiene indebitamente corrisposta all'Erario. Parte Ricorrente concludeva chiedendo alla Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo -in via principale- di applicare i citati principi nel contenzioso instaurato, allo scopo di ritenere legittimo il rimborso dell'IRES versata "in eccesso" e -in via subordinata- di voler sollevare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011, nella versione pro tempore vigente per i periodi d'imposta 2016, 2017 e 2018 ed applicabile al presente giudizio, per contrasto con gli art. 3, 53, 41 e 42 della Costituzione. L'Ufficio si costituiva nel giudizio di primo grado ribadendo la legittimità del rifiuto del

rimborso richiesto da A. , argomentando circa il fondamento dello stesso e chiedendo il rigetto di tutti i motivi dedotti dalla ricorrente. Successivamente , la società A presentava memorie illustrative con documenti allegati e, in esito alla pubblica udienza del 07/11/2022, il giudizio veniva definito con la sentenza n. 49/01/2023, depositata in data 10/03/2023, con cui la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Cuneo rigettava il ricorso, compensando le spese di giudizio "stante la peculiarità delle questioni trattate". La sentenza n. 49/01/2023 esponeva le seguenti motivazioni: "La questione posta non è rilevante, in quanto, come eccepito dalla Amministrazione resistente, la richiesta di rimborso è carente sotto il profilo probatorio. (...) Con specifico riguardo al caso in esame, spetta alla società A. R. E. SRL dimostrare, in applicazione della regola generale dell'art. 2697 c.c., il fatto giuridico da cui discende il suo preteso diritto di deduzione del costo (IMU) relativo beni strumentali e, quindi, gli elementi necessari per il suo esercizio, ovvero la strumentalità e inerenza del bene su (cui) grava l'IMU di cui si pretende la deduzione integrale ai fini IRES all'esercizio dell'attività d'impresa. La strumentalità - e quindi inerenza - del bene all'attività d'impresa deve essere provata in concreto, e deve intendersi quale utilizzo diretto ed immediato del bene nell'esercizio dell'attività d'impresa e/o destinazione funzionale del bene alle finalità dell'impresa, nonché la corrispondente dovuta iscrizione nell'inventario dell'impresa, circostanze indimostrate in questa sede. La ricorrente si è infatti limitata ad affermare la strumentalità dei beni di cui è proprietaria in funzione della classificazione catastale dei beni stessi; in realtà, la disposizione dell'art. 43, comma 2, del TUIR, secondo cui gli immobili relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato, non va intesa come una sorta di riconoscimento della strumentalità del bene a prescindere dalle caratteristiche del medesimo in rapporto con l'attività dell'azienda (cfr. ex multis Cass. n. 16546 del 22/06/2018). Se, infatti, a un immobile appartenente alla categoria D/7 (fabbricati per specifiche esigenze, non suscettibili di diversa destinazione d'uso senza radicali trasformazioni) è possibile riconoscere una strumentalità in astratto, ciò non significa implicitamente che lo stesso abbia una strumentalità in concreto, e ciò a maggior ragione in considerazione del fatto che, nel caso di specie, la società svolge attività di "locazione immobili propri". La Società A. proponeva appello nei confronti della citata sentenza, richiedendone la riforma integrale, richiamando i motivi di ricorso formulati in primo grado, ritenendo che la stessa sia errata nel merito, per avere i giudici ritenuto la questione non rilevante, poiché la Società non avrebbe soddisfatto l'onere probatorio circa la prova della strumentalità degli immobili oggetto dell'Istanza di rimborso. Più in dettaglio, l'appellante formulava i seguenti motivi di appello:

1. In via principale - Erroneità della Sentenza Appellata per violazione e falsa applicazione dell'art. 43, c. 2, D.p.R. n. 917 del 1986 ("TUIR"), per avere i giudici di primo grado ritenuto la questione sollevata dalla Società non rilevante, in quanto carente sotto il profilo probatorio. 2. In via cumulativa - Sulla rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, c. 1, D.lgs. n. 23/2011 (nella versione vigente nei Periodi d'Imposta), sollevata con il motivo di ricorso formulato in via principale, per contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione e sulla necessità di rimettere la questione di legittimità innanzi alla Corte Costituzionale (motivo articolato e sviluppato alle lettere B,C e D). 3. In via cumulativa - Sulla rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del D. Lgs. n. 23/2011, vigente *ratione temporis*, sollevata con il motivo di ricorso formulato in via cumulativa, rispetto ai principi di iniziativa economica, libera concorrenza e di tutela della proprietà privata, di cui agli artt. 41 e 42 della Costituzione. Si costituiva l'Ufficio nel giudizio di secondo grado con memoria di controdeduzioni, al fine di eccepire l'infondatezza di tutti i motivi di appello *ex adverso* dedotti; successivamente depositava memoria illustrativa in riferimento alla sentenza della Corte Cost. n.21 del 20.02.2024. Anche l'appellante provvedeva al deposito di memoria illustrativa. In esito all'udienza del 17 febbraio 2025 la controversia veniva decisa come da dispositivo in calce alla presente sentenza. MOTIVI DELLA DECISIONE Con il primo motivo di appello, la società eccepiva l'erroneità della sentenza appellata per violazione e falsa applicazione dell'art. 43, c. 2, D.p.R. n. 917 del 1986 ("TUIR") e per l'erronea nozione di strumentalità dei beni applicata dalla sentenza stessa, per avere i giudici di primo grado ritenuto la questione di costituzionalità sollevata dalla Società non rilevante, in quanto carente sotto il profilo probatorio. Con la Sentenza Appellata, la CGT di 1° di Cuneo ha ritenuto la questione di costituzionalità sollevata non rilevante: "in quanto, come eccepito dalla Amministrazione resistente, la richiesta di rimborso è carente sotto il profilo probatorio". Ciò in quanto, a parere dei giudici di prime cure, la Società si sarebbe "limitata ad affermare la strumentalità dei beni di cui è proprietaria in funzione della classificazione catastale dei

beni stessi" mentre "la disposizione dell'art. 43, comma 2, del TUIR, secondo cui gli immobili relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato, non va intesa come una sorta di riconoscimento della strumentalità del bene a prescindere dalle caratteristiche del medesimo in rapporto con l'attività dell'azienda". Secondo l'assunto dell'appellante, dal tenore letterale del citato art. 43 c.2 TUIR si dovrebbe evincere che, con riferimento agli immobili strumentali per natura, la strumentalità è presunta per legge, senza che assuma rilevanza l'effettiva utilizzazione del bene nell'esercizio dell'impresa, essendo invece sufficiente la prova che le caratteristiche dell'immobile lo rendono insuscettibile di un utilizzo estraneo in assenza di radicali trasformazioni. In tal senso l'appellante richiama l'insegnamento della Corte di legittimità (cfr. Cass. n. 4418 del 20/02/2020), secondo cui : "La strumentalità "per natura" ha, in buona sostanza, carattere oggettivo, non rilevando, a differenza degli immobili strumentali per destinazione, l'utilizzazione o meno del bene per l'esercizio dell'impresa" (cfr., in termini, anche Cass. n. 4417/2020). Con la doglianza in esame, l' Appellante sostiene che il Giudice di primo grado avrebbe errato nel ritenere indimostrata la predetta strumentalità, in ragione del fatto che gli immobili per cui si controverte sarebbero tutti appartenenti alle categorie catastali D7/D8, come tali strumentali "per natura", rispetto ai quali, pertanto, la strumentalità sarebbe in re ipsa e presunta per legge, a prescindere dall'utilizzazione del bene nell'esercizio dell'impresa; all'uopo, sarebbe sufficiente la prova che le caratteristiche dell'immobile lo rendono insuscettibile di un utilizzo estraneo, in assenza di radicali trasformazioni; la società Appellante ritiene di aver dimostrato, con la documentazione prodotta unitamente alla memoria di primo grado e con l'ulteriore documentazione prodotta nell'attuale sede di gravame che gli immobili in questione (già strumentali per natura) avrebbero trovato utilizzo diretto nell'ambito dell'attività d'impresa, essendo quindi anche strumentali per destinazione. L'assunto dell'appellante non merita accoglimento per le considerazioni che seguono. Giova premettere che, secondo l'insegnamento della giurisprudenza di legittimità, richiamato dalla difesa della parte appellata e dal quale non vi è ragione di discostarsi, nell'ambito delle liti di rimborso, l'onere della prova del fatto costitutivo del diritto al rimborso spetta al contribuente, che in tale fattispecie riveste il ruolo di attore in senso sostanziale (per tutte, Cass., ord. n. 29619 del 25/10/2023; Cass., ord. n. 27845 del 3/10/2023; Cass., ord. n. 25859 del 05 settembre 2023 e Cass., n. 14998 del 29 maggio 2023) Gli immobili cui occorre aver riguardo ai fini della deducibilità sono gli immobili strumentali, definiti e disciplinati dall'art. 43, comma 2, del TUIR; si tratta degli immobili utilizzati "esclusivamente" per l'esercizio dell'arte o della professione o dell'impresa commerciale, e degli immobili relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, salvo quanto disposto dall'art. 65 del TUIR, che dispone che tali ultimi immobili si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario. La tesi di parte appellante, secondo cui l'asserita natura strumentale dei beni immobili di cui è proprietaria sarebbe presunta e in re ipsa, in funzione della classificazione catastale dei beni stessi, si rivela infondata, ponendosi in contrasto con l'orientamento più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui la strumentalità del bene deve essere comunque verificata in concreto, e non solo in astratto (Corte di Cassazione, ord. n. 3249 dell'11 febbraio 2020, che specificamente afferma "il riconoscimento di tale natura del bene presuppone la prova da parte del contribuente della funzione strumentale del bene medesimo in rapporto all'attività dell'azienda anche nel caso in cui si alleggi la natura strumentale dell'immobile in ragione delle sue caratteristiche, non potendosi ritenere sussistente una categoria di beni la cui strumentalità è in re ipsa..."). In tal senso , la disposizione dell'art. 43, comma 2, del TUIR non attribuisce un riconoscimento della strumentalità del bene a prescindere dalle caratteristiche del medesimo in rapporto con l'attività dell'azienda; in tale senso, si è pronunciata altresì la sentenza della Corte di Cassazione n. 16546 del 22/06/2018, che ha ritenuto di per sé non decisiva l'iscrizione di un'immobile nella categoria A/10 (uffici) in quanto il riconoscimento del carattere strumentale di un immobile "presuppone la prova della funzione strumentale del bene non in senso oggettivo, ma in rapporto all'attività dell'azienda, non contemplando tale disposizione una categoria di beni la cui strumentalità è in re ipsa...". Discende dai citati principi giuridici che la strumentalità - e quindi l'inerenza- del bene all'attività d'impresa debba essere provata in concreto, e debba intendersi quale utilizzo diretto e immediato del bene nell'esercizio dell'attività d'impresa e/o nella destinazione funzionale del bene alle finalità dell'impresa. Deve essere cioè individuabile un rapporto tra l'oggetto sociale e l'effettiva strumentalità degli immobili all'attività esercitata. Ai fini della dimostrazione della concreta destinazione dell'immobile, appare insufficiente ad attestarne la strumentalità il mero dato formale, derivante dalla classificazione catastale nelle categorie D7/D8 degli immobili soggetti all'IMU,

rendendosi invece necessario indagare tale elemento in concreto, in rapporto all'attività esercitata dall'impresa. Anche le fotografie degli immobili prodotte dall'appellante si rivelano inidonee al fine indicato, non dimostrando, in concreto, l'effettiva strumentalità degli immobili rispetto all'attività esercitata. Dall'esame della documentazione fornita da A in primo grado e nell'attuale sede di gravame, si desume il mancato assolvimento dell'onere probatorio, non risultando in concreto dimostrata la strumentalità, soprattutto in considerazione della caratteristica operativa della società, che svolge attività di "locazione immobili propri"; in particolare, dai rilievi svolti dall'Ufficio emerge che dalla documentazione prodotta da A non è agevole raccordare in modo obiettivo l'IMU corrisposta dalla società contribuente ai beni strumentali posseduti dalla stessa; in alcuni casi, infatti, manca la visura catastale di riferimento, in particolare, con riguardo al bene sito in Borgo San Dalmazzo in Via nr. 6, in altri, nello specifico con riguardo al bene sito in Alessandria, Via ..., non vi è corrispondenza di numero civico e rendita tra il prospetto riepilogativo IMU elaborato della Parte e allegato al n. 22 e la visura catastale degli immobili prodotta al n. 19. Per quanto riguarda, invece, l'iscrizione dei beni strumentali di cui trattasi nell'inventario dell'impresa, requisito richiesto dall'art. 65 del TUIR, ha osservato l'Ufficio che dalle informazioni contenute nei libri inventari prodotti non è dato comprendere a quali beni il valore "aggregato" indicato si riferisca, non essendovi alcuna distinzione per beni e non essendo prodotto il relativo libro cespiti. Sul punto, si deve concludere che la motivazione esposta dalla sentenza impugnata e i rilievi critici formulati dall'Ufficio non sono superati da contrarie risultanze, che l'appellante avrebbe avuto l'onere di allegare e comprovare in modo specifico. Tale conclusione comporta che tutte le argomentazioni prospettate dall'appellante al fine di sollecitare l'iniziativa della Corte Tributaria di sollevare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011, nella versione pro tempore vigente per i periodi d'imposta 2016, 2017 e 2018, per contrasto con gli art. 3, 53, 41 e 42 della Costituzione e per tutti i profili di costituzionalità in atti evidenziati non presentano rilevanza alcuna in ragione dell'indicata carenza probatoria dell'istanza di rimborso, che rende inapplicabile al presente giudizio il citato art.14. Per le considerazioni sin qui esposte l'appello va rigettato e l'appellante deve essere condannata al pagamento delle spese processuali del grado, secondo il principio di soccombenza e secondo la liquidazione di cui in dispositivo. P.Q.M. Rigetta l'appello e condanna l'appellante al pagamento delle spese processuali del grado, che liquida in € 2700,00 oltre accessori.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza