

Cassazione civile sez. trib., 04/11/2024, n. 28297

RILEVATO CHE

1. Ca.Ma. impugnava innanzi alla Commissione Tributaria provinciale le cartelle emesse, ai sensi dell'art. 36 ter D.P.R. n. 600/73, nei suoi confronti ed in quelli del proprio padre e dante causa Ca.Lu., con cui veniva recuperato a tassazione per gli anni d'imposta (IRPEF ed accessori) 2006/2007/2008 l'importo dedotto dai contribuenti dal reddito derivante da alcuni immobili realizzati su arenile in concessione demaniale del canone concessorio dei suoli. La CTP accoglieva il ricorso, ma la CTR riformava la pronuncia da cui il ricorso in cassazione della ricorrente, anche qual erede del padre, basato su due motivi, ed avverso il quale resiste l'Agenzia con controricorso.

Da ultimo la ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

CONSIDERATO CHE

1. Preliminarmente va affrontata l'eccezione di giudicato sollevata in sede di memoria illustrativa, la quale risulta infondata dal momento che, in presenza di diverse annualità d'imposta, il giudicato può riguardare solo fatti che costituiscono elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente ma non con riferimento ad elementi variabili (*ex plurimis* Cass. 25516/2019). Nella specie le decisioni la cui autorità di giudicato viene invocata riguardano profili attinenti modalità procedurali di distinti atti amministrativi (rispetto a quelli oggetto della presente causa), che l'amministrazione nella sua autonomia ha deciso di non far valere in altri giudizi, senza che appunto ci possa determinare il giudicato su un fatto concernente tutte le annualità (ad esempio l'accertamento del presupposto d'imposta, la sussistenza di una deduzione derivante da un unico evento).

2. Col primo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 36 ter D.P.R. n. 600/1973 ed altresì insufficiente e contraddittoria motivazione.

2.1. Di là dalla contraddittoria rubricazione del motivo (invero fondato su violazione di legge ma anche su asserita nullità della sentenza, peraltro in base a pretesi vizi non più rilevanti ai fini della validità della stessa), lo stesso si basa quasi esclusivamente sull'asserita erronea interpretazione della disposizione di cui al citato art. 36 ter D.P.R. n. 600/1973. In termini riassuntivi la contestazione è nel senso che l'Agenzia avrebbe dovuto nella specie procedere ad un controllo non meramente formale ma sostanziale, provvedendo a notificare non la cartella ma l'avviso di accertamento non ricorrendo i presupposti previsti dalla norma di cui si denuncia la violazione, e ritenendosi in particolare erroneità della sentenza d'appello laddove la stessa si incentra sull'assenza di lesione nel diritto alla difesa del contribuente.

2.2. Orbene la CTR ha ritenuto sussistenti i presupposti per operarsi il controllo formale, sebbene espliciti le ragioni cumulativamente trattando del secondo motivo, mostrando infatti di ritenere *ictu oculi* insussistente nella specie il ricorrere dei requisiti di deducibilit  del canone.

Peraltro,   ben evidente che la CTR abbia verificato lâ espletamento da parte dell Ufficio delle formalit  previste a seguito del controllo formale di cui all art. 36 ter D.P.R. n. 600/1973, ed in particolare quelle di cui al comma 4 dell indicata disposizione, chiarendosi peraltro da parte della contribuente che tale profilo non era il punto rilevante delle proprie contestazioni (pag. 4 â infatti non   questo il punto, cio  se sia stato o meno leso il diritto alla difesa dei contribuenti ). 

Nello specifico va detto che la contribuente risulta proprietaria di un immobile â  da essa dato in locazione â  realizzato su area (allora) demaniale, per la quale versava un canone di concessione. Di contro lâ art. 10 TUIR permette la deduzione dal reddito che produce un bene immobile di â canoni, livelli e censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili .

Trattasi all evidenza di oneri reali, cio  obbligazioni legate al bene e caratterizzate dall ambulatoriet .

Viceversa, appare evidente che il canone concessorio   costituito da un obbligazione ricollegata al rapporto intercorrente fra la pubblica amministrazione e il privato concessionario, che non solo non ha natura reale n     caratterizzata dall ambulatoriet  ma al contrario dalla sua personalit .

Pur volendo poi ritenere che il canone in argomento non riguarda esclusivamente il suolo ma anche il fabbricato la cui locazione costituisce il reddito da cui il canone era stato dedotto, in relazione alla riespansione del diritto del proprietario demaniale alla scadenza della concessione, analogamente a quanto avviene in caso di riespansione della nuda propriet  sulla propriet  superficiaria â  ed in effetti il â Capitolato delle concessioni comunali  del comune di Viareggio (all art. 7) esplicitamente riconosce in capo ai concessionari la propriet  delle edificazioni sul suolo demaniale in costanza di concessione â  ci  non muta la sostanza del canone come non reale ed   oltremodo evidente che il corrispettivo per la costituzione del diritto di superficie non   certo deducibile dal reddito derivante dai canoni locatizi che il titolare della propriet  superficiaria ritrae dal fabbricato realizzato sfruttando lo *ius aedificandi* (salvo il caso della natura strumentale ad un attivit  d impresa del fabbricato, per la quale ipotesi â  che non ricorre â  valgono i principi giurisprudenziali richiamati tanto dalla ricorrente quanto dalla Procura Generale).

2.3. In definitiva quindi il motivo dev essere rigettato, poich  appunto lâ Agenzia ha effettuato una rettifica a seguito di un controllo meramente formale fondato sull esclusione *ictu oculi* del canone dedotto dal novero degli oneri deducibili dal reddito ai sensi dell art. 10 TUIR, ed appunto lâ art. 36 ter D.P.R. n. 600/1973 consente, al comma 2, lett. c) di escludere in sede

di controllo formale le deduzioni dal reddito non spettanti, dovendosi procedere in via ordinaria (quindi previo apposito avviso di accertamento) solo allorch  occorra una complessa attivit  di verifica o di interpretazione.

Va in proposito dunque affermato il seguente principio di diritto *    art. 10 TUIR, allorch  al comma 1, lett. a) annovera canoni, livelli, censi ed altri oneri quali costi deducibili, si riferisce ad oneri reali, le cui obbligazioni sono dunque caratterizzate dalla realit , in quanto legate al bene e pertanto ambulatorie.*

Tra essi non rientrano dunque i canoni delle concessioni demaniali, che formano l  oggetto di obbligazioni personali del privato concessionario, in quanto ricollegate al rapporto intercorrente fra quest  ultimo e la pubblica amministrazione.

Conseguentemente l  amministrazione finanziaria pu   senz  altro disconoscere la deduzione del canone demaniale, operata dal contribuente nella propria dichiarazione, in sede di controllo formale di cui all  art. 36 ter, D.P.R. n. 600/1973, in quanto la rettifica dipende da un  esclusione emergente ictu oculi.  

3. Col secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell  art. 10 TUIR, oltre che insufficiente e contraddittoria motivazione.

3.1. Le considerazioni poste a fondamento del rigetto del precedente motivo determinano l  assorbimento del motivo in esame.

4. Il ricorso merita dunque integrale rigetto, con aggravio di spese in capo alla ricorrente soccombente.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l  obbligo di versare, ai sensi dell  art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, nel testo introdotto dall  art. 1, comma 17, della L. 24 dicembre 2012, n. 228, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese che liquida in     2000,00, oltre spese prenotate a debito.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l  obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Cos   deciso in Roma, il 10 settembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 4 novembre 2024.

Campi meta

Giurispedia.it

Giurispedia.it

Giurispedia.it

Massima :

L'art. 10, comma 1, lett. a) del TUIR, nel prevedere la deducibilità dal reddito degli immobili di "canoni, livelli, censi ed altri oneri", si riferisce esclusivamente ad oneri reali, caratterizzati dalla realtà e dall'ambulatorietà in quanto strettamente connessi al bene immobile. Ne consegue che i canoni relativi a concessioni demaniali, costituendo obbligazioni personali del concessionario ricollegate al rapporto concessorio con la pubblica amministrazione e prive dei caratteri della realtà e dell'ambulatorietà, non rientrano nella categoria degli oneri deducibili ai sensi della predetta disposizione. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente disconoscere la deduzione di tali canoni operata dal contribuente in sede di controllo formale ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, trattandosi di una rettifica fondata su un'esclusione evidente ("ictu oculi") che non richiede complesse attività di verifica o interpretazione.

Supporto Alla Lettura :

DEMANIO

Il complesso dei beni immobili, pertinenti a soggetti della pubblica amministrazione, destinati all'uso gratuito e diretto della generalità dei cittadini, ovvero, per loro natura, ad altra funzione pubblica e, per questa specifica destinazione, soggetti a un potere giuridico che rientra nel campo del diritto pubblico. Occorre distinguere i beni demaniali, che sono fuori commercio, dai beni patrimoniali indisponibili, che sono soggetti a una inalienabilità limitata, infatti questi ultimi possono formare oggetto di rapporti giuridici privati, ma non possono essere alienati perché destinati per legge o per atto amministrativo a un pubblico servizio, né consentono la costituzione di diritti reali che sia incompatibile con la loro destinazione. Elementi esclusivi e caratteristici dei beni demaniali sono:

- la qualità e natura;
- la destinazione;
- la pertinenza;
- il regime giuridico.

Ai fini dell'origine della demanialità, occorre distinguere:

- il *demanio necessario*: destinato ad uno scopo amministrativo per la natura stessa della cosa (es. il lido del mare, i porti, i seni, le spiagge, i fiumi);
- il *demanio accidentale*: destinato a una pubblica funzione in virtù di un atto amministrativo, espresso o tacito, diretto o indiretto.

L'art. 427 c.c. dispone che fanno parte del demanio pubblico: le strade nazionali, il lido del mare, i porti, i seni, le spiagge, i fiumi e i torrenti, le porte, le mura, le fosse, i bastioni delle piazze da guerra e delle fortezze, mentre l'art. 428 aggiunge che qualsiasi altra specie di beni appartenenti allo stato forma parte del suo patrimonio. Le singole cose demaniali possono distinguersi in:

1. *demanio fluviale*: comprende i corsi d'acqua (tra cui, importantissimi, i fiumi e i torrenti), i laghi, le sorgenti, i canali dello stato e gli acquedotti comunali;

Giurispedia.it