



REPUBBLICA ITALIANA

11634

Object

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 5103/2009

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 11634

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. MARIA GIOVANNA C. SAMBITO - Presidente - ud. 10/04/2015
- Dott. RAFFAELE BOTTA - Consigliere - PU
- Dott. MARINA MELONI - Consigliere -
- Dott. LUCIO NAPOLITANO - Rel. Consigliere -
- Dott. ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 5103-2009 proposto da:

elettivamente domiciliato in ROMA VIA
presso lo studio dell'avvocato
che lo rappresenta e difende giusta

delega a margine;

- *ricorrente* -

2015

contro

1396

MINISTERO ECONOMIA E FINANZE;

- *intimato* -

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA

111.
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 104/2008 della COMM.TRIB.REG.
di NAPOLI, depositata il 27/06/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 10/04/2015 dal Consigliere Dott. LUCIO
NAPOLITANO;

udito per il ricorrente l'Avvocato che ha
chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato che ha
chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per
l'annullamento senza rinvio per precedente giudicato e
in subordine nel merito rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate – Ufficio d'Ischia – notificò al sig. _____ avviso di accertamento relativo ai redditi prodotti ed all'IVA ed IRAP dovute nell'anno d'imposta 1999, rideterminando il volume di affari e conseguentemente rettificando il reddito complessivo dallo stesso dichiarato per il predetto anno d'imposta, sulla base di processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza d'Ischia a conclusione di una verifica fiscale eseguita a carico de _____ conclusasi il 4 ottobre 2004, nel corso della quale i verbalizzanti avrebbero accertato l'esercizio, da parte del contribuente, dell'attività di affittacamere e/o di gestore di *residence* riguardo all'immobile denominato _____, sito in _____ (NA).

Avverso l'atto impositivo, con il quale erano riprese a tassazione le maggiori imposte dovute per IRPEF, addizionali regionale e comunale, IRAP ed IVA ed applicati i relativi interessi e sanzioni, il contribuente propose ricorso dinanzi alla CTP di Napoli, che lo accolse.

Avverso detta sentenza propose appello l'Ufficio dinanzi alla CTR della Campania che, con sentenza n. 104/20/08, depositata il 27 giugno 2008, accolse il gravame, ritenendo che nella fattispecie in esame dovesse qualificarsi l'attività svolta dal _____ non come mera locazione di case estive, ma come attività d'impresa avente ad oggetto la gestione di un'attività di *residence*, in tal senso deponendo una serie di elementi accertati dai verbalizzanti in sede di accesso presso la struttura, quali la presenza di persone per le quali non risultavano compilate le schede di notificazione, il livello dei consumi di energia elettrica e dell'acqua, la capacità potenziale della struttura, le dichiarazioni rese dagli ospiti presenti e la presenza di due signore (una delle quali, la sig.ra _____ moglie del _____) intente al

My

compimento di attività di pulizia e riassetto, costituenti prestazioni di servizi accessori funzionali all'attività di *residence*.

Avverso detta sentenza ricorre per cassazione il [redacted] in forza di tre motivi, deducendo altresì la sopravvenuta formazione, in pendenza del giudizio di legittimità, del giudicato esterno in punto di qualificazione dell'attività svolta dal [redacted] come locazione di appartamenti per la stagione estiva. Ciò a seguito del passaggio in giudicato delle due sentenze della CTR della Campania, la n. 28/42/2008, resa su avviso di accertamento IRPEF per l'anno d'imposta 1997, e la n. 90/01/2008, avente ad oggetto l'avviso di accertamento ai fini IRPEF, IRAP ed IVA per l'anno 1998, scaturiti entrambi dal medesimo processo verbale di constatazione dal quale ha avuto origine la presente vicenda processuale.

L'intimata Agenzia delle Entrate non ha svolto difese, ma ha dichiarato di costituirsi al solo fine di partecipare all'udienza di discussione.

Non ha svolto difese neanche il Ministero dell'Economia e delle Finanze, al quale pure è stato notificato il ricorso.

Il ricorrente ha altresì depositato memoria ex art. 378 c.p.c., con la quale ha allegato l'ulteriore sopravvenuta decisione della CTR della Campania n. 547/01/10, depositata il 5.11.2010, anch'essa passata in giudicato, che - nell'annullare la sanzione amministrativa tributaria irrogata per omessa dichiarazione d'inizio di attività per l'anno 2004, fondata sempre sul medesimo succitato processo verbale della Guardia di Finanza - ha ritenuto che in forza della citata sentenza 28/42/2008 della CTR della Campania si fosse formato il giudicato esterno sull'esclusione della qualità d'imprenditore

in capo a

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce *"violazione e falsa applicazione dell'art. 2082 c.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c."*, laddove la decisione impugnata ha ritenuto di qualificare come reddito d'impresa quello prodotto nell'esercizio dell'attività di *residence* che sarebbe stata svolta nell'immobile denominato _____ e non come reddito, dichiarato dal contribuente come reddito fondiario, conseguito alla locazione, per il periodo stagionale aprile - ottobre, di alcuni locali ammobiliati, facenti parte dell'immobile, goduto per il resto dal _____ medesimo e dei propri familiari; ciò nonostante gli elementi addotti nel corso dell'accertamento svolto dalla Guardia di Finanza non avessero evidenziato prestazioni accessorie al godimento del bene, tali da assumere una rilevanza paritetica rispetto alla prestazione avente ad oggetto il godimento dell'alloggio.

2. Con il secondo motivo il contribuente censura la sentenza impugnata per *"insufficiente motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c."*, essendo stata dal giudice di secondo grado ritenuta l'esistenza di un'attività d'impresa quale prestazione di servizi alberghieri in forza di circostanze di per sé non conferenti, in quanto tipiche tanto del contratto di locazione quanto di quello alberghiero (quali la mancanza di alcune schede di notificazione, richieste per l'uno così come per l'altro tipo di rapporto, l'importo dei consumi di acqua ed energia elettrica e le potenzialità ricettive della struttura immobiliare) o smentite da dichiarazioni di segno opposto (quali quelle rese da taluni degli ospiti) o ancora non idonee a connotare l'attività svolta come alberghiera (quali lo svolgimento di attività di pulizia svolte da due signore, l'una moglie del _____ l'altra conoscente abituale frequentatrice della famiglia).

3. Con il terzo motivo il ricorrente denuncia il vizio di "omessa pronuncia su punto decisivo del giudizio, in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c.", nella parte in cui la decisione impugnata ha ritenuto di qualificare come reddito d'impresa i proventi derivanti dal fitto di appartamenti durante la stagione estiva, omettendo di pronunciarsi sulla correttezza dei criteri di calcolo utilizzati dall'Amministrazione finanziaria per giungere in via induttiva alla determinazione dei corrispettivi, sebbene detti criteri di calcolo fossero stati oggetto di specifica contestazione da parte del contribuente.

4. In via preliminare deve dichiararsi l'inammissibilità del ricorso notificato al Ministero dell'Economia e delle Finanze, che non è stato parte del doppio grado del giudizio di merito.

5. Dato atto che l'illustrazione dei motivi è conclusa da idonei quesiti di diritto, quanto al primo ed al terzo, e dall'omologo quesito di fatto con chiara indicazione dei fatti controversi e decisivi per il giudizio quanto al prospettato vizio di motivazione, secondo l'art. 366 bis c.p.c., norma ancora applicabile, *ratione temporis*, al presente giudizio, preliminarmente deve vagliarsi l'eccezione di giudicato esterno, sopravvenuto in pendenza del proposto giudizio di legittimità, in forza delle succitate pronunce della CTR della Campania prodotte in atti dal ricorrente.

La prima, la n. 28/42/08 depositata il 17 aprile 2008, ha confermato l'annullamento dell'avviso di accertamento ai fini IRPEF per l'anno 1997 pronunciato dalla CTP di Napoli, che aveva accolto il ricorso del contribuente, escludendo che gli elementi posti a base della verifica potessero costituire, di per sé soli, fondamento per attribuire al contribuente la qualifica d'imprenditore professionale.

La seconda, la n. 90/1/08, depositata il 28 aprile 2008, sempre esclusa la natura imprenditoriale dell'attività esercitata dal contribuente, ha, in parziale accoglimento dell'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza di primo grado, totalmente favorevole al contribuente, determinato in € 15.000,00 il reddito ricavato dalle locazioni, indicato dal contribuente per l'anno 1998 in € 1838,59 a fronte del reddito presuntivamente accertato di € 23.020,00 come conseguente invece all'esercizio di attività d'impresa avente ad oggetto prestazione di servizi di natura alberghiera, come invece contestato dall'Ufficio.

Entrambe le pronunce hanno quindi definito analogo contenzioso tra le stesse parti, scaturente dal medesimo processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, che è alla base anche della notifica dell'atto impositivo afferente l'anno d'imposta 1999, della cui legittimità si controverte nel presente giudizio.

L'acquisizione dell'autorità di giudicato è intervenuta, come attestato dalla documentazione prodotta dal ricorrente, in data 3 giugno 2009 per la prima sentenza, e in data 13 giugno 2009 per la seconda, quindi oltre la notifica del ricorso per cassazione avverso la sentenza della CTR della Campania, qui oggetto d'impugnazione, avvenuta il 18.2.2009.

Ciò premesso, devono ritenersi applicabili alla presente controversia i principi enunciati dalla nota pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte, la n. 13196 del 16 giugno 2006 (cui si è conformata la successiva giurisprudenza: tra le altre si veda Cass. civ. sez. V 23 febbraio 2011, n. 4383), sia per quanto attiene alla rilevabilità, anche d'ufficio, in sede di legittimità, del giudicato esterno sopravvenuto in pendenza del ricorso per cassazione, in forza di documenti, nel caso di specie prodotti successivamente al deposito del ricorso

e prima della scadenza del termine per il deposito di memoria ex art. 378 c.p.c., sia per quanto concerne la stessa valutazione, in termini di giudicato esterno, delle succitate pronunce riferite ad avvisi di accertamento, originati dalla stesso processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, e riferiti agli anni d'imposta 1997 e 1998, precedenti rispetto a quello, 1999, per cui è qui causa.

In particolare, con riferimento al secondo aspetto, le Sezioni Unite di questa Corte, con la succitata pronuncia, hanno affermato che qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo.

Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei rapporti d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (quali, in particolare, per quanto qui rileva, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di

una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente.

Facendo applicazione dei succitati principi nella fattispecie per cui è causa (cfr. anche più di recente, Cass. civ. sez. V 5 novembre 2014, n. 25352 riguardo ad accertamenti concernenti periodi d'imposta diversi ma scaturiti dalle medesime indagini della Guardia di Finanza il cui esito sia stato ritenuto infondato) la Corte, dato atto dell'ammissibilità della deduzione per la prima volta in sede di legittimità del giudicato esterno, in quanto sopravvenuto alla pendenza del ricorso per cassazione, rileva come le summenzionate pronunce della CTR della Campania, valutando i medesimi elementi di fatto che sono stati posti a base dell'accertamento per l'anno d'imposta 1999, di cui si controverte ancora nel presente giudizio, abbiano escluso la qualificazione dell'attività svolta dal _____ come espressione di attività d'impresa (gestione di *residence*) riguardo al medesimo immobile denominato

_____ ritenendo invece sussistente soltanto la locazione stagionale di alcuni locali facenti parte di detto immobile.

Si verte, dunque, in materia, proprio in punto di qualificazione giuridica del rapporto (locazione stagionale di alcuni locali ubicati in detto complesso immobiliare in luogo di attività imprenditoriale di gestione di *residence*) sulla quale ultima invece, sono stati fondati sia gli avvisi di accertamento per gli anni 1997 e 1998, ormai definiti in forza dei succitati giudicati, sia l'avviso di accertamento per cui è causa afferente l'anno d'imposta 1999 ai fini IRPEF, oltre relative addizionali, IRAP ed IVA, qualificazione giuridica che è alla base della disciplina tributaria applicabile (assoggettamento alla sola IRPEF, quali redditi da fabbricati, dei canoni quali corrispettivo dei rapporti locativi stipulati per alcuni dei locali della struttura nel periodo estivo, ovvero, in caso

di reddito d'impresa, oltre all'assoggettamento ad IRPEF dei maggiori redditi, in forza dei maggiori ricavi induttivamente accertati, anche all'IVA ed all'IRAP dovute in ragione dell'attività ove ritenuta produttiva di servizi).

Rilevato che l'esclusione dell'attività d'impresa volta alla gestione di un'attività di *residence* è avvenuta, con riferimento alle indicate annualità pregresse, in forza dei medesimi elementi di fatto pure sottoposti all'esame del giudice di merito nella controversia inerente all'anno d'imposta 1999 ancora *sub iudice* tra le parti, la Corte ritiene che, in forza dei succitati principi, ai quali va assicurata continuità, la qualificazione giuridica preliminare del rapporto in termini di locazione stagionale di appartamenti, di cui ai precedenti giudicati intercorsi tra le parti medesime riguardo allo stesso immobile relativi agli anni 1997 e 1998, precluda anche per il successivo anno d'imposta 1999 – in assenza della rappresentazione o deduzione di alcun fatto sopravvenuto idoneo a mutare il relativo quadro di riferimento – la diversa qualificazione dell'esercizio dell'attività medesima quale attività d'impresa destinata alla prestazione di servizi di natura alberghiera e la conseguente qualificazione dei redditi dalla stessa tratti come reddito d'impresa.

Il dedotto rilievo del medesimo giudicato esterno riconducibile alle due succitate pronunce, quale rilevato anche dalla sentenza n. 547/1/10 della CTR della Campania da ultimo indicata dal ricorrente e passata anch'essa in giudicato, esime pertanto la Corte dall'esame dei motivi di ricorso quali formulati dal ricorrente anteriormente alla formazione del giudicato medesimo.

Né, d'altronde, potrebbe ritenersi nella fattispecie l'efficacia preclusiva, sul piano sostanziale, derivante dal giudicato esterno – secondo il disposto dell'art. 2909 c.c., in contrasto con il diritto comunitario, per la parte in cui la

controversia è relativa all'IVA per annualità fiscale per la quale, riguardo a detto tributo armonizzato, non è ancora intervenuta, sino all'esito del presente giudizio, decisione definitiva.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha, infatti (cfr. sentenza 3 settembre 2009 in C-2/08), espresso il principio che il diritto comunitario osta all'applicazione dell'art. 2909 del codice civile italiano in causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente un'annualità fiscale per la quale non si è avuta ancora una decisione giurisdizionale definitiva, ove ciò impedisca al giudice nazionale investito della relativa causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta.

È di assoluta evidenza che la fattispecie in esame è del tutto estranea alla problematica dell'abuso del diritto, dipendendo l'esclusione dell'assoggettamento ad IVA nella fattispecie dalla qualificazione giuridica dell'attività svolta dal contribuente non come attività d'impresa (gestione di *residence*), ma come locazione di locali ammobiliati.

Stante la sussistenza del giudicato esterno in punto di esclusione della natura di attività d'impresa da parte del , applicabile anche riguardo all'anno d'imposta 1999, cui si riferisce l'avviso di accertamento impugnato dal contribuente, va accolto il ricorso per cassazione proposto avverso la sentenza impugnata, che ne aveva, invece, affermato la sussistenza riguardo ad ipotizzata attività di gestione di *residence*.

La sentenza impugnata va, per l'effetto, cassata senza rinvio (art. 382 ultimo comma c.p.c.) in ragione dell'avvenuta formazione del giudicato esterno.

La sopravvenienza soltanto in pendenza del presente giudizio di legittimità del rilevato giudicato esterno giustifica l'integrale compensazione tra il ricorrente e l'Agenzia delle Entrate delle spese dell'intero giudizio.

Nulla va statuito per le spese nel rapporto processuale tra il ricorrente ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze; accoglie il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e cassa senza rinvio la sentenza impugnata, in ragione della formazione avvenuta del giudicato esterno.

Dichiara compensate tra il ricorrente e l'Agenzia delle Entrate le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 10 aprile 2015

Il Consigliere estensore

Fazio De Polito

Il Presidente

Massimiliano...

Il Funzionario Giudiziario
Maurizio...

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 5 GIU 2015



Il Funzionario Giudiziario
Maurizio...