

Ordinanza n. 12466 del 17 giugno 2015 (ud 22 aprile 2015) -

Cassazione Civile, Sez. VI - 5 - Pres. BOGNANNI Salvatore - Est. CARACCIOLLO Giuseppe

-

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BOGNANNI Salvatore	- Presidente	-
Dott. IACOBELLIS Marcello	- Consigliere	-
Dott. CARACCIOLLO Giuseppe	- rel. Consigliere	-
Dott. COSENTINO Antonello	- Consigliere	-
Dott. CONTI Roberto Giovanni	- Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 9100/2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

R.G., T.H., R.I., R. D.;

- intimati -

avverso la sentenza n. 114/45/2012 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di MILANO, depositata il 04/10/2012;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22/04/2015 dal Consigliere Relatore Dott. GIUSEPPE CARACCIOLLO.

FATTO E DIRITTO

La Corte, ritenuto che, ai sensi dell'[art. 380 bis](#) c.p.c., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

Il relatore cons. Giuseppe Caracciolo, letti gli atti depositati; osserva:

La CTR di Milano ha accolto l'appello R.G. ed altri, siccome eredi di R.B. (condannando l'Agenzia alla rifusione delle spese di entrambi i gradi di giudizio) - appello proposto contro la sentenza n. 95/43/2011 della CTP di Milano, che aveva già respinto il ricorso di R.B. - ed ha così annullato la cartella di pagamento con cui -in sede di controllo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 ter, della dichiarazione dei redditi per l'anno 2005 - era stata considerata indebita la detrazione di imposta L. n. 449 del 1997, ex art. 1, calcolata sulla quota parte (in proporzione alla partecipazione societaria competente alla parte contribuente, pari al 16,5%) delle spese di ristrutturazione edilizia sostenute dalla "Immobiliare Benadello sas" (avente ad oggetto sociale, tra l'altro, la locazione di immobili), e ciò sulla premessa che dette spese si riferissero ad immobili di proprietà della menzionata società che erano stati poi concessi in locazione a privati.

La pronuncia della CTR è motivata nel senso che - premesso che il primo giudice erroneamente aveva considerato detti appartamenti come "beni strumentali", atteso che gli stessi non venivano utilizzati direttamente dalla proprietaria società per l'esercizio della propria attività di impresa - gli appartamenti medesimi non potevano essere considerati "beni merce", cioè immobili alla cui produzione e scambio è diretta l'attività di impresa, sicchè li si doveva considerare attinenti al patrimonio sociale, sul presupposto che il reddito da essi rinveniente "è stato giustamente inserito dalla sas nel quadro RF che riguarda i beni non strumentali e nessuna detrazione ai fini IVA risulta effettuata in relazione alla loro locazione abitativa ovvero nessun ammortamento risulta indicato in relazione a questi beni non strumentali".

L'Agenzia ha interposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

La parte contribuente non ha svolto attività difensiva.

Il ricorso - ai sensi dell'[art. 380 bis](#) c.p.c., assegnato allo scrivente relatore, componente della sezione di cui all'[art. 376](#) c.p.c. - può essere definito ai sensi dell'[art. 375](#) c.p.c.. Infatti, con il primo motivo di impugnazione (centrato sulla violazione e falsa applicazione della L. n. 449 del 1997, [art. 1](#), e [dell'art. 5](#) del TUIR) la ricorrente si duole in sostanza che il giudice di appello abbia obliterato la ratio che sorregge la disposizione ora citata (da ricercarsi nella tutela dell'esigenza abitativa), sicchè poi la legge esclude l'applicabilità del beneficio in favore delle unità edilizie ad uso strumentale e ad uso commerciale. In quest'ultima categoria dovevano ricomprendersi gli appartamenti qui in argomento, dal momento che la locazione degli stessi costituiva oggetto sociale della "Benadello sas" di cui il contribuente era socio. Per quanto il possessore o detentore dell'unità immobiliare residenziale possa anche essere imprenditore, ai fini del godimento delle agevolazioni in favore di quello occorre che l'immobile non costituisca nè bene strumentale dell'impresa nè bene alla cui produzione e scambio è diretta l'attività di impresa, secondo la destinazione d'uso di fatto inверatasi.

Il motivo appare manifestamente fondato e da accogliersi.

La prima parte della L. n. 449 del 1997, [art. 1](#), comma 1, (nella sua formulazione vigente all'epoca di cui si tratta) prevede invero che:

"Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, una quota delle spese sostenute sino ad un importo massimo delle stesse di lire 150 milioni ed effettivamente rimaste a carico, per la realizzazione degli interventi di cui alla L. 5 agosto 1978, n. 457, [art. 31](#), lett. a), b), c) e d), sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'[art. 1117](#) c.c., n. 1), nonchè per la realizzazione degli interventi di cui alla L. 5 agosto 1978, n. 457, [art. 31](#), lett. b), c) e d), effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze".

Detta norma non può che essere letta in combinazione con la generale disciplina dettata dal TUIR a proposito dei proventi immobiliari (art. 57, ora D.P.R. n. 9917 del 1986, art. 90), a mente della quale "i redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, nè beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta

l'attività dell'impresa concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo 2^a del titolo 1^a per gli immobili situati nel territorio dello Stato ed a norma dell'art. 70 per quelli situati all'estero.....Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione".

L'anzidetta norma, in sostanza, prevede, in relazione ai redditi rinvenienti nell'esercizio di una attività di impresa e per la sola tipologia dei beni patrimoniali, (ossia dei beni non strumentali nonchè estranei al novero dei beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa), una deroga all'ordinario criterio fissato nell'[art. 95](#) del TUIR (ora art. 81) secondo il quale "il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa".

A questa stregua, nella sola ipotesi dei beni patrimoniali, la determinazione del reddito avviene (per gli immobili situati nel territorio dello Stato) secondo i criteri catastali, in base alle disposizioni del capo 2^a del titolo 1^a, e perciò con le modalità di determinazione dei redditi fondiari (redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati), appunto diversamente da ciò che è previsto per i redditi di impresa che sono regolati nel capo 2^a - sezione 1^a del medesimo testo unico. Per effetto di ciò l'[art. 90](#) Tuir, attuale numerazione, prevede che le spese e gli altri componenti negativi concernenti i detti beni immobili "patrimoniali" non siano deducibili, non potendosi applicare - per conseguenza logica - la disciplina (prevista nell'art. 83 e segg., nuova numerazione) che tiene conto degli utili e delle perdite. Per effetto di quanto sopra, la norma di agevolazione introdotta dalla L. n. 449 del 1997, [art. 1](#), non può che riferirsi alla sola ipotesi di determinazione del reddito immobiliare secondo il criterio del reddito fondiario, proprio perchè in questa ipotesi i costi sostenuti (in particolare, per gli interventi di ristrutturazione) non concorrono già, come componenti negativi, alla determinazione del reddito ma costituiscono un onere per alleviare il quale il legislatore ha introdotto l'agevolazione di cui qui si discute. Al contrario, nella specie dei redditi derivanti dagli immobili che sono da considerarsi strumentali o beni merce, il reddito (d'impresa) è il risultato di una somma algebrica tra le entrate ed i costi sostenuti per conseguirle, sicchè l'imprenditore non risente concettualmente degli oneri sostenuti per procurarsi il reddito, avendone già fatto deduzione dall'imponibile. In diversa ipotesi, l'agevolazione si tradurrebbe in una duplicazione della deduzione e perciò in una indebita locupletazione, non essendo correlata ad un costo effettivamente rimasto a carico.

Nè può alterare questa ricostruzione la circostanza che il reddito in relazione al quale si invoca la deduzione sia quello personale del socio, in applicazione dell'[art. 5](#) del TUIR, poichè questo è il risultato di operazioni contabili che sono già state effettuate a monte (in capo alla società), seppure la sua "imputazione" è trasferita in capo ai singoli soci ai fini della tassazione diretta delle persone fisiche. Neppure si potrebbe supporre che la qualificazione della natura

dell'immobile sia condizionata da una valutazione di fatto che - come risulta effettuato dal giudicante nella pronuncia qui impugnata - spetta al giudice del merito compiere (anche in ragione della scelta effettuata dalla società in ordine alla concreta iscrizione nei registri societari e della conseguente contabilizzazione dei redditi rinvenienti dall'utilizzo del bene, alla luce del fatto che gli immobili patrimoniali non debbono necessariamente rimanere improduttivi, ma sono idonei a rendere frutti secondo la loro naturale destinazione) al fine di riconnettervi poi il riconoscimento o il diniego della detrazione dei costi prevista dal menzionato art. 1.

Ed invero è giurisprudenza pacifica di codesta Corte quella secondo cui: "In tema di imposte sui redditi, il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, [art. 40](#), che al comma 1, dispone che non si considerano produttivi di reddito fondiario, gli immobili relativi ad imprese commerciali..., letto in unione con l'art. 77, dello stesso D.P.R. (per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice.... si considerano relativi all'impresa tutti i beni ad essa appartenenti....) comporta che in presenza di una società in nome collettivo l'immobile che le appartiene non può essere comunque considerato produttivo di reddito fondiario, sussistendo una presunzione assoluta di strumentalità à fini dell'impresa" (Cass. Sez. 1, Sentenza n. 12393 del 09/12/1998; in termini analoghi Cass. Sez. 5, Sentenza n. 12386 del 06/07/2004). Conseguenza da ciò che, in difetto di una contraria prova di cui la stessa parte era onerata, il giudicante non avrebbe potuto che considerare gli immobili qui in argomento come inidonei alla produzione di reddito fondiario e perciò inidonei a costituire presupposto per l'applicazione dell'agevolazione di cui qui si discute. Non resta che concludere che il giudicante di merito ha fatto erronea applicazione della regola di diritto desumibile dal combinato disposto della L. n. 447 del 1997, art. 1, e del D.P.R. n. 917 del 1986, [artt. 90](#), 40 e 77, sicchè la pronuncia impugnata merita cassazione.

Potrà conseguirne poi una diretta decisione da parte della Corte, anche nel merito della lite, con il rigetto dell'impugnazione del provvedimento impositivo, non ravvisandovi esigenza di acquisire ulteriori elementi di fatto.

Pertanto, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio per manifesta fondatezza.

Roma, 30 novembre 2014.

ritenuto inoltre:

che la relazione è stata notificata agli avvocati delle parti;

che non sono state depositate conclusioni scritte, nè memorie;

che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condivide i motivi in fatto e in diritto esposti nella relazione e, pertanto, il ricorso va accolto;

che le spese di lite vanno regolate secondo la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso del contribuente avverso il provvedimento impositivo. Condanna la parte contribuente a rifondere le spese di lite di questo giudizio, liquidate in Euro 800,00 oltre spese

prenotate a debito e compensa tra le parti le spese dei gradi di merito.
Così deciso in Roma, il 22 aprile 2015.
Depositato in Cancelleria il 17 giugno 2015