# Sentenza del 25/09/2019 n. 23851 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - REDDITI DI IMPRESA - DETERMINAZIONE DEL REDDITO - SOPRAVVENIENZE ATTIVE IRPEF - Redditi fondiari - Canoni di affitto d'azienda - Esclusione - Fondamento.

**Massima:**

In tema di imposte sui redditi, i canoni d'affitto d'azienda non costituiscono reddito fondiario essendo questo legato alla titolarità di un diritto reale sul bene immobile censito in catasto al quale, per effetto di tale censimento, vengono attribuiti redditi presuntivi soggetti all'imposizione diretta, indipendentemente dalla loro effettiva percezione, mentre, invece, la fiscalità dei suddetti canoni è connessa alla conservazione o meno della qualifica di imprenditore del soggetto concedente, con la conseguenza che tali canoni integrano redditi diversi, ex art. 67, comma 1, lett. h), del d.P.R. n. 917 del 1986, nell'ipotesi di locazione dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale, ovvero redditi di impresa, nel caso di locazione di ramo d'azienda da parte dell'imprenditore individuale o di locazione d'azienda da parte di società commerciale.

Massima tratta dal CED della Cassazione

**Intitolazione:**

Cassa con rinvio, COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. SALERNO, 27/09/2012 100145 IMPUGNAZIONI CIVILI - CASSAZIONE (RICORSO PER) - MOTIVI DEL RICORSO - VIOLAZIONE DI NORME DI DIRITTO Ricorso per cassazione - Motivi - Violazione e falsa applicazione di norme di diritto - Ambito.

**Massima:**

In tema di ricorso per cassazione, il vizio di cui all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., ricomprende tanto quello di violazione di legge, ossia l'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una previsione normativa, implicante un problema interpretativo della stessa, quanto quello di falsa applicazione della legge, consistente nella sussunzione della fattispecie concreta in una qualificazione giuridica che non le si addice,

perché la fattispecie astratta da essa prevista non è idonea a regolarla, oppure nel trarre dalla norma, in relazione alla fattispecie concreta, conseguenze giuridiche che ne contraddicono la pur corretta interpretazione.

Massima tratta dal CED della Cassazione

**Testo:**

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello avverso la sentenza della Commissione provinciale di Salerno, che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla società F. s.r.l. avverso l'avviso di accertamento con il quale era stata contestata l'omessa contabilizzazione di canoni di fitto indicati nel contratto di affitto di azienda e l'indebita svalutazione delle rimanenze finali, con conseguente rettifica, per l'anno d'imposta 2004, del reddito dichiarato e recupero di maggiori imposte ai fini IRES, IRAP e I.V.A. I primi giudici motivavano che dalla documentazione prodotta dalla contribuente (fatture, verbali assembleari di riduzione del canone) emergeva che i canoni effettivamente percepiti dalla F. s.r.l. nell'anno in contestazione non corrispondevano a quelli originariamente pattuiti, ma a quelli di minore importo dichiarati, per cui, non avendo l'Ufficio riscontrato nelle scritture contabili versamenti per canoni superiori a quelli contabilizzati in bilancio, non risultava giustificato il recupero di maggiori ricavi; confermavano, invece, il secondo rilievo concernente la svalutazione delle rimanenze finali, ma rideterminavano il quantum con una riduzione del 30 per cento.

Interposto appello dall'Ufficio - che deduceva che i redditi fondiari, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 26, concorrevano, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possedevano immobili a titolo di proprietà - la Commissione regionale, aderendo alla tesi difensiva dell'Ufficio, confermava l'avviso di accertamento, osservando che "la contribuente avrebbe dovuto indicare, quali redditi fondiari, i canoni originariamente pattuiti e non quelli effettivamente percepiti " e che, comunque, non risultava depositato alcun provvedimento dell'autorità giudiziaria con il quale fosse stata accertata l'insolvenza del conduttore dell'immobile; riteneva infondate le giustificazioni della contribuente in merito alla svalutazione delle rimanenze, a fronte della prova, offerta dall'Ufficio, che la società aveva continuato a svolgere l'attività sino all'anno 2010.

Ricorre per la cassazione della suddetta decisione la F. s.r.l. con due motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c..

L'Agenzia delle Entrate ha depositato atto di costituzione.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione di norme di diritto, la ricorrente sostiene che i giudici di appello hanno erroneamente ritenuto applicabile al caso di specie la disciplina prevista dall'art. 26 del D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917 in materia di redditi

di natura fondiaria, pur se il rilievo mosso dall'Agenzia delle Entrate concerneva canoni percepiti in virtù di contratto di affitto di azienda.

Evidenzia che il regime di tassazione dell'affitto di azienda è complesso, dovendosi distinguere, ai fini delle imposte dirette, sotto il profilo soggettivo, se il locatore sia una persona giuridica oppure un imprenditore individuale e, sotto il profilo oggettivo, se l'affitto riguardi l'unica azienda nella disponibilità dell'imprenditore individuale oppure se essa sia una delle più aziende possedute; qualora il locatore concedente sia una società commerciale di capitali, l'elemento soggettivo di imprenditore non viene meno per effetto dell'affitto dell'unica azienda, per cui, ai sensi del T.U.I.R. art. 6, comma 3, e art. 81, comma 1, la qualifica imprenditoriale si presume ed impedisce di configurare eventuali redditi diversi dalla disciplina propria del reddito d'impresa e, di conseguenza, i canoni locativi percepiti, al pari di tutti i componenti reddituali, vengono attratti nella disciplina propria del reddito d'impresa, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini dell'IRAP.

2. Va, preliminarmente, rilevato che non può affermarsi l'inammissibilità del motivo di ricorso in ragione della mancata individuazione delle norme di diritto che si assumono violate.

Sul punto, questa Corte intende dare continuità al proprio orientamento che esclude l'inammissibilità dell'impugnazione per il solo fatto che sia stata omessa l'indicazione delle norme di legge che si assumono violate, atteso che la loro presenza nel contenuto del ricorso non costituisce requisito autonomo ed imprescindibile dello stesso, ma è solo funzionale a chiarirne il contenuto e a identificare i limiti della censura formulata, sicchè la relativa omissione può comportare l'inammissibilità della doglianza solo se gli argomenti addotti dalla parte ricorrente non consentano di individuare le norme ed i principi di diritto asseritamente trasgrediti, precludendo la delimitazione delle questioni sollevate (Cass. 7 novembre 2013, n. 25044; Cass. n. 21189 del 20 settembre 2017).

Dalla illustrazione del motivo è chiaramente evincibile il contenuto della doglianza fatta valere.

3. La censura è fondata.

3.1. Dalla sentenza impugnata emerge che con l'accertamento svolto dall'Ufficio, con il quale sono stati recuperati a tassazione maggiori ricavi, è stata contestata l'omessa contabilizzazione dei maggiori canoni di locazione pattuiti con contratto di affitto di azienda, per cui la questione all'esame della Corte riguarda la tassabilità di detti canoni.

3.2. La Commissione regionale ha qualificato i canoni locativi di cui si discute quali redditi fondiari, come tali ricadenti nella previsione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 26, ma tale conclusione non può essere condivisa da questo Collegio.

Infatti, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 23 (ora art. 26), lega la previsione, non suscettibile di interpretazione estensiva, del concetto di reddito fondiario al reddito da fabbricato derivante dalla locazione dell'immobile e, in particolare, alla titolarità di un diritto reale sul bene immobile censito in catasto, a cui, per effetto di tale censimento, vengono attribuiti redditi presuntivi soggetti all'imposizione diretta

indipendentemente dalla loro percezione (Cass. n. 19166 del 15 dicembre 2003; n. 20764 del 25 settembre 2006; n. 15171 del 26 giugno 2009; Cass. 8 novembre 2017, n. 26447).

Il presupposto di tassazione del reddito fondiario è, infatti, il possesso, o comunque la titolarità di un diritto reale, non rilevando nè il criterio di cassa, nè il criterio di competenza, con la conseguenza che non va compreso fra i redditi da fabbricato quello derivante dalla locazione di un immobile stipulata da persona non proprietaria, nè titolare di altro diritto reale sul bene (Cass. n. 19166 del 15/12/2003).

3.3. Nella fattispecie in esame si verte, invece, nella diversa ipotesi di canoni d'affitto riguardanti l'azienda, la cui fiscalità, diretta ed indiretta, presenta differenti risvolti in funzione della natura del concedente, dovendosi verificare se a seguito della concessione in affitto dell'azienda tale soggetto mantenga o meno la qualifica di imprenditore.

In particolare, nell'ambito delle imposte dirette è necessario distinguere la ipotesi di locazione dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale e l'ipotesi di locazione di ramo d'azienda da parte dell'imprenditore individuale, ovvero di locazione d'azienda da parte di società commerciale.

Nel primo caso, ai fini Irpef, il canone percepito dall'imprenditore individuale che ha locato l'unica azienda è qualificabile come reddito diverso, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67, comma 1, lett. h), poichè egli perde la qualifica di imprenditore, e, quindi, l'ammontare imponibile è pari alla differenza tra i canoni percepiti e le eventuali spese sostenute; il reddito non è, invece, assoggettabile ad Irap per carenza del requisito soggettivo di imprenditore.

Questa Corte, al riguardo, ha precisato che in tema di Irpef, l'imprenditore che concede in affitto la sua unica azienda perde la qualifica di imprenditore e non può pertanto più avvalersi dei criteri di deducibilità previsti per il reddito d'impresa rispetto ad un reddito costituito dai canoni di affitto d'azienda, i quali, in difetto di qualsiasi atto di residuata gestione, non possono considerarsi come conseguiti nell'esercizio dell'originaria impresa, cessata con il subentro del terzo (Cass., ord. n. 19430 del 20/7/2018; Cass. n. 7292 del 29/3/2006).

Nel secondo caso, invece, poichè a seguito dell'affitto il concedente mantiene la qualifica di imprenditore, i canoni, oltre ad essere assoggettati ad I.V.A., concorrono alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP, come componenti positivi.

3.4. La Commissione regionale, facendo rientrare la fattispecie in esame nella previsione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 26, è incorsa nel denunciato vizio di violazione di legge, ed in particolare in un "errore di sussunzione", che si è tradotto in una falsa applicazione della norma concretamente applicabile.

Giova, in proposito, rammentare - come è stato ribadito anche di recente da questa Corte - che il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 "consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie normativa astratta e, quindi, implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di una errata ricostruzione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta

interpretazione della norma ed inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l'aspetto del vizio di motivazione" (e nei limiti in cui essa è consentita dalla "novellazione" del testo del n. 5 del medesimo art. 360 c.p.c.); "il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi" essendo, peraltro, "segnato dal fatto che solo quest'ultima censura, e non anche la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa" (Cass. 16 febbraio 2017, n. 4125; Cass. 13 ottobre 2017, n. 24155).

Il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, inoltre, "comprende anche la falsa applicazione della norma, ossia il vizio di sussunzione del fatto", il quale, oltre a consistere "nell'assumere la fattispecie concreta giudicata sotto una norma che non le si addice, perchè la fattispecie astratta da essa prevista - pur rettamente individuata e interpretata - non è idonea a regolarla, può pure sostanziarsi nel trarre dalla norma in relazione alla fattispecie concreta conseguenze giuridiche che contraddicano la pur corretta sua interpretazione", ferma restando la necessità che si parta dalla ricostruzione della fattispecie concreta così come effettuata dai giudici di merito, poichè altrimenti si trasmoderebbe nella revisione dell'accertamento di fatto di competenza di detti giudici (Cass. n. 4125 de 2017, cit.).

Ebbene, nel caso in esame, i giudici regionali, pur avendo dato atto che l'Ufficio con l'avviso di accertamento aveva contestato l'omessa contabilizzazione dei canoni di fitto per Euro 47.100,00, "come indicati nel contratto di fitto di azienda", hanno poi erroneamente ricondotto detti canoni in una fattispecie astratta piuttosto che in un'altra (Cass. n. 13747 del 31/5/2018; Cass. n. 10320 del 2018), considerato che il reddito da canoni locativi derivanti da contratto di affito d'azienda non rientra nell'applicazione della norma di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 26.

Questa Corte è infatti ferma nel ritenere che " la differenza tra locazione di immobile con pertinenze e affitto d'azienda consiste nel fatto che nella prima ipotesi l'immobile concesso in godimento viene considerato specificamente, nell'economia del contratto, come l'oggetto principale della stipulazione, secondo la sua consistenza effettiva e con funzione prevalente e assorbente rispetto agli altri elementi, i quali (siano essi legati materialmente o meno all'immobile) assumono carattere di accessorietà e rimangono collegati all'immobile funzionalmente, in posizione di subordinazione e coordinazione. Nell'affitto d'azienda, invece, l'immobile non viene considerato nella sua individualità giuridica, ma come uno degli elementi costitutivi del complesso di beni mobili e immobili, legati tra di loro da un vincolo di interdipendenza e complementarietà per il conseguimento di un determinato fine produttivo, sicchè l'oggetto del contratto è costituito dall'anzidetto complesso unitario" (Cass. n. 9354 del 27/6/2002; Cass. n. 1243 del 4/2/2000; Cass. n. 10106 del 2/8/2000).

La sentenza impugnata, sul punto, deve, quindi, essere cassata.

4. Con il secondo motivo, censurando la sentenza impugnata per insufficiente e/o contraddittoria motivazione su un punto decisivo, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la contribuente lamenta che i giudici di appello, con riguardo alla svalutazione delle rimanenze, hanno fondato il loro convincimento unicamente sulla circostanza dell'esercizio dell'attività, da parte della società, nell'anno 2010, non tenendo conto che erano trascorsi sei anni tra l'esercizio in cui erano state svalutate le rimanenze (2004) e l'anno in cui era stata riattivata l'attività commerciale di produzione (anno 2010) e che il settore in cui essa operava - produzione di

serramenti in legno e legno/alluminio - era soggetto a continue evoluzioni tecnologiche ed a tecniche innovative, per cui i prodotti finiti nel 2010 erano stati ottenuti con l'impiego di materie prime acquistate nel medesimo esercizio e non con l'utilizo delle rimanenze dell'anno 2004.

4.1. Il motivo è inammissibile.

4.2. L'interpretazione di questa Corte ha chiarito come l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, convertito in L. 7 agosto 2012, n. 134 - applicabile ratione temporis - abbia introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti ed abbia carattere decisivo, ossia che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia.

Ciò comporta che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, qualora il fatto storico rilevante in causa sia stato preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass. Sez. U, n. 8053 del 7 aprile 2014).

Costituisce, pertanto, un "fatto", agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non una "questione" o un "punto", ma un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, un preciso accadimento, ovvero una precisa circostanza naturalistica, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante (Cass. n. 7983 del 4 aprile 2014; n. 17761 del 8 settembre 2016; n. 29883 del 13 dicembre 2017; n. 21152 del 8 ottobre 2014; Cass. Sez. U., n. 5745 del 23 marzo 2015). Non costituiscono, invece, "fatti", il cui omesso esame può determinare il vizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, le argomentazioni o le deduzioni difensive (Cass. n. 14802 del 14 giugno 2017; n. 21152 del 8 ottobre 2014), gli elementi istruttori e una moltitudine di circostanze e di fatti (Cass. n. 21439 del 21 ottobre 2015).

Nel caso in esame, la ricorrente non ha indicato il "fatto" storico rilevante e decisivo che i giudici di appello, nel confermare l'atto impositivo, avrebbero omesso di prendere in considerazione, ma ha piuttosto richiamato le deduzioni difensive fatte valere in primo grado e riproposte nel giudizio di appello, già sottoposte al vaglio della Commissione regionale, la quale ha ritenuto infondate le giustificazioni addotte dalla contribuente in merito alla svalutazione delle rimanenze, sottolineando che l'Ufficio aveva invece fornito adeguata prova del fatto che la società avesse continuato regolarmente a svolgere attività sino all'anno 2010, "con operazioni attive pari ad Euro 229.493,00", per cui non sussisteva alcun valido motivo che potesse supportare la svalutazione dei beni aziendali.

L'apprezzamento in fatto espresso dai giudici regionali risulta esaustivo e adeguatamente motivato, mentre le generiche argomentazioni e deduzioni difensive esposte dalla ricorrente con il mezzo di ricorso in esame non rispettano la nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e non superano pertanto il vaglio dell'inammissibilità.

5. In conclusione, va accolto il primo motivo e dichiarato inammissibile il secondo motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Commissione tributaria

regionale della Campania, in diversa composizione, che provvederà al riesame in relazione alla censura accolta, oltre che alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara inammissibile il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 15 maggio 2019.

Depositato in cancelleria il 25 settembre 2019

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza