Sentenza del 27/03/2019 n. 8519 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La controversia nasce dall'impugnazione del silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso presentata relativamente all'IRES, per l'anno di imposta 2004, dalla società Banco V. S.p.A., consolidante, ed V. Immobiliare S.p.A., consolidata, con riferimento al reddito derivante dalla locazione di n. 17 immobili di interesse storico-artistico, di proprietà della società consolidata, per errata determinazione dell'imponibile, effettuata sulla base dei percepiti canoni di locazione e non sulla base dell'agevolazione prevista dalla L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2.

Avverso il silenzio rifiuto, proponeva ricorso la banca P. S.p.A., quale incorporante V. S.p.A. e la P. immobiliare S.p.A. quale incorporante l'V. Immobiliare S.p.A..

L'impugnazione veniva accolta sia in primo che in secondo grado. Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Venezia (di seguito, per brevità, CTR), l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per Cassazione con due motivi.

Resistono P. S.p.A. e P. Immobiliare S.p.A. con controricorso ed entrambe presentano, altresì, memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 413 del 30 dicembre 1991, art. 11, comma 2, in relazione al D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986, artt. 72, 81, 90 e 43, nonchè per violazione del principio di specialità della disciplina delle singole imposte dirette, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, all'uopo deducendo che la L. 413 del 1991, art. 11, comma 2, contrariamente a quanto affermato dalla CTR, può trovare applicazione esclusivamente nel caso di immobili cosiddetti patrimoniali e non anche relativamente ad immobili che rappresentino bene merce o strumentali per l'esercizio dell'impresa. Deduce, inoltre, che l'espressione "in ogni caso" utilizzata dalla norma agevolativa del 1991 intende riferirsi a tutte e sole le ipotesi in cui il reddito del fabbricato deve essere determinato sulla base della rendita catastale e non quando gli immobili d'interesse storico-artistico risultino locati. Richiama all'uopo le sentenze della Corte di Cassazione nn. 14419 del 2009 e 4251 del 2007, pronunciate in senso difforme all'altro orientamento indicato dalla CTR e di cui alla sentenza 09/03/2011 n. 5519.

2. Col secondo motivo censura la violazione dell'art. 1224, c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver la società contribuente provato il danno da svalutazione invece riconosciuto sulla base del notorio dal secondo giudice.

3. Le censure possono essere valutate unitariamente in quanto concernono nella loro sostanza un'unica questione e, cioè, quella relativa all'applicabilità della regola espressa, in materia di tassazione dei redditi derivanti da immobili di interesse storico artistico, dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 11, comma 2.

4. Il ricorso è fondato e deve essere accolto.

5. Contrariamente a quanto deciso dalla CTR, deve affermarsi che la regola agevolativa, di cui si censura la corretta applicazione da parte della CTR, è inapplicabile quando l'immobile costituisca oggetto d'impresa.

6. S'intende qui dare seguito all'orientamento di questa Corte, secondo cui in tema d'imposte sui redditi, i canoni prodotti dalla locazione d'immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi della L. 1 giugno 1939, n. 1089, art. 3, che siano oggetto dell'attività dell'impresa, rappresentano ricavi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa, secondo le norme che lo disciplinano, senza che sia applicabile la L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 11, comma 2, il quale, nello stabilire che il reddito degli immobili in questione è determinato "mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato", si riferisce al solo reddito fondiario e si giustifica nei costi di manutenzione degli immobili vincolati, superiori a quelli normalmente richiesti per altre tipologie di immobili, giustificazione, quest'ultima, che non avrebbe senso rispetto ai redditi di impresa, determinati sulla base dei ricavi conseguiti in contrapposizione ai correlativi costi che, invece, sono indeducibili rispetto ai redditi fondiari (cfr. Cass., Sez. 6 -5, n. 7542 del 31/03/2011, Rv. 617557 - 01; conf., Cass., n. 26343 del 16/12/2009, Rv. 610556 - 01; sullo stesso solco, tra le più recenti, cfr. Cass. Sez. 5, n. 29573 del 17/10/2018; Cass.,sez. 6- 5, ordinanza n. 9204 del 2017).

7. Come chiarito nelle precedenti su indicate pronunce, tale interpretazione della norma agevolativa è l'unica coerente con le regole dettate in materia di tassazione diretta e d'imposta sulle società, che distinguono il regime impositivo in base alla tipologia del reddito che produce l'immobile; ed infatti, rispetto ad uno stesso immobile possono determinarsi redditi diversi a seconda che esso sia strumentale all'attività di impresa o invece costituisca oggetto della impresa stessa, o se detto immobile non sia ascrivibile a tali categorie, caso quest'ultimo in cui il reddito è determinato alla stregua dei redditi fondiari. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 57 e l'art. 90 nuovo T.U.I.R. (applicabile alla fattispecie, ratione temporis, perchè introdotto con effetto dal 1 gennaio 2004), dispone infatti che i redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, nè costituiscono beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del titolo I, capo II, concernente la modalità di determinazione dei redditi fondiari; viceversa, i redditi di impresa sono disciplinati nel medesimo T.U., capo VI,.

8. I beni immobili in proprietà del soggetto passivo dell'imposta sulle società determinano, quindi, una diversa tassazione a seconda che siano beni immobili "strumentali" all'attività della società o beni immobili "patrimoniali", senza alcun prevalenza, ai fini delle imposte societarie, del vincolo che qualifichi l'immobile "storico o artistico".

9. Da ciò ne deriva che la regola fissata dalla citata L., art. 11, si applica per la determinazione dei redditi fondiari e trova giustificazione nei costi di manutenzione degli immobili vincolati superiori a quelli normalmente richiesti per le altre tipologie di immobili, ratio che non avrebbe senso rispetto ai redditi di impresa che sono determinati sulla base dei ricavi conseguiti in contrapposizione ai correlativi costi che invece sono indeducibili rispetto ai crediti fondiari (così dispone il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 57, a norma del quale le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili - che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, ne beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa non sono deducibili).

10. Va, dunque, ribadito il principio di diritto affermato dalle pronunce su richiamate (Cass. n. 26343 del 2009 e n. 7542 del 2011) secondo cui i canoni prodotti dalla locazione di immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi della L. n. 1089 del 1939, art. 3, e successive modificazioni, che siano oggetto dell'impresa, ne rappresentano i ricavi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa secondo le norme che lo disciplinano, senza che sia applicabile la regola di cui alla L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2.

11. Peraltro, nel caso di specie non è messa in discussione la circostanza che gli immobili in questione costituiscano l'oggetto dell'impresa: l'Ufficio lo afferma nel ricorso (riferendo di n. 17 immobili d'interesse storico ed artistico di proprietà V. Immobiliare), i contribuenti non lo negano, escludendo che ciò sia rilevante ai fini della applicazione della regola emergente dalla L. n. 413 del 1991, art. 11, la quale, secondo il loro assunto, si applicherebbe "in ogni caso", indipendentemente dalla circostanza che i redditi degli immobili in parola debbano qualificarsi come redditi fondiari ovvero come redditi d'impresa e, in questo secondo caso, a prescindere anche dalla circostanza che si tratti d'immobili strumentali (sempre che locati) o semplicemente relativi all'impresa, il che, per le ragioni appena evidenziate, non corrisponde alla corretta interpretazione della legge, che rispetto ad uno stesso immobile, tiene conto della diversa determinazione del relativo reddito, distinguendo a seconda che se esso sia strumentale all'attività di impresa, sia oggetto dell'impresa stessa, o produca redditi fondiari.

12. A fini di mera completezza, si evidenzia che le argomentazioni contenute nella pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte, n. 5519 del 2011, richiamata nella gravata sentenza e dalle difese delle controricorrenti, riguardano la diversa imposizione ICI, sicchè rispondono alla diversa ratio dei redditi fondiari e non a quella che sorregge i redditi di impresa.

13. Alla luce dei principi e delle ragioni esposte, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR del Veneto, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Veneto, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 12 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza