Sentenza del 20/02/2020 n. 4417 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza impugnata, in riforma della pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Rovigo, è stata rigettata l'impugnativa proposta dalla S. Anna S.n.c. di R. Dott. M. & C., nonchè dei Sig.ri R.M. e V.M., avverso l'avviso di accertamento con il quale era stato rettificato il reddito di impresa - rideterminato in Euro 39.956,00 in luogo di quello dichiarato pari ad Euro 7.656,00 - per l'anno di imposta 2004, sul rilievo che i canoni derivati dalla concessione in locazione di un fondo rustico ad una azienda agricola concorressero per intero alla determinazione del reddito, attesa la natura di "immobile strumentale" del predetto fondo.

2. Per la cassazione della decisione ha proposto ricorso la società, affidato a cinque motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso. Il Procuratore generale ha depositato requisitoria scritta in forma di memoria senza rilievi delle parti costituite.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo i ricorrenti indicati in epigrafe denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, omessa pronuncia sull'eccezione di inammissibilità dell'atto di appello e violazione dell'art. 112 c.p.c. - si dolgono che il giudice del gravame non abbia preso posizione sull'eccezione di inammissibilità dell'appello, "in quanto rivolto a modificare, in sede contenziosa, le ragioni della pretesa impositiva cristallizzata nella motivazione dell'atto impugnato", facente riferimento "alla tassazione in forma analitica (sulla base dei ricavi e dei costi) del reddito derivante dalla locazione del terreno agricolo sulla base delle disposizioni del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 90", senza mai affermare, a fini fiscali, la natura di "immobile strumentale" del bene.

2. Con il secondo motivo - denunciando violazione o falsa applicazione di legge, asserita sussistenza di una presunzione assoluta di strumentalità, nonchè errata applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 43 e 65, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - lamentano che il predetto giudice abbia ritenuto che il terreno agricolo concesso in locazione da una società di gestione immobiliare costituisca bene strumentale, omettendo di considerare, da un lato, che la S. Anna S.n.c. non svolge attività agricola, e, dall'altro, che non esiste una presunzione assoluta di strumentalità per tutti gli immobili appartenenti alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice.

3. Con il terzo motivo - denunziando violazione o falsa applicazione di legge, errata applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 24, 27, 43, 55 e 90, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si dolgono che la CTR non abbia considerato che: a) le società che hanno per oggetto l'attività di mera gestione immobiliare non svolgono un'attività di impresa, bensì una mera attività gestoria

del proprio patrimonio; b) i fabbricati concessi in locazione a terzi ad opera delle predette società hanno natura non strumentale, in quanto non utilizzati per l'esercizio dell'attività di impresa, ma oggetto dell'attività in questione; c) il terreno agricolo non costituisce immobile strumentale per natura, diversamente dagli immobili appartenenti ai gruppi catastali B, C, D ed E nonchè alla categoria A/10; d) il terreno agricolo concesso in locazione va considerato immobile "non strumentale" o "patrimonio", che concorre a tassazione secondo il regime catastale a norma del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 90.

4. Con il quarto motivo - denunziando violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 90, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - lamentano che la CTR non abbia interpretato il predetto articolo (ove è previsto che "I redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa, nè beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I per gli immobili situati nel territorio dello Stato e a norma dell'art. 70 per quelli situati all'estero. Tale disposizione non si applica per i redditi dominicali ed agrari dei terreni derivanti dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32, pur se nei limiti ivi stabiliti") nel senso che la tassazione sulla base del criterio catastale cui sono assoggettati i redditi dei beni immobili non strumentali (tra cui i terreni agricoli) è esclusa solo per i redditi dominicali ed agrari dei terreni derivanti dall'esercizio dell'attività agricola, sicchè i redditi derivanti dalla attività di locazione del terreno sono rimasti assoggettati al previgente regime di tassazione su base catastale.

5. Con il quinto motivo - denunziando violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 90, sotto un ulteriore profilo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - si dolgono che il giudice del gravame, non interpretando correttamente la norma, abbia affermato che "il regime agevolativo invocato dalla ricorrente rappresenta uno "ius specialis" che in quanto tale non può essere applicato oltre i casi e i tempi (impresa agricola individuale) espressamente previsti", senza considerare che i redditi da attività di locazione del terreno non rientrano tra quelli derivanti dall'esercizio di attività agricola.

6. I motivi - con esclusione del primo, in quanto, al di là delle disposizioni di legge richiamate nell'atto di appello, le deduzioni ivi formulate erano comunque imperniate, in coerenza con la motivazione dell'atto impugnato, sulla "strumentalità" del bene -, da trattare congiuntamente, sono fondati.

7. Va preliminarmente rilevato che sul piano fiscale assume rilievo (e v., sul punto, Cass. 23 luglio 2019, n. 19815, in motivazione) la distinzione - elaborata in dottrina e seguita nella prassi - tra "immobili strumentali" (destinati del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. 43, comma 2, alla produzione propria o di terzi), "immobili-merce" (destinati al mercato di compravendita) e "immobili - patrimonio" (destinati al mercato locativo, ai sensi degli artt. 37, 90, TUIR).

8. L'art. 90 del TUIR regola le modalità di tassazione degli immobili-patrimonio posseduti da società commerciali; viene espressamente esclusa la tassazione in base ai criteri catastali solo per i terreni utilizzati strumentalmente per l'esercizio di una delle attività agricole di cui all'art. 32 del TUIR.

9. La definizione di immobili strumentali, per destinazione e per natura, si rinviene nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 43, comma 2, ove è previsto che "si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se dati in locazione (...)".

10. Alla stregua della definizione in questione, va escluso che il terreno agricolo in proprietà della società possa rientrare tra i beni immobili "per destinazione", poichè, essendo incentrata l'attività della predetta società nella locazione di un solo immobile ("id. est.": fondo rustico), quest'ultimo costituisce non lo strumento, bensì l'oggetto dell'attività.

11. Va sul punto richiamato l'orientamento (affermatosi pur con riguardo alla questione della deroga all'assoggettamento all'imposta locale sui redditi prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, art. 6, comma 5) secondo cui "la nozione di "beni strumentali" va restrittivamente intesa, includendovi esclusivamente gli immobili che abbiano, come unica destinazione, quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, così da non essere idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti. Pertanto non possono essere considerati "strumentali" ai fini ILOR gli immobili appartenenti ad un ente commerciale e dallo stesso locati a terzi" (così Cass. 13/05/2003, n. 7307; cfr., inoltre, con riferimento alle società di capitali, Cass. 29/03/1996, n. 2934, secondo cui gli immobili dati in locazione costituiscono beni non concretamente e direttamente utilizzati come elemento strumentale nell'espletamento dell'attività tipicamente imprenditoriale, essendo oggetto di tale attività).

12. Il terreno in questione non rientra neppure tra i beni strumentali "per natura", avuto anche riguardo al contenuto della circolare n. 39E del 15 aprile 2008 dell'Agenzia delle Entrate, nonchè della risoluzione n. 280 del 4 luglio 2008, da cui si evince che a tali beni appartengono quelli iscritti nei gruppi catastali B (uso alloggi collettivi), C (destinazione commerciale ordinaria, etc.), D (destinazione speciale, es. opifici, alberghi, teatri, istituti di credito, etc.) ed E (destinazione particolare, es. stazioni per servizi di trasporto, ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio, etc.), nonchè nella categoria A/10 (uffici e studi privati), tra i quali non rientrano i terreni.

13. La strumentalità "per natura" ha, in buona sostanza, carattere oggettivo, non rilevando, a differenza degli immobili strumentali per destinazione, l'utilizzazione o meno del bene per l'esercizio dell'impresa (cfr., al riguardo, risoluzione n. 56/E del 9 aprile 2004 dell'Agenzia delle Entrate).

14. Nè può utilmente venire in rilievo - a conforto dell'operato dell'Amministrazione - l'orientamento (di cui è espressione Cass. 9/12/1998, n. 12393) 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 lo stesso D.P.R., art. 77 ("per le società in nome collettivo.... 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 ai fini dell'impresa".

14.1. Infatti l'orientamento in questione si è formato nella vigenza della disposizione di cui all'art. 57, all'epoca inserita nel capo VI del titolo I del TUIR, concernente il "reddito di impresa", mentre l'art. 90 - in cui è confluita detta disposizione -, applicabile alla fattispecie, è collocato nell'ambito del capo II del titolo II del D.P.R. n. 917 del 1986, concernente la determinazione della base imponibile delle società.

14.2. Ne deriva che, applicandosi il predetto art. 90 anche alle società commerciali, viene meno l'aggancio normativo legittimante la tesi della presunzione assoluta di strumentalità dei beni immobili appartenenti alle società in nome collettivo.

15. Il ricorso va in definitiva accolto e cassata la sentenza impugnata, con rinvio della causa, per nuovo esame, sulla base dei principi sopra evidenziati, alla Commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 4 dicembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 febbraio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza