

Sentenza del 31/05/2024 n. 15248 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Deduzione costi - Costi sostenuti su immobile di proprietà di terzi

Massima:

L'esercente attività d'impresa o professionale può dedurre dai redditi d'impresa i costi occorsi per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di un immobile condotto in locazione, anche se si tratta di un bene di proprietà di terzi, purché sussista il requisito dell'inerenza, avente valenza qualitativa, e quindi da intendersi come nesso di strumentalità, anche solo potenziale, tra il bene e l'attività svolta. Pertanto, deve riconoscersi il diritto alla detrazione IVA per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima non abbia poi potuto concretamente esercitarsi. Le medesime considerazioni sono valide anche ai fini delle imposte dirette, dovendosi considerare unitario il principio di inerenza dei costi.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Farma A.A. Srl e la Fin B.B. Spa, nelle rispettive qualità di consolidata e consolidante, ricorrono nei confronti dell'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha rigettato l'appello delle contribuenti avverso la sentenza della C.t.p. di Napoli che, a propria volta, aveva rigettato il ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2008, l'Ufficio aveva recuperato a tassazione un maggiore imponibile.

2. L'Ufficio, con una prima ripresa, riteneva che gli importi erogati per liberalità alla associazione con personalità giuridica "Zia C.C.", riconducibile alla famiglia D.D., cui facevano pure capo la società erogante e la sua consolidante, non potessero essere dedotti ai sensi dell' art. 100, comma 2, lett. a) t.u.i.r. , in quanto la beneficiaria, di fatto, non svolgeva, né aveva mai svolto, l'attività di assistenza sociale e sanitaria prevista nello Statuto.; con una seconda ripresa, riteneva

non deducibili i costi di manutenzione sostenuti su un immobile di proprietà di terzi e detenuto in locazione dalla Farma A.A. Srl

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo (par. 2) le società ricorrenti denunciano, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , la violazione dell' art. 101, comma 2, lett. a) t.u.i.r.

Censurano la sentenza impugnata per aver negato la deducibilità delle erogazioni liberali in favore dell'Associazione "zia C.C." sul presupposto che quest'ultima avesse utilizzato le somme ricevute per investimenti in strumenti finanziari ed in quanto la somma erogata non era stata effettivamente destinata all'attività solidale.

Osservano che il reimpiego delle somme (per la parte eccedente il 12 per cento destinato all'attività solidaristica) in strumenti finanziari non può essere considerato esercizio di ulteriore attività in quanto funzionale a salvaguardarne il valore in attesa dell'utilizzo e valutabile come mera attività di gestione ed amministrazione del patrimonio, non idonea ad integrare un'attività commerciale. Aggiungono che l'utilizzo solo del 12 per cento delle liberalità per lo scopo solidaristico, pure accertato, è circostanza irrilevante in quanto la disposizione non prevede un termine, né l'impiego integrale dei contributi ricevuti.

2. Con il secondo motivo (par. 3) denunciano, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. , la violazione dell' art. 36 D.Lgs. 29 dicembre 1992, n. 546 e la nullità della sentenza per motivazione apparente e, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. , la violazione dell' art. 101, comma 2, lett. a) t.u.i.r.

Criticano la sentenza impugnata per avere "implicitamente" aderito alla tesi dell'Ufficio secondo la quale le erogazioni ricevute dalla beneficiaria avrebbero dovuto essere impiegate "per intero e subito" e muovono due diverse censure.

Con la prima assumono la carenza di motivazione perché resa in forma implicita. In via subordinata osservano che la norma richiamata non richiede un termine entro il quale il beneficiario deve impiegare i contributi ricevuti e non condiziona la deducibilità ad una valutazione quantitativa del raggiungimento delle finalità istituzionali, occorrendo solo che il beneficiario svolga "esclusivamente" l'attività solidaristica; censurano, quindi, la sentenza impugnata per aver ritenuto non sufficiente l'impiego parziale (nella misura del 12 per cento dei contributi ricevuti) a soddisfare il requisito di cui all'art. 100 cit.

3. Con il terzo motivo (par. 4) denunciano in relazione all' art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. , la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ.

In premessa osservano che la statuizione con la quale la C.t.p. aveva affermato l'esistenza di una commistione di interessi tra erogante e beneficiaria ed aveva sostenuto che l'Associazione fosse stata utilizzata dalla famiglia D.D., cui erano entrambe riconducibili, al fine di abusare del diritto alla deduzione degli oneri, andrebbe valutata alla stregua di obiter dictum; ciononostante, per l'ipotesi subordinata in cui, invece, si ritenesse che detta affermazione fosse espressione di una seconda ratio decidendi, censurano la sentenza impugnata per non essersi pronunciata sul vizio

di ultra-petizione, già proposto con l'appello, e motivato in ragione del fatto che si trattava di argomento non speso dall'Ufficio.

4. Con il quarto motivo (par. 5) denunciano, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. , la violazione dell' art. 109, comma 5, t.u.i.r.

Censurano la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso la deducibilità delle quote di ammortamento delle spese di ristrutturazione dell'immobile tratto in locazione sul presupposto che, beneficiandone solo il locatore, mancherebbe l'inerenza, la quale ultima, invece, presupporrebbe che i miglioramenti siano eseguiti su immobili destinati all'esercizio di un'attività destinata a produrre utili.

Assumono che tale distinzione non è presente nell' art. 109 t.u.i.r. per il quale rileva il solo collegamento funzionale tra spese ed attività che dà luogo ai ricavi e che, diversamente opinando, la norma dovrebbe ritenersi incostituzionale.

5. Va preliminarmente esaminata la prima censura di cui al secondo motivo in quanto con la medesima si denuncia un error in procedendo, ravvisato nella parvenza della motivazione per mero rinvio alla tesi dell'Ufficio; detto vizio, infatti, ove esistente, determinerebbe la nullità della sentenza.

La censura è infondata.

5.1. La C.t.r. ha ritenuto, con riferimento alla prima ripresa fiscale, che non sussistevano le condizioni per la deduzione in quanto l'ente beneficiario, costituito nel 1998 dalla famiglia D.D., non aveva effettivamente destinato le somme erogate all'attività sociale, stante le modalità di utilizzazione di queste ultime. Ha rilevato, infatti, che dal controllo effettuato era risultato che l'Associazione aveva investito la liquidità raccolta in strumenti finanziari; che le spese istituzionali coprivano meno del 12 per cento di quanto incassato nell'anno; che, data la commistione di interessi tra erogante e beneficiario, entrambi facenti capo alla famiglia D.D., le scelte di gestione delle somme ricevute erano sostanzialmente riconducibili al soggetto erogante. Ha aggiunto che la ratio dell'agevolazione risiedeva nel principio di sussidiarietà e che la deduzione era vincolata all'affettivo beneficio sociale di natura solidaristica.

5.2. La ratio decidendi, così come sopra sintetizzata, sottesa alla statuizione di indeducibilità, non soltanto non risulta esposta in modo implicito, ma nemmeno riproducendo pedissequamente atti dell'Amministrazione. Per altro, questa Corte, a Sezioni Unite, ha anche chiarito che nel processo tributario, così come in quello civile, non può ritenersi nulla la sentenza che esponga le ragioni della decisione limitandosi a riprodurre il contenuto di un atto di parte, eventualmente senza nulla aggiungere ad esso, qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive, tanto più che la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato. Si è precisato, infatti, che una volta assunta la decisione ed individuate le ragioni, giuridiche e di

fatto, che la sostengono, deve riconoscersi al giudice la possibilità di esporle nel modo che egli reputi più idoneo - purché in lingua italiana, succintamente ed in maniera chiara, univoca ed esaustiva - perciò anche (se lo ritiene) attraverso le "voci" dei soggetti che hanno partecipato al processo (parti, periti). E può farlo sia richiamando i relativi atti sia direttamente riportandoli (in tutto o in parte) nella sentenza. (Cass. Sez. U. 16-01-2015, n. 642).

6. Il primo motivo e la seconda censura di cui al secondo motivo sono infondati.

6.1. La deducibilità delle erogazioni liberali, ai sensi dell' art. 100, comma 2, lett. a), t.u.i.r. , è condizionata, oltre a requisito soggettivo del beneficiario, che deve essere una persona giudica, anche al requisito oggettivo dell'attività svolta da quest'ultimo il quale deve perseguire "esclusivamente" finalità comprese fra quelle indicate nel precedente comma 1, tra le quali, per quanto di rilievo, finalità di assistenza sociale e sanitaria.

Tale previsione, come già chiarito da questa Corte, si giustifica in relazione al principio di sussidiarietà, c.d. orizzontale, e costituisce una deroga al principio di inerenza, rendendo deducibili dal reddito di impresa elargizioni, in via di principio, redditualmente non rilevanti.

L'elenco degli oneri di utilità sociale deducibili è tassativo atteso che l' art. 100, comma 4, t.u.i.r. stabilisce che le erogazione diverse da quelle di cui ai precedenti commi (e diverse da quelle di cui all' art. 95 comma 1 t.u.i.r. che non rileva nella fattispecie in esame) non sono ammesse in deduzione.

Il riconoscimento statutario dell'esclusività del fine costituisce requisito formale necessario, ma non sufficiente, dovendo trovare riscontro nell'effettiva attività svolta dalla beneficiato atteso il carattere eccezionale delle disposizioni derogatorie e la natura della finalità solidaristica, a cui può essere assegnato rilievo solo se sia concreta e non si traduca in una mera enunciazione (Cass. 02-08-2017, n. 19192 e Cass. 12-05-2017 n. 11872 entrambe rese nei confronti delle società contribuenti con riferimento agli anni di imposta 2004 e 2005).

Trattandosi di norma agevolativa, l'onere della prova spetta al contribuente che, ai sensi dell' art. 2697 cod. civ. , ha l'onere di dimostrare, in seguito alla contestazione dell'Ufficio, i fatti che palesino il raggiungimento dello scopo sotteso all'agevolazione, ovvero sia l'effettiva realizzazione dell'intento dichiarato, perché tale intento rappresenta un elemento costitutivo per il conseguimento del beneficio fiscale richiesto (Cass. 24-06-2011, n. 13954).

Sebbene la norma non richieda una corrispondenza immediata e diretta tra l'elargizione liberale e l'impiego di una delle finalità di cui all' art. 100, comma 1, t.u.i.r. , occorre, tuttavia, che la destinataria svolga concretamente un'attività ivi riconducibile avvalendosi delle erogazioni ricevute.

In sintesi, affinché le erogazioni liberali di cui all' art. 100, comma 2, lett. a) t.u.i.r. siano deducibili, occorre, non soltanto il riconoscimento statutario dell'esclusività del fine, ma anche l'effettivo svolgimento di attività funzionale alla sua realizzazione.

6.2. La C.t.r. si è attenuta a questi principi in quanto, dopo aver rilevato che l'Associazione beneficiaria aveva destinato i capitali raccolti solo in via irrisoria alla realizzazione delle finalità

sociali, reinvestendone la gran parte in strumenti finanziari, ha escluso che dette modalità fossero rispettose del dettato di cui all' art. 100 t.u.i.r. in quanto incompatibili con l'effettiva destinazione all'attività sociale.

6.3. Vanno disattese, pertanto, le considerazioni dei ricorrenti secondo il quale la norma in esame non imporrebbe né un limite quantitativo di utilizzo delle elargizioni né un termine né, tanto meno, imporrebbe all'erogante di controllare l'utilizzo delle somme da parte del beneficiario.

Gli argomenti non colgono la ratio della sentenza impugnata che, in una valutazione complessiva dell'attività svolta dalla beneficiaria, sin dalla sua istituzione risalente al 1998, ha escluso che quest'ultima svolgesse concretamente quella per la quale era stata costituita. Il riferimento al dato temporale, alle risorse, minime, impiegate per i fini statuari, all'impiego massiccio delle elargizioni in investimenti finanziari, non può essere inteso nel senso che la C.t.r. abbia posto dei limiti per il perseguimento del fine, non previsti dalla norma: piuttosto, si tratta di argomenti evidentemente volti a corroborare l'assunto secondo il quale l'Associazione non svolgeva, e non aveva mai svolto, l'attività di utilità sociale in ragione della quale si giustificava la deduzione del reddito.

Inoltre, le censure di parte contribuente sollecitano una rivalutazione del ragionamento decisorio che ha portato il giudice del merito ad escludere che la beneficiaria avesse concretamente svolto l'attività sociale di cui allo statuto. Così facendo, parte ricorrente, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. 04-07- 2017, n. 8758). Oggetto del giudizio che si vorrebbe demandare a questa Corte non è l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla valutazione del giudice di merito (Cass. 13-05-2022, n. 17744 , Cass. 05-02- 2019, n. 3340 ; Cass. 14-01-2019, n. 640 ; Cass. 13-10- 2017, n. 24155 ; Cass. 04-04-2013, n. 8315).

Quanto poi, alla tesi del contribuente secondo cui la C.t.r. avrebbe posto a carico del beneficiante un onere di controllo dell'attività del beneficiato, basti osservare che è la stessa disposizione dell' art. 100 t.u.i.r. a prevedere il requisito oggettivo in capo a quest'ultimo.

7. Il terzo motivo è inammissibile.

La ricorrente assume che il giudice del primo grado, nell'escludere la deduzione ravvisando la fattispecie dell'elusione fiscale, abbia reso un obiter dictum; che, tuttavia, ove l'affermazione possa essere valutata alla stregua di ratio decidendi, la sentenza della C.t.r. sarebbe viziata per non aver scrutinato il motivo di appello con il quale si era dedotto che la C.t.p. era andata ultrapetita.

Il motivo, tuttavia, censura una statuizione della sentenza di primo grado che, con specifico riferimento alla ricostruzione di una fattispecie elusiva, non risulta riprodotta nella sentenza di secondo grado con la quale, invece, il ricorrente non si confronta.

8. Il quarto motivo è fondato.

8.1. Le Sezioni Unite della Corte sono intervenute sulla questione della detrazione dell'Iva con riguardo a lavori di manutenzione o ristrutturazione su immobili di terzi e condotti in locazione ed hanno affermato che deve "riconoscersi il diritto alla detrazione Iva per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima (...) non abbia poi potuto concretamente esercitarsi" (Cass. Sez. U. 10-05-2018 n. 11533).

Le medesime considerazioni, tuttavia, sono valide anche ai fini delle imposte dirette, dovendosi considerare unitario - per la sua derivazione dalla nozione di reddito d'impresa - il principio di inerenza dei costi.

Pertanto, l'esercente attività d'impresa o professionale può dedurre dai redditi d'impresa i costi occorsi per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di un immobile condotto in locazione, anche se si tratta di un bene di proprietà di terzi, purché sussista il requisito dell'inerenza, avente valenza qualitativa, e quindi da intendersi come nesso di strumentalità, anche solo potenziale, tra il bene e l'attività svolta (Cass. 27-09-2018, n. 23278).

8.2. La C.t.r., nell'escludere l'inerenza dei costi all'attività di impresa nell'ipotesi di immobili detenuti in locazione, assumendo che in tal caso l'unico beneficiario sarebbe il locatore, non si è attenuta a questi principi.

9. In conclusione, va accolto il quarto motivo di ricorso, rigettati il primo ed il secondo e dichiarato inammissibile il terzo; la sentenza impugnata va cassata quanto al motivo accolto con rinvio alla Commissione tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, che si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo ricorso, disattesi gli ulteriori; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, alla quale demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 maggio 2024.

Depositato in Cancelleria il 31 maggio 2024

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza