



Corte di Cassazione

Sezione V

SENTENZA CIVILE

Sentenza del 07/11/2005 n. 21584

Intitolazione:

Imposte sul reddito - Spese per lavori di manutenzione di immobili aziendali - Azienda concessa in affitto - Deducibilita' delle spese - Esclusione.

Massima:

Un imprenditore, il quale conceda in affitto l'unica azienda di cui e' proprietario, perde la qualifica di imprenditore e, quindi, non puo' dedurre dal reddito (costituito dai canoni versati dall'affittuario) le spese per lavori di manutenzione di immobili utilizzati dall'azienda cui si sia obbligato con il contratto di affitto.

*Massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

Testo:

Fatto

L'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Borgo San Lorenzo, in data 13 novembre 1998, notificava nei confronti di L.N.B.D.R. l'avviso di accertamento in rettifica, concernente Irpef, Ilor e CSSN per l'anno 1992, non riconoscendo le deduzioni di tutti i costi sostenuti per la manutenzione di alcuni immobili facenti parte dell'unica azienda concessa in affitto, in quanto "correlati alla determinazione del reddito d'impresa e, conseguentemente, alla compilazione del Quadro F o G". In particolare, veniva accertata la indeducibilita' dei seguenti costi: le spese per opere iniziali di manutenzione di tutto il complesso; la spesa per la fattura del legale "per assistenza stragiudiziale contratti di affitto di aziende"; la spesa per il premio dell'assicurazione specifica (ramo incendio).

Avverso tale avviso il contribuente proponeva opposizione. Il ricorrente assumeva che: con contratto, stipulato in data 11 aprile 1990, aveva affittato alla "A. S.a.s. di R.M.F. & C." l'azienda ristorativo-alberghiera e sportiva; con tale contratto il proprietario si obbligava a sostenere una serie di spese a carattere ordinario per la manutenzione dell'intero complesso a livello di costante efficienza; il reddito percepito dall'affitto dell'azienda, pari a lire 56.621.000, era stato indicato nel quadro "(redditi diversi) del Modello 740 relativo all'anno d'imposta 1992, ai sensi dell'art. 81, comma 1, lettera h), del D.P.R. n. 917/1986; a fronte di tale introito era stato indicato al rigo L18 l'importo di lire 18.327.000, inerente alle spese sostenute, fino al 1992, per l'ordinaria manutenzione dell'intero di affitto.

L'ufficio finanziario assumeva che: le spese riguardavano lavori di carattere straordinario; gli immobili, su cui erano stati eseguiti i lavori, erano posseduti a titolo personale; la deducibilita' dei costi relativi sarebbe stata ammissibile soltanto nell'esercizio di impresa commerciale e non in caso di affitto dell'unica azienda in possesso dell'imprenditore.

La Commissione tributaria provinciale di Firenze, con la sentenza n. 46/20/2000, accoglieva il ricorso, compensando le spese. Veniva cosi' motivato: il contratto d'affitto dell'unica azienda del contribuente prevedeva espressamente che le opere di manutenzione di tutto il complesso facevano capo al proprietario perche' tali opere consistevano in lavori di ordinaria manutenzione; il contribuente aveva affittato l'unica azienda commerciale da lui posseduta; cosi' operando, aveva perduto lo status di imprenditore commerciale; con cio' era stata legittimata la compilazione del Quadro "L" (redditi diversi) del Modello 740/93, con tutte le voci ivi contenute.

L'Agenzia delle Entrate proponeva gravame, assumendo che la controversia

nasceva dall'avviso con cui era stato rettificato il reddito dichiarato ai fini Irpef, Ilor e CSSN per il 1992; era stato accertato un reddito imponibile di 56.121.000, derivante dall'affitto dell'azienda; la rettifica era stata operata perche' erano state disconosciute le deduzioni dei costi sostenuti per la manutenzione di alcuni immobili, facenti parte dell'unica azienda, affittata a terzi; l'ufficio aveva recuperato interamente tali costi, pari a lire 18.237.000, in quanto non deducibili perche' correlati alla determinazione del reddito di impresa e, conseguentemente, alla compilazione del Quadro F o G (contabilita' ordinaria o semplificata), nonche' alla corretta tenuta delle scritture contabili.

Il contribuente controdeduceva.

Sezione VI della Commissione tributaria regionale di Firenze, con la sentenza in epigrafe, accoglieva l'appello dell'ufficio e, in riforma della sentenza gravata, confermava l'avviso di accertamento, con condanna dell'appellato alle spese. L'accoglimento veniva cosi' motivato: su identica questione, per una annualita' diversa, si era pronunciata la Sezione XXIX della stessa Commissione tributaria regionale, con la sentenza 15 marzo/11 settembre 2000, esattamente individuando i termini del problema nel senso che, non rivestendo piu' l'appellato la qualifica di imprenditore dal momento che aveva affittato tutta la sua azienda, non poteva recuperare i costi esposti come se fosse ancora un imprenditore, in quanto l'art. 81, lettera h), del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che ai fini fiscali sono considerati redditi diversi quelli derivanti dall'affitto dell'unica azienda; questo punto decisivo della controversia era stato del tutto trascurato dai primi giudici.

Per la cassazione di questa decisione il contribuente ha proposto ricorso, notificato il 7 ottobre 2002, con l'articolazione di due mezzi, ed ha depositato memoria ex art. 378 del codice di procedura civile.

L'Amministrazione finanziaria ha depositato atto di costituzione del 25 novembre 2002.

Diritto

1. Con il primo motivo del ricorso e' stata dedotta la violazione e falsa applicazione degli artt. 81 e 87 del D.P.R. n. 917/1986. Si rileva, in particolare, che: dalle richiamate norme si deduce il principio della deducibilita' dai redditi derivanti dalla concessione in affitto delle "spese specificamente inerenti alla produzione dei corrispettivi";

contratto di affitto prevedeva che le ingenti opere di manutenzione di tutto il complesso faceva carico alla proprieta'; tali norme ed il relativo principio erano stati violati quando i giudici della regionale avevano affermato che il solo fatto di avere il proprietario perduto la qualita' di imprenditore titolare del reddito rendeva indeducibili dai canoni di affitto percepiti i costi sostenuti per il ripristino in efficienza delle strutture; cosi' facendo, di fatto erano stati applicati gli artt. 51 e seguenti del Tuir, che nessuna connessione avevano con la fattispecie.

Con il secondo motivo viene censurata la violazione e falsa applicazione degli artt. 3 e 53 delle Costituzioni, rilevandosi che, se l'impugnata sentenza non fosse cassata per il dedotto primo motivo, si opererebbe una violazione dei richiamati articoli della Costituzione, violandosi in particolare il principio di uguaglianza di fronte al sistema tributario e quella della partecipazione alle spese pubbliche in ragione della propria potenziale capacita' di produrre reddito.

2. Il ricorso deve essere disatteso.

In ordine alla prima censura, va premesso che la decisione - stante la correttezza del dispositivo - deve essere opportunamente integrata, rivalutando i profili specificamente attinenti al carattere straordinario delle spese, alla loro natura patrimoniale ed alla fonte delle medesime rappresentata dal contratto di affitto di azienda che le poneva a carico del proprietario.

A questo proposito, va detto che cio' che rileva non e' la inerente tecnica al reddito di impresa, bensì la corrispondenza dei costi e delle spese sostenute alla specifica previsione contrattuale e, quindi, all'adempimento di un obbligo negoziale.

E della deliberazione di questo profilo si e' fatta carico la Commissione tributaria regionale.

E' opportuno circoscrivere le questioni da decidere alla deducibilita' dei costi inerenti alle opere di manutenzione, in quanto - salvo un breve accenno nella premessa in fatto - non sono state oggetto di specifico dibattito le questioni relative alle spese legali per assistenza stragiudiziale ed all'esborso per premio di assicurazione.

Per chiarezza espositiva, deve puntualizzarsi che - fatto incontroverso - le opere edilizie e, conseguentemente, le relative spese intervenivano dopo la stipula del contratto di affitto di azienda dell'11 aprile 1990: anzi, l'obbligo di esecuzione iniziale di tali opere traeva fondamento proprio da una clausola contrattuale e qui erano dettagliatamente descritte. Il comma 1 dell'art. 81 definisce come "redditi diversi" e non come redditi d'impresa, ove non conseguiti nell'esercizio di impresa commerciale, in particolare quelli derivanti dall'affitto di azienda (lettera h), prima parte).

Piu' specificamente, in relazione al caso che ci occupa, l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore "non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa...".

Orbene, il reddito riveniente dai canoni di affitto dell'azienda non poteva considerarsi come conseguito nell'esercizio di impresa. Infatti, il contribuente - come risulta in modo pacifico - era proprietario solo dell'azienda, di cui e' controversia. Con l'affitto a terzi di tale unica azienda, costui veniva a perdere la qualita' di imprenditore, per cui non aveva piu' diritto a portare in deduzione le spese edilizie straordinarie e non ordinarie, in quanto rese necessarie inizialmente per la ristrutturazione radicale degli immobili costituenti l'azienda e per rendere questa utilizzabile per gli scopi della societa' affittuaria.

Per la verita', il contribuente aveva gia' in precedenza (cioe' prima del 10 aprile 1990, data di stipulazione del contratto di affitto de quo) perduto la qualita' di imprenditore perche' egli stesso, nel presente ricorso per cassazione, ammette esplicitamente che nel 1989 si risolveva un precedente contratto di affitto di azienda" (pag. 3 dell'atto). Ma in mancanza di dibattito sul punto il rilievo resta privo di conseguenze, attesa anche la notevole prossimita' cronologica dei due negozi giuridici e non emergendo comunque un problema in ordine ad opere eseguite ed alla deducibilita' dei relativi costi.

Dunque, le spese oggetto della presente controversia non potevano essere dedotte dai ricavi conseguiti quali costi inerenti alla produzione del reddito dichiarato perche' non vi era piu' un reddito di impresa.

Le spese in oggetto, inoltre, avevano carattere straordinario e, quindi, realizzavano un incremento di valore dell'immobile aziendale.

Percio' trattavasi di spese di natura patrimoniale e non reddituale. E, pertanto, tali spese non potevano essere considerate come inerenti alla produzione del reddito. Comunque, va opportunamente sottolineato che il problema della natura delle spese rappresenta una questione correttamente deliberata dal giudice di merito.

3. Quanto alla seconda doglianza, la eccepita violazione ed errata applicazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione e' inammissibile, oltre che infondata.

La censura viene formulata, in epigrafe, nei seguenti termini testuali: "La sentenza della Commissione tributaria regionale di Firenze deve dunque essere cassata per il primo motivo illustrato. Se cosi' non fosse si opererebbe una violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione".

A parte ogni rilievo sulla formulazione della doglianza al condizionale ("... se... "), non viene specificata, nella successiva articolazione del motivo, la norma o le norme di cui si denuncia la illegittimita' costituzionale. La doglianza sembra essere rivolta solo al mancato accoglimento del primo motivo.

Salvo un vago riferimento al "reddito complessivo netto", quale indice di capacita' contributiva, non si precisa altro.

Percio', la doglianza resta generica, per cui deve dichiararsene l'inammissibilita' per difetto di specificita'.

La censura e', altresì, infondata.

In particolare, quanto alla violazione del principio di uguaglianza, la disparita' e' improporzionabile perche' la comparazione viene riferita a situazioni soggettive non omogenee, quali sono le persone fisiche e le persone giuridiche.

Quanto all'individuazione dell'indice di capacita' contributiva, il riferimento resta del tutto incerto e, se proprio si vuole concretizzare il riferimento al sistema di tassazione, non puo' non rilevarsi che l'indirizzo normativo esprime razionali scelte di politica legislativa in materia tributaria.

4. In definitiva, per le argomentazioni svolte il ricorso deve essere respinto.

Ricorrono giustificati motivi per pervenire ad un'equa compensazione delle spese della presente fase di legittimita'.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso. Compensa le spese.