



Corte di Cassazione

Sentenza del 10/02/2006 n. 2934

Intitolazione:

Imposte sui redditi - Reddito d'impresa - Societa' - Immobile utilizzato come abitazione del socio - Canoni di leasing versati per ottenere la disponibilita' dell'immobile - Detraibilita' - Esclusione.

Massima:

L'immobile che una societa' imprenditrice passa a disposizione del socio, perche' costituisca l'abitazione di quest'ultimo, non puo' considerarsi strumentale all'esercizio dell'impresa, in considerazione proprio dell'uso abitativo, con la conseguenza che i canoni di "leasing" versati per avere la disponibilita' dell'immobile stesso non sono deducibili dal reddito d'impresa.

*Massima redatta dal Servizio di documentazione Economica e Tributaria.

Testo:

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato al Ministero delle finanze il 7 ottobre 1999 (depositato il 21 ottobre 1999), A.M., G.E.M. e la S.n.c. A.M. & C. - premesso che con tre distinti avvisi di accertamento l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Soresina aveva recuperato a tassazione ai fini dell'Ilor (a carico della societa') per l'anno 1991 "la quota spesa di canone di leasing sostenuta nell'esercizio relativa a porzione di fabbricato adibita ad abitazione di uno dei soci" e "rettificato ai fini Irpef il reddito dichiarato dai soci", irrogando "le previste sanzioni" -, in forza di due motivi chiedevano, con "ogni conseguente statuizione anche in ordine alle spese del giudizio di legittimita' e delle precedenti fasi di merito", 1) di cassare la sentenza n. 54/43/99 depositata il 22 aprile 1999 con cui la Commissione tributaria regionale della Lombardia, previa riunione, aveva respinto i gravami da essi proposti avverso le decisioni (n. 211/01/96, n. 212/01/96 e 213/01/96) della Commissione tributaria di Cremona la quale, non ravvisando "le caratteristiche di bene strumentale di impresa" nella "porzione di fabbricato contigua all'immobile utilizzato nell'esercizio di impresa, essendo adibita ad abitazione di uno dei soci", aveva disatteso i ricorsi da ciascuno presentati contro il rispettivo avviso e 2) di decidere la causa "nel merito" accogliendo "le domande tutte... proposte... nei precedenti gradi del giudizio".

Nel controricorso notificato il 18 novembre 1999 (depositato il 2 dicembre 1999), il Ministero intimato instava per il rigetto dell'avversa impugnazione e per la refusione delle spese processuali.

Il 13 giugno 2005 i ricorrenti depositavano memoria ex art. 378 del codice di procedura civile.

Motivi della decisione

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale - premesso che nell'atto di appello "la societa'... ripropone sostanzialmente la tesi sostenuta in prima istanza" affermando che "la palazzina insiste in zona destinata dal piano regolatore ad espansione esclusivamente produttiva e su cui possono edificarsi unita' residenziali solo dopo o in concomitanza all'insediamento di costruzioni da destinarsi ad attivita' imprenditoriali, ma tale circostanza e' irrilevante ai fini dell'utilizzo della stessa" -, ritenuto importante il fatto che "una volta edificata l'unita' residenziale ... sia stata in seguito destinata in modo esclusivo all'esercizio dell'attivita' imprenditoriale oppure utilizzata da un socio per fini

estranei all'attivita' di impresa", ha rigettato il gravame dei contribuenti, testualmente esponendo:

"nella fattispecie... non risulta dalla documentazione prodotta alcun contratto che attesti che al socio occupante la palazzina siano state affidate le mansioni di custode del complesso aziendale, il che potrebbe far rientrare la palazzina fra i beni strumentali di impresa; emerge invece che tutti i contratti di somministrazione di acqua, luce, gas e telefono relativi alla palazzina sono intestati al socio occupante e non gia' alla societa' che mette a disposizione del custode dell'immobile come sarebbe stato logico" per cui "deve... escludersi che la palazzina possa ritenersi un bene strumentale di impresa ed altresì una 'pertinenza di immobili strumentali', come sostenuto dagli appellanti con interpretazione estensiva della norma portata dall'art. 40 del D.P.R. n. 917/1986, in quanto la palazzina non e' utilizzata 'esclusivamente' per l'attivita' di impresa ne' puo' de iure essere considerata strumentale non rientrando tra gli 'immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni', tanto e' vero che la licenza di abitazione e' stata rilasciata dal comune per 'civile abitazione'".

Da tanto il giudice di appello ha fatto discendere "l'indeducibilita' dei costi sostenuti dalla societa' per il pagamento dei canoni di leasing immobiliare relativo alla palazzina, non utilizzata ad attivita' di impresa".

"Per quanto poi attiene la richiesta dei soci A.M. e G.E.M. di dichiarare non dovute le pene pecuniarie di cui agli avvisi di accertamento ai fini Irpef 1991", il giudice a quo ha ritenuto "ormai pacifico in giurisprudenza che l'infedelta' nella dichiarazione e' atto proprio non delegabile e pertanto il socio che sottoscrive la propria dichiarazione dei redditi ne dichiara la completezza e la veridicita' e si assume ogni conseguente responsabilita'".

2. Con il primo motivo di ricorso i contribuenti - "precisato che ai fini di esaminare e risolvere la deducibilita', quale spesa nella determinazione del reddito di impresa della societa', della quota parte di canone leasing relativa a porzione di fabbricato occupata ad uso abitativo da un socio, si fa riferimento al possesso dell'intero complesso immobiliare da parte della societa', in esecuzione di un unico contratto di leasing con previsione di canone unitario e con divieto di parziale locazione o sublocazione a terzi (art. 20 del contratto)" - lamentano, "ai sensi dell'art. 360, n. 3), del codice di procedura civile", "violazione" e "falsa applicazione di legge" ("artt. 40 e 77 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917") adducendo che, poiche' per il "combinato disposto" di tali norme "si considerano relativi all'impresa tutti i beni appartenenti alle societa' in nome collettivo e, conseguentemente, i beni immobili da queste posseduti non sono produttivi di reddito fondiario", "per coerenza, tutti i beni immobili posseduti dalla S.n.c. in forza di contratto di leasing immobiliare concorrono alla produzione del reddito di impresa ed il canone, per la loro disponibilita' dovuto dalla S.n.c. al concedente-locatore, fa parte dei componenti negativi di reddito, qualificandosi interamente come spesa".

I ricorrenti aggiungono che "il giudice a quo ha esplicitamente escluso tale presunzione de jure, senza neppure approfondire ulteriormente la questione con riguardo all'alea del comma 2 del citato art. 40" la quale "prevede che si considerino comunque strumentali gli immobili relativi alle imprese commerciali che per le loro caratteristiche non siano suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni" pur se "nella fattispecie in esame, sia che la porzione di fabbricato si consideri 'abitazione del custode' ovvero 'palazzina degli uffici' al momento occupata ad uso abitativo da uno dei soci della societa', per la variazione dell'uso non necessita certamente di 'radicali trasformazioni' ove per queste si intendano, come ragionevolmente parrebbe dalla letterale interpretazione della norma, interventi edili che ne mutino in qualche modo la configurazione e ne modifichino anche, ma non necessariamente, la consistenza o la strutturazione" atteso che "tale qualificazione di strumentalita' gli immobili conservano, secondo il prosieguo del dettato normativo, anche nell'ipotesi che non vengano utilizzati nel processo produttivo e siano dati in locazione o in comodato".

A.M., G.E.M. e la società, ancora, osservano che, potendosi desumere dalle "tre circostanze" ("mancanza di un contratto per l'affidamento delle mansioni di custode del complesso aziendale al socio occupante la porzione di fabbricato"; esistenza di "licenza di abitabilità per civile abitazione" e "intestazione dei contratti di somministrazione al socio occupante e non alla società") indicate dalla Commissione tributaria regionale a sostegno delle sue tesi, che "ove la palazzina fosse casa del custode, sarebbe pacificamente 'bene strumentale'" ed essendo "incontestabile che la licenza di abitabilità non possa essere altra che quella rilasciata", "il contratto di affidamento delle mansioni di custode non risulta necessario atteso che il socio avrebbe dovuto stipularlo con se stesso, assumendo nel contempo la figura del datore di lavoro e del lavoratore subordinato, figura non possibile trattandosi di socio di S.n.c." e "l'intestazione dei contratti di somministrazione al nome del socio occupante, indica un comportamento corretto del soggetto che non intende porre a carico della società partecipata oneri relativi ai consumi del proprio nucleo familiare" per cui, "se in ogni caso la 'palazzina' nel complesso immobiliare oggetto di contratto di leasing, si qualifica originariamente come bene strumentale perché casa del custode", la stessa "non può perdere tale qualifica solo perché occupata da un socio della società che ne ha il possesso, in quanto non ha bisogno per questa nuova destinazione d'uso, di nessuna 'radicale trasformazione'".

2. Con il secondo (ed ultimo) motivo di ricorso i contribuenti denunciano, "ai sensi dell'art. 360, n. 5), del codice di procedura civile", "insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia" assumendo che:

- la Commissione tributaria regionale ha "superficialmente" dichiarato "irrelevante la condizione che nella zona urbanistica su cui insiste il complesso immobiliare oggetto del contratto di leasing sia consentito la costruzione di fabbricato ad uso abitativo esclusivamente in concomitanza o successivamente all'insediamento di costruzioni ad uso produttivo" perché "la limitazione è invece tassativa ed inderogabile" in quanto "dimostra l'intendimento perseguito dal piano regolatore generale di evitare speculazioni insediative di tipo essenzialmente residenziale in zona industriale artigianale, consentendovi l'edificazione delle sole abitazioni di eventuali custodi o di titolari delle imprese ivi ubicate" di tal che "appare... coerente con la pianificazione prevista, considerare omologo al custode il titolare dell'impresa che abita in fabbricato contiguo al proprio officio, di cui può in tal modo, a guisa appunto di custode, avere costante controllo e sorveglianza, specie nelle giornate festive e nelle ore notturne, quando l'assenza di persone nella zona espone a maggior rischio il suo patrimonio aziendale";

- "un miglior approfondimento di tale aspetto della controversia, avrebbe consentito alla Commissione tributaria regionale un diverso orientamento nella decisione, nonché l'adesione alla fondatezza della tesi, sul punto, (di essi) appellanti" essendo "notorio" che "nei piccoli centri della provincia italiana, come Castelleone (comune che conta circa 8.800 abitanti), nei quali lo strumento urbanistico preveda una zona industriale-artigianale", a) che "la maggior parte delle iniziative produttive, che vi si insediano, sono di tipo artigianale" e b) che "l'artigiano, sia imprenditore individuale che collettivo, costituito in società di persone, ove possibile, si doti dell'abitazione sul posto perché l'immediata contiguità la struttura produttiva gli consente costante presenza ed adeguata sorveglianza e difesa del bene azienda" con la conseguenza che "la sua abitazione assolve pienamente alla stessa funzione svolta dall'abitazione del custode, cui va di necessità parificata, con ogni conseguenza anche in relazione a ciò di cui qui si controverte"; secondo i ricorrenti, quindi, la motivazione dell'impugnata decisione "sul punto" appare "insufficiente e contraddittoria... perché, senza darne adeguata e convincente spiegazione, riconosce la qualifica di bene strumentale alla cosiddetta 'palazzina' solo se abitata da 'un custode' e non da chi, chiunque sia, assolve comunque alle stesse funzioni del custode";

- il giudice di appello non ha "adeguatamente motivato" il rigetto del "proposto motivo di appello relativamente alla pertinenzialità della palazzina", atteso che, pur potendo "apparire tecnicamente impreciso

qualificare l'abitazione del socio di S.n.c., nel contesto del caso in esame, come pertinenza del bene immobile specificamente destinato all'attività produttiva", "innegabile che la porzione di fabbricato, a tale uso adibita, presenta una sua propria strumentalità che può apparire di minore intensità, rispetto quella del bene principale", "dal che deriverebbe appunto la sua ritenuta pertinenzialità a quello".

In definitiva, per i ricorrenti, "gli immobili oggetto dell'unico contratto di leasing, vanno considerati beni relativi all'impresa e strumentali" ed "il titolo che legittima l'occupazione da parte del socio e' il contratto di comodato gratuito, per la cui sussistenza non era richiesta, nel 1991, la forma scritta".

3. I riprodotti due motivi di ricorso vanno esaminati congiuntamente perché investono la medesima questione; gli stessi, giusta le considerazioni che seguono (integrative, ex art. 384, comma 2, del codice di procedura civile, della motivazione in diritto della sentenza impugnata), risultano infondati e, pertanto, il ricorso deve essere respinto.

A. L'art. 40 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("Immobili non produttivi di reddito fondiario"), invero, al comma 1, dispone che "Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni" e, al comma 2, chiarisce:

1) che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore" e 2) che "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 non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato".

L'art. 77, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica, a sua volta, prescrive che "per le società in nome collettivo e in accomandita semplice si considerano relativi all'impresa tutti i beni ad esse appartenenti, salvo quanto stabilito nel comma 3 per le società di fatto".

B. Dall'analisi delle riprodotte disposizioni si ricava, innanzi tutto, che non sono "produttivi di reddito fondiario gli immobili" a) "relativi ad imprese commerciali" e b) quelli che "costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni", con la precisazione che "gli immobili relativi ad imprese commerciali" si considerano improduttivi di reddito fondiario "anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato" quando "per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni": la individuazione dei beni improduttivi di reddito fondiario va, quindi, operata o in base alla loro strumentalità rispetto all'esercizio dell'arte o della professione o, per gli immobili "relativi ad imprese commerciali", in riferimento, anche alternativo, a) alle oggettive caratteristiche degli stessi (tali da renderli non suscettibili di "diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni") oppure b) alla loro rispondenza ("relativi") all'esercizio dell'impresa.

L'art. 77, poi, nel considerare "relativi all'impresa", quindi improduttivi di reddito fondiario, "tutti i beni ad esse appartenenti", richiede, quale carattere indefettibile, l'appartenenza del bene all'impresa, quindi l'esistenza di una relazione tra l'immobile e la società di persone esercente l'impresa non di semplice utilizzabilità del bene ma di titolarità giuridica dello stesso: la presunzione assoluta di strumentalità ai fini dell'impresa dell'immobile appartenente a società di persona, infatti, è stata affermata da questa Corte (anche nella decisione, richiamata dai contribuenti, del 9 dicembre 1998, n. 12393) sempre in fattispecie riguardanti immobili di proprietà della società.

C. Nel caso, gli stessi contribuenti ammettono che l'immobile adibito ad abitazione di uno dei soci non appartiene alla società ma è oggetto (con altra parte) di locazione finanziaria stipulata dalla società stessa: tale titolo giuridico, però, non attribuisce il bene alla società conduttrice ma ne consente soltanto la utilizzazione, salvo l'acquisto dello stesso al

termine del contratto.

Questa Corte, invero (Cass., Sez. trib., 8 febbraio 2000, n. 1362), ha precisato che "la locazione finanziaria di immobile e'... prestazione di servizi... e solo con l'acquisto finale del bene ricevuto in locazione finanziaria... l'operazione" diviene "cessione di bene": quindi l'immobile puo' dirsi appartenente alla societa' solo al momento dell'"acquisto finale".

Significativamente, invero, gli stessi contribuenti riconoscono che il "canone" corrisposto per avere la "disponibilita'" degli immobili da parte del "concedente locatore" costituisce, per la societa', una "spesa" e questa, anche per le societa' di persone, e' deducibile solo se inerente all'attivita' d'impresa: la spesa relativa all'immobile abitato dal socio, di certo, non puo' dirsi inerente all'attivita' detta perche' afferisce unicamente all'esistenza del socio e della sua famiglia e, quindi, costituisce una spesa personale dello stesso e non gia' un costo dell'impresa.

D. Le considerazioni giuridiche fin qui svolte evidenziano la superfluita', per la loro non attinenza al campo tributario, delle ulteriori considerazioni svolte dal giudice del merito (con conseguente frustraneita' delle afferenti censure dei ricorrenti), relative alla mancanza di un incarico di custodia dei beni aziendali ovvero alla necessita' o meno (anche alla luce delle disposizioni urbanistiche rammentate dai contribuenti) di radicali trasformazioni dell'immobile od anche alla pretesa "pertinenzialita'" della parte di immobile adibita ad abitazione del socio con l'altra parte (pacificamente) utilizzata per il conseguimento dei fini dell'impresa societaria.

6. Le spese processuali del giudizio di legittimita' vanno compensate integralmente tra le parti ai sensi del comma 2 dell'art. 92 del codice di procedura civile.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa integralmente tra le parti le spese processuali del giudizio di legittimita'.