

Corte di Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n.26343 del 16 dicembre 2009

Svolgimento del processo - la controversia concerne l'impugnazione, con separati ricorsi, del silenzio rifiuto opposto dall'amministrazione all'istanza di rimborso presentata relativamente all'IRPEF per gli anni 1997, 1998 e 1999 dalla società F.A.D. s.a.s. e dai soci D.D., D.N.P.P. e D.N.A. con riferimento al reddito da partecipazione alla società stessa per errata determinazione dell'imponibile dell'immobile di interesse storico - artistico di proprietà della società sulla base dei percepiti canoni di locazione e non sulla base della regola stabilita dalla L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2.

Le impugnazioni erano accolte sia in primo che in secondo grado.

Avverso le sentenze della Commissione Tributaria Regionale in epigrafe, il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate propongono separati ricorsi per Cassazione in entrambi i casi con tre motivi. Resistono i contribuenti con controricorsi illustrati anche con memoria.

Motivazione - Preliminarmente si dispone la riunione dei ricorsi in esame, i quali pur concernendo sentenze diverse, coinvolgono sostanzialmente le medesime parti e implicano la soluzione della medesima questione nei confronti degli stessi soggetti, la società e i soci.

Altrettanto preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità dei ricorsi del Ministero dell'Economia e delle Finanze; nel caso di specie al giudizio di appello ha partecipato l'Ufficio periferico di Verona dell'Agenzia delle Entrate (successore a titolo particolare del Ministero) e il contraddittorio è stato accettato dal contribuente senza sollevare alcuna eccezione sulla mancata partecipazione del dante causa, che così risulta, come costantemente ha rilevato la giurisprudenza di questa Corte (ex plurimis, v. Cass. n. 3557/2005), estromesso implicitamente dal giudizio, con la conseguenza che la legittimazione a proporre il controricorso (così come il ricorso per Cassazione) spettava alla sola Agenzia. Nei confronti del Ministero vanno compensate le spese della presente fase del giudizio per il consolidamento dei suddetti principi successivamente alla proposizione del ricorso.

Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., affermando che l'aver accolto il ricorso dei soci, che avevano chiesto il rimborso relativamente al proprio reddito di partecipazione, comporta una automatica riduzione del reddito di impresa, la cui rideterminazione non era stata chiesta dai ricorrenti soggetti fisici.

Con il secondo motivo, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6, comma 3, art. 77, comma 2, e art. 95, lamentando che erroneamente il giudice di merito, pur ammettendo che il reddito di una società è dato dalla differenza tra costi e ricavi, ha tuttavia affermato che quando i ricavi siano costituiti da canoni

locativi di immobili storico - artistici il reddito è in rapporto "in ogni caso" alla minore somma tra l'ammontare dei canoni locativi e la rendita catastale.

Con il terzo motivo, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 34, L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2, L. n. 431 del 1998, art. 1, comma 2, lett. a) e art. 8, comma 1, affermando che l'espressione "in ogni caso" utilizzata dalla richiamata norma agevolativa del 1991 si riferisce, e 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 di interesse storico - artistico risultino locati.

Le censure possono essere valutate unitariamente in quanto concernono nella loro sostanza un'unica questione, quella relativa all'applicabilità della regola espressa, in materia di tassazione dei redditi derivanti da immobili di interesse storico - artistico, dalla L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2. Precisato che secondo il costante orientamento di questa Corte la predetta regola si applica anche per l'ipotesi che l'immobile di interesse storico - artistico sia locato (ex multis, Cass. nn. 14419/2009, 4251/2007), e che, conseguentemente, non è fondato il terzo motivo di ricorso, deve affermarsi che la regola de qua è inapplicabile quando l'immobile costituisca oggetto di impresa. Questa Corte ha già avuto modo, per quanto concerne l'IRAP, di affermare il seguente principio: "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 dei ricavi e come tali rientrano nella determinazione della base imponibile dell'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive), essendo essa diretta alla tassazione del valore della produzione ed articolata, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 5, 11 e 11 bis in base alla natura del soggetto passivo (nella specie, società di capitali) ed alla differenza tra la somma delle voci della produzione e quella dei costi di cui all'art. 2425 c.c., comma 1, rispettivamente lett. A) e B), con i correttivi dettati dal richiamo a specifiche norme del testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917 del 1986, artt. da 53 a 76), effettuati peraltro solo ai fini della quantificazione dei valori; ne consegue che resta inapplicabile ai predetti ricavi la L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2 che, operando come norma qualificatoria del valore da considerare ai fini del reddito, prevede che il reddito dei predetti immobili sia determinato secondo la minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato" (Cass. n. 2332/2009). Nel caso di specie non è messa in discussione la circostanza che l'immobile in questione costituisca l'oggetto dell'impresa: l'Ufficio lo afferma (nella sentenza impugnata è riportato che secondo l'appellante "la società contribuente aveva come unico oggetto sociale la locazione di un unico immobile"), i contribuenti non lo negano, ma escludono che ciò sia rilevante ai fini della applicazione della

regola emergente dalla L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2 la quale, appunto, si applicherebbe "in ogni caso" (in particolare nel controricorso essi affermano che l'agevolazione opera "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 di immobili strumentali (sempre che locati) o semplicemente relativi all'impresa". Ma si tratta di una conclusione non corrispondente a quanto la legge dispone, essendo, rispetto ad uno stesso immobile, diversa la determinazione del relativo reddito se esso sia strumentale all'attività di impresa o costituisca oggetto dell'impresa stessa, o se detto immobile non sia ascrivibile a tali categorie, caso in cui il reddito è determinato alla stregua dei redditi fondiari (e non dei redditi d'impresa).

Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 57 (nel testo vigente *ratione temporis*) dispone infatti che "i redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo 2^o per gli immobili situati nel territorio dello Stato e a norma dell'art. 84 per quelli situati all'estero": il Capo 11 dispone, appunto, le modalità di determinazione dei redditi fondiari (redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati), mentre i redditi d'impresa sono disciplinati nel Capo 6^o del medesimo testo unico (e il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 40 stabilisce che "non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali").

Orbene la regola fissata dalla L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 2, 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: una rado che non avrebbe senso rispetto ai redditi di impresa che sono determinati sulla base dei ricavi conseguiti in contrapposizione ai correlativi costi, costi che invece sono indeducibili rispetto ai redditi fondiari (così D.P.R. n. 917 del 1986, art. 57, comma 2, 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, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa) non sono ammessi in deduzione". Sicché deve essere affermato il seguente principio di diritto: "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". Il ricorso deve essere, pertanto, accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata e, ricorrendone le condizioni, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo

dei contribuenti. La novità della questione giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M. - LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Riunisce i ricorsi R.G. 394/04 e 395/04, dichiara l'inammissibilità dei ricorsi del Ministero dell'Economia e delle Finanze ed accoglie i ricorsi dell'Agenzia delle Entrate. Cassa le sentenze impugnate e, decidendo nel merito, rigetta i ricorsi introduttivi dei contribuenti. Compensa le spese dell'intero giudizio.