Civile Ord. Sez. 5 Num. 2153 Anno 2019
Presidente: GRECO ANTONIO
Relatore: FEDERICI FRANCESCO
Data pubblicazione: 25/01/2019

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso 10175-2012 proposto da:

ENEL SERVIZI SRL, elettivamente domiciliato in ROMA VIA SICILIA 66, presso lo studio dell'avvocato AUGUSTO FANTOZZI, che lo rappresenta e difende unitamente agli avvocati ROBERTO TIEGHI, ERNESTO MARIA RUFFINI;

- ricorrente -

contro

2018
3356

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 28/2011 della COMM.TRIB.REG. del LAZIO ROMA depositata il 03/03/2011;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 27/09/2018 dal Consigliere Dott. FRANCESCO FEDERICI.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Considerato che

La Enel Servizi s.r.l. ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 28/03/2011, depositata il 3.03.2011 dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio. Il contenzioso traeva origine da una verifica fiscale presso la società Dalmazia Trieste s.r.l., successivamente incorporata nella Enel Servizi s.r.l., all'esito della quale era notificato un avviso di accertamento con il quale erano recuperati a tassazione € 1.591.063,00 a titolo di maggiore Irpeg, € 225.935,00 a titolo di maggiore Irap, € 1.816.998,00 a titolo di sanzioni, relativamente all'anno d'imposta 2003.

Ha riferito che con l'atto impositivo era contestata la deduzione di costi per ammortamento di cespiti immobiliari, negandosi da parte dell'ufficio il rapporto di strumentalità con l'attività d'impresa relativamente all'anno verificato, nonché la deduzione di costi sostenuti per la manutenzione di fabbricati, ai quali l'Amministrazione riteneva applicabile l'art. 57 co. 2 TUIR (*ratione temporis* vigente) perché compresi tra i cespiti gestiti ordinariamente al solo fine di ricavare canoni di locazione. La contribuente, che invece sosteneva la natura strumentale dei cespiti immobiliari per i quali aveva dedotto i costi d'ammortamento, e la destinazione alla vendita dei numerosi fabbricati i cui costi di manutenzione aveva pertanto dedotto, promuoveva giudizio dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che con sentenza n. 145/02/2008 accoglieva le ragioni della società.

Adita la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la sentenza ora impugnata il giudice d'appello accoglieva le prospettazioni della Amministrazione con riferimento, per quanto qui interessa, alla indeducibilità dei costi di manutenzione sostenuti per i cespiti immobiliari locati a terzi.

Con l'unico motivo la società si duole della violazione e falsa applicazione degli artt. 57 e 34 co. 4 bis del TUIR (ratione temporis vigente, ora rispettivamente artt. 90 e 37 co. 4 bis), in relazione all'art. 360, co. 1 n. 3 c.p.c., perché erroneamente il giudice tributario ha ritenuto che ai cespiti immobiliari locati a terzi fosse applicabile la suddetta disciplina, con conseguente indeducibilità delle spese ex art. 57 co. 2 cit., pur trattandosi di beni comunque destinati alla vendita e dunque oggetto dell'attività d'impresa.

Ha chiesto pertanto la cassazione della sentenza, per la parte di sua soccombenza, con ogni conseguente statuizione.

Si è costituita l'Amministrazione, contestando il motivo di ricorso, di cui ha chiesto il rigetto.

La società ha depositato memoria ex art. 380 bis 1 c.p.c.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Ritenuto che

La società contribuente lamenta la violazione di legge in riferimento alla errata applicazione della disciplina prevista dall'art. 57 del TUIR (ora art. 90) che, per gli immobili non costituenti né beni strumentali, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, prevede che concorrano alla formazione del reddito secondo le disposizioni del capo II del TUIR, ossia secondo la disciplina dettata dall'art. 34 co. 4 bis in materia di redditi fondiari (ratione temporis vigente, ora art. 37 co. 4 bis), nonché l'indeducibilità delle spese relative ai suddetti cespiti immobiliari.

L'affermazione del giudice tributario, che così riconosce la ripresa a tassazione della Amministrazione, è fondata sull'assunto che non possono considerarsi strumentali i beni appartenenti ad una impresa commerciale locati a terzi, sicché la loro locazione costituisce il discrimine tra i cespiti i cui costi di manutenzione possano essere dedotti e quelli indeducibili.

L'interpretazione è errata.

L'art. 57 (ora 90) individua una particolare modalità di concorso alla formazione del reddito per quei beni che non siano strumentali all'impresa né costituiscano cd. beni-merce, ossia quelli alla cui produzione o al cui scambio sia diretta l'attività dell'impresa. Per essi è peraltro prevista l'indeducibilità delle spese (perché già forfettariamente calcolate secondo quanto previsto nella disciplina dettata per i redditi fondiari dall'art. 34 (ora 37) del TUIR). Ne discende che i costi sostenuti per immobili qualificabili quali beni strumentali o beni destinati allo scambio sono, al contrario, deducibili. Il discrimine tra le due categorie di immobili non sta tuttavia nell'essere locati o meno a terzi, quanto nella loro destinazione, ossia destinati ad una mera gestione di un patrimonio sociale, oppure compresi tra i cd. beni-merce, cioè volti all'attività di produzione o di scambio, oggetto della attività dell'impresa.

Nel caso di specie l'Amministrazione aveva ritenuto di collocare numerosi cespiti immobiliari della società nella categoria disciplinata dall'art. 57, avvertendo che erano locati a terzi e che nei loro confronti l'attività della società si limitava ad una mera gestione del patrimonio immobiliare, prevalentemente mediante la locazione degli stessi.

Sennonché la società contribuente, che secondo circostanze incontestate opera nel campo immobiliare con attività di gestione di grandi patrimoni, anche di terzi, e nel cui oggetto sociale prevede anche l'acquisto o l'alienazione di immobili, ha prospettato come si trattasse di alloggi (oltre 2000) che, originariamente locati a

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

personale del gruppo, fossero destinati alla vendita con una programmazione quadriennale, anche con prezzi scontati in favore dei locatari ai sensi della l. n. 662 del 1996. La circostanza è confermata dalla stessa difesa della Amministrazione, che ha però preteso di contrastare la destinazione degli alloggi alla vendita (circa 2000), evidenziando la lentezza della attuazione del programma di cessione, ad un tempo però riconoscendo la conclusione di 247 atti di vendita nel 2003 e di 377 nel 2004. È evidente come il rispetto ed il successo del programma quadriennale di vendita non può certo incidere sulla finalità di scambio dei beni, e cioè sulla natura dei beni medesimi. Né la denuncia di rinvii delle vendite a fronte di rifiuti di acquisto da parte dei locatari costituisce di per sé un mutamento della intenzione di collocare i medesimi cespiti tra i beni oggetto dell'attività di scambio, trattandosi non di merce comune ma di unità immobiliari, la cui immissione sul mercato, se afferente a centinaia o a migliaia di unità abitative, era certamente soggetta a complesse operazioni.

In ogni caso la collocazione dei cespiti immobiliari nella disciplina prevista dagli artt. 57 e 34 co. 4 bis del TUIR (ratione temporis vigente, ora artt. 90 e 37 co. 4 bis TUIR), non trova il suo discrimine nella locazione o meno di essi a terzi, dovendo invece sempre ricondursi all'accertamento della natura di beni-merce, destinati allo scambio cui è diretta l'attività dell'impresa. Il giudice tributario non ha valutato tale aspetto, soffermandosi erroneamente solo sulla esistenza o meno di rapporti negoziali di locazione, senza approfondire la questione invece assorbente, ossia se dal complesso degli elementi emergenti dagli atti di causa, potesse affermarsi che il rilevante patrimonio immobiliare fosse tutto destinato alla vendita, e se una parte di esso non rientrasse in questo obiettivo, potendo solo in tali limiti trovare applicazione la disciplina degli artt. 57 e 34 cit.

La sentenza va pertanto cassata e rinviata alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che in diversa composizione dovrà decidere tenendo conto del principio somministrato, oltre che sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, che deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il giorno 27 settembre 2018.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale