34941/21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: avv. accertamento Ires 2006

Composta da

Ettore Cirillo	- Presidente -	
Pasqualina A. P. Condello	- Consigliere Rel. -	R.G.N. 3861/2015
Luigi D'Orazio	- Consigliere -	Cron. 34941
Marcello Maria Fracanzani	- Consigliere -	CC – 30/09/2021
Giuseppe Nicastro	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3861/15 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato presso i cui uffici è elettivamente domiciliata, in Roma via dei Portoghesi, n. 12

– ricorrente –

contro

(omissis) S.R.L., in persona del legale rappresentante

- intimata –

5340/2021

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 1015/06/14 depositata in data 16 giugno 2014

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30 settembre 2021 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

RILEVATO CHE

1. L'Agenzia delle entrate notificò, per l'anno 2006, avviso di accertamento alla società (omissis) s.r.l. rideterminando, tra l'altro, il reddito minimo imponibile, stante il mancato superamento del test di operatività previsto per le società di comodo.

Secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, a seguito di parziale accoglimento dell'istanza di disapplicazione della normativa in materia di società di comodo, presentata dalla società mediante interpello *ex* art. 37-*bis*, comma 8, della legge 724 del 1994, l'Ufficio finanziario aveva individuato le immobilizzazioni rilevanti ai fini del test di operatività accertando che il reddito dichiarato era inferiore a quello presunto.

La società contribuente aveva impugnato l'atto impositivo deducendo che il calcolo per determinare il valore dei beni facenti parte del complesso immobiliare di sua proprietà avrebbe dovuto essere effettuato sulla base delle rendite catastali, risultando il valore del corpo centrale della villa sicuramente diverso da altre porzioni dell'immobile, ed aveva depositato perizia giurata a firma dell'arch. (omissis), evidenziando che il reddito degli immobili in oggetto, che erano stati riconosciuti di interesse storico, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 1089 del 1 giugno 1939, non poteva essere determinato sulla base delle percentuali di redditività previste dalla normativa in materia di società di comodo, bensì sulla base della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale era collocato il fabbricato.

2. La Commissione tributaria provinciale, accogliendo parzialmente il ricorso, ritenne non corretto il calcolo del valore degli immobili operato dall'Ufficio finanziario che si basava sul prezzo a metro quadrato e che dovesse, invece, essere adottato il metodo

della rendita catastale che meglio rispecchiava le diverse caratteristiche dei beni descritte nella perizia tecnica giurata di parte.

3. La sentenza di primo grado venne impugnata dalla contribuente in via principale, con riguardo al rilievo concernente l'I.V.A. (non oggetto del presente giudizio), e dall'Agenzia delle entrate in via incidentale dinanzi alla Commissione tributaria regionale che accolse in parte l'appello principale e respinse quello incidentale.

I giudici di appello, condividendo quanto affermato dai giudici di primo grado, osservarono che il metodo di calcolo utilizzato dall'Amministrazione finanziaria risultava errato, considerato che il valore del corpo centrale della villa era sicuramente diverso dall'area delle *ex* scuderie e dell'*ex* abitazione del custode, e che era più adatta la valutazione basata sulla rendita catastale perché idonea ad individuare le differenze tra le varie parti del complesso immobiliare, come confermato anche dalla perizia giurata dell'arch. (omissis) . Affermarono inoltre che l'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 30 dicembre 1991 (che prevedeva che <<In ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico ed artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato>>), introdotto per agevolare i possessori di immobili storico e artistici che dovevano sopportare notevoli spese per la manutenzione e ristrutturazione di quei particolari immobili, fosse sempre e comunque applicabile, stante l'inciso <<in ogni caso...>>; non essendo in contestazione il fatto che gli immobili in esame fossero di interesse storico ed artistico ai sensi del citato art. 3, agli stessi dovevano essere applicate le agevolazioni per essi previste, con conseguente esclusione delle disposizioni sulle società di comodo.

4. Avverso la suddetta decisione d'appello l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, con due motivi.

La società contribuente, ritualmente intimata, non ha svolto attività difensiva in questa sede.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo – rubricato: violazione e/o falsa applicazione dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, anche in relazione all'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. – la ricorrente censura la decisione impugnata nella parte in cui la C.T.R. ha affermato l'inapplicabilità della disciplina delle società di comodo alle società che possiedono immobili sottoposti a vincolo storico-artistico.

Sostiene che entrambi gli argomenti posti dai giudici regionali a fondamento del *decisum* — ossia il dato letterale, costituito dall'*incipit* della disposizione, laddove prevede che il reddito degli immobili è calcolato ‹‹in ogni caso›› applicando il criterio indicato, nonché la considerazione per la quale il legislatore ha inteso agevolare chi, essendo possessore di immobili di natura storico-artistica, sia soggetto a sopportare notevoli spese di manutenzione — non sono condivisibili. Considerata la finalità antielusiva perseguita dalla disciplina delle società di comodo che, in quanto tale, prescinde dalla natura dei beni nella titolarità delle società, ad avviso della difesa erariale, la volontà di giovarsi della disciplina fiscale delle società, in punto di detraibilità delle spese, a fronte di un mero godimento dei beni, va ritenuta elusiva, anche se si tratta di immobile vincolato, poiché, diversamente opinando, le disposizioni in esame andrebbero incontro ad una censura di illegittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., delineando in maniera irragionevole un regime di favore per talune categorie di contribuenti. L'art. 30 della legge n. 724 del 1994, aggiunge la ricorrente, trova applicazione

indipendentemente dalle modalità di determinazione del reddito imponibile e, quindi, si estende anche alle società che seguono un criterio di tassazione del reddito di tipo forfettario, atteso che l'applicazione di un criterio speciale di determinazione della base imponibile non si riflette sul risultato del test di operatività, che si fonda sul confronto tra ricavi minimi presunti e i ricavi effettivi, elementi che non vengono in alcun modo influenzati dalle modalità di determinazione del reddito d'impresa.

2. Con il secondo motivo, deducendo, in relazione al n. 3 del primo comma dell'art. 360 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, censura la decisione gravata nella parte in cui i giudici di appello hanno ritenuto erroneo il metodo utilizzato dall'Amministrazione finanziaria per determinare il valore degli immobili.

Evidenzia la difesa erariale che, nel caso di specie, la società contribuente era proprietaria di un complesso immobiliare costituito da diverse aree e, sin dalla risposta fornita all'interpello disapplicativo, era stato evidenziato che, ai fini del test di operatività, non dovevano essere prese in considerazione le porzioni sottoposte a ristrutturazione e non utilizzate dai soci; dovendosi, pertanto, stabilire il valore dei soli beni da utilizzare ai fini del test di operatività, era stato individuato il prezzo corrisposto per l'acquisto dell'intero complesso immobiliare così come desumibile dagli atti di acquisto, era stato poi individuato il valore catastale dell'intero complesso immobiliare ed era stato quindi determinato il valore di acquisto del terreno e degli immobili con una operazione di rapporto tra prezzo di acquisto dell'intero complesso e valore catastale dello stesso. Per definire il valore delle singole porzioni costituenti il complesso immobiliare si era inoltre proceduto a suddividere il valore individuato per i mq complessivi e, determinato il valore al mq, a moltiplicarlo per i metri quadrati delle singole aree. La C.T.R.,

sottolinea la ricorrente, ha affermato che sarebbe stato opportuno utilizzare un diverso metodo di calcolo del valore che tenesse conto della rendita catastale dei beni e ha a tal fine richiamato la perizia di stima dell'arch. (omissis); tuttavia, dalla lettura della perizia, non era possibile evincere il metodo di calcolo utilizzato dal consulente di parte che non affermava peraltro di avere fatto ricorso al criterio della rendita catastale. Di conseguenza, secondo la ricorrente, la scelta dei giudici d'appello di dare preferenza al metodo di calcolo del valore dei beni proposta dalla società non è condivisibile, anche alla luce del principio secondo cui il giudice di merito può porre a fondamento della propria decisione le risultanze di una perizia stragiudiziale, anche se contestata dalla controparte, purché fornisca adeguata motivazione.

3. I motivi, strettamente connessi perché concernenti la medesima questione, ossia l'applicabilità della regola dettata, in materia di tassazione dei redditi derivanti da immobili di interesse storico-artistico, dall'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991, possono essere scrutinati unitariamente e sono fondati.

3.1. Come emerge dallo stralcio del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, trascritto dalla ricorrente (a pag. 3 del ricorso per cassazione), la società contribuente, impugnando l'atto impositivo e contestando la pretesa fiscale, ha sostenuto che in base alla norma di cui all'art. 11 della legge n. 413 del 1991 il reddito degli immobili *de quibus* non può avvenire sulla base delle percentuali di redditività previste dalla normativa sulle società di comodo, ma sulla base della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato, specificando che <<una siffatta determinazione del reddito è coerente con: il dato letterale della norma, la quale ha un inequivocabile *incipit* e cioè "in ogni caso"; una consolidata giurisprudenza...; le istruzioni della dichiarazione dei redditi, le quali indicano che la normativa sulle

società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge; la stessa prassi emessa dall'Agenzia delle entrate: Circolare n. 2 del 17 gennaio 2006 e risoluzione 28 del 9 marzo 2011 nella quale si riconosce definitivamente l'applicabilità sempre e comunque della normativa agevolativa>>, con la conseguenza che l'Ufficio finanziario avrebbe dovuto applicare la normativa *de qua* ai fini della determinazione del reddito quale norma speciale e derogatoria.

I giudici di appello, facendo leva sul tenore letterale della disposizione normativa in esame, sono pervenuti al convincimento che le agevolazioni previste da tale normativa debbano comunque trovare applicazione, con esclusione delle disposizioni sulle società di comodo.

3.2. Le argomentazioni poste a fondamento del *decisum* non sono condivisibili poiché contrastano con la *ratio* della norma, che, nello stabilire che il reddito degli immobili di interesse storico-artistico è determinato <<mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato>>, si riferisce al solo reddito fondiario e trova giustificazione nei costi di manutenzione degli immobili vincolati, superiori a quelli normalmente richiesti per le altre tipologie di immobili (Cass., sez. 5, 16/12/2009, n. 26343; Cass., sez. 5, 31/03/2011, n. 7542; Cass., sez. 5, 2/04/2014, n. 7615; Cass., sez. 6-5, 10/04/2017, n. 9204; Cass., sez. 5, 16/11/2018, n. 29573; Cass., sez. 5, 22/03/2019, n. 8164), *ratio* che non avrebbe senso rispetto ai redditi di impresa, che sono, invece, determinati sulla base dei ricavi conseguiti in contrapposizione ai correlativi costi.

3.3. Come già osservato da Cass., sez. 5, n. 26343 del 2009, rispetto ad uno stesso immobile, è diversa la determinazione del relativo reddito se esso sia strumentale all'attività d'impresa o costituisca oggetto dell'impresa stessa, o se detto immobile non sia

ascrivibile a tali categorie, dovendo in tale ultimo caso il reddito essere determinato alla stregua dei redditi fondiari (e non dei redditi d'impresa). Occorre, infatti, considerare, sotto il profilo sistematico, che l'art. 57 del d.P.R. n. 917 del 1986 e l'art. 90 del nuovo t.u.i.r. stabiliscono, in termini sostanzialmente identici, 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 d'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del Capo II del Titolo I, concernente le modalità di determinazione dei redditi fondiari, mentre i redditi d'impresa sono disciplinati nel Capo IV del medesimo testo unico, tanto che l'art. 43 del d.P.R. n. 917 del 1986 specifica 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›› (in senso conforme, Cass., sez. 5, 31/03/2011, n. 7542).

3.4. Ciò conduce a ritenere che il beneficio introdotto dal comma 2 dell'art. 11 — che prevede un criterio catastale di determinazione del reddito limitatamente agli immobili di interesse storico e artistico e, quindi, una sorta di regime tributario sostitutivo che non introduce una esenzione, bensì una peculiare modalità di imposizione astrattamente determinata senza alcun rapporto con il valore reale del bene tassato (Cass., sez. 5, 29/01/2009, n. 2332; Cass., sez. U, 9/03/2011, n. 5518; Cass., sez. 5, 25/05/2018, n. 13144) — può trovare applicazione con riguardo ad immobili relativi ad imprese commerciali esclusivamente nel caso degli immobili cd. ‹‹patrimoniali›› e non anche relativamente ad immobili che rappresentino beni merce o strumentali all'esercizio di attività d'impresa.

3.5. Una interpretazione coerente con l'art. 53 della Cost. impone, infatti, di ritenere che non ricorre, per gli immobili d'interesse storico-

artistico che siano strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, la *ratio* individuata dalla Corte Costituzionale, nella sentenza n. 346 del 2003, al fine di escludere l'irragionevolezza di tale agevolazione fiscale, ravvisata <<nell'obiettiva difficoltà, evidenziata anche dalla più recente giurisprudenza di legittimità, di ricavare per gli immobili di cui si tratta dal reddito locativo il reddito effettivo, per la forte incidenza dei costi di manutenzione e conservazione di tali beni>>, costi che gravano per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, secondo comma, Cost. e che non sono ammessi in deduzione.

Secondo la Consulta, i costi correlati alla natura del bene d'interesse storico-artistico costituiscono un onere che determina uno squilibrio rispetto alla situazione di chi, essendo titolare di un bene non vincolato, non è tenuto a sostenerli e, proprio al fine di attenuare il peso di tale onere, il legislatore ha introdotto l'agevolazione prevista dal richiamato art. 11 della legge n. 413 del 1991.

Tale agevolazione, integrando un risparmio d'imposta che si risolve in un reddito per il contribuente correlato ad un pregiudizio, ossia ad una forma di esborso, non può, tuttavia, trovare giustificazione con riferimento agli immobili d'interesse storico-artistico strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, poiché per l'imprenditore la deducibilità dal reddito imponibile dei maggiori oneri sostenuti esclude la configurabilità di una correlazione tra agevolazione ed esborso, traducendosi i costi inerenti a detti beni in un vantaggio piuttosto che in un pregiudizio (Cass., sez. 5, 16/11/2018, n. 29573).

4. Nel caso di specie, non è in discussione la circostanza che gli immobili d'interesse storico-artistico in questione siano strumentali all'esercizio dell'attività imprenditoriale che costituisce l'oggetto sociale della contribuente, cosicché la soggezione al regime d'impresa di tali beni comporta l'inapplicabilità dell'art. 11 della legge n. 413 del

1991 (analogamente a quanto previsto dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 3 agosto 2006, n. 99/E).

Poiché, a norma dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, si considerano non operative le società che conseguono un volume di ricavi, risultanti dal conto economico, inferiore alla somma degli importi risultanti dall'applicazione di una serie di coefficienti di redditività al valore di determinati elementi iscritti nello stato patrimoniale del bilancio, per la determinazione del reddito degli immobili di interesse storico-artistico posseduti dalla società e contabilizzati in bilancio, non rientranti nella categoria dei cd. beni patrimoniali, non risulta applicabile il criterio della cd. ‹‹rendita figurativa›› di cui al richiamato art. 11 della legge n. 413 del 1991.

La sentenza impugnata si è discostata dai principi su esposti e va, pertanto, cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale, in diversa composizione, che provvederà al riesame nonché alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso nella camera di consiglio in data 30 settembre 2021

IL PRESIDENTE

Ettore Cirillo

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 17 NOV. 2021

IL CANCELLIERE ESPERTO

Sabrina Belmonte