

18013.22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:		Oggetto
FEDERICO SORRENTINO	- Presidente -	ACCERTAMENTO IRES
ROBERTA CRUCITTI	- Consigliere -	
ROSITA D'ANGIOLELLA	- Consigliere -	Ud. 19/05/2022 - CC
MARIA LUISA DE ROSA	- Consigliere -	R.G.N. 20368/2014
FRANCESCO CORTESI	- Rel. Consigliere -	Rep. <i>non 18013</i>

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 20368/2014, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la
quale è domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12

- ricorrente -

contro

ATER - AZIENDA TERRITORIALE PER L'EDILIZIA RESIDENZIALE
DELLA PROVINCIA DI F (omissis) , in persona del legale rappresentante
p.t. (omissis) , rappresentata e difesa, per procura a margine del
controricorso, dagli Avv.ti ((omissis)

ed

*1860
2012*

elettivamente domiciliati presso i difensori in (omissis)

- controricorrente e ricorrente incidentale-

avverso la sentenza n. 50/10/14 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELL'AQUILA- SEZ. STACCATA DI PESCARA, depositata il 28/01/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19/5/2022 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

Rilevato che:

1. Il 3 gennaio 2011, l'Agenzia delle entrate notificò all'Azienda territoriale della Provincia di (omissis), (d'ora innanzi ATER) un avviso di accertamento che rettificava il suo reddito, ai fini IRES e IRAP, per il periodo d'imposta 2005.

L'amministrazione, in particolare, rilevò l'omessa contabilizzazione e dichiarazione di plusvalenze ex art. 86 l. 22 dicembre 1986, n. 917 (t.u.i.r.), l'indebita deduzione di ammortamenti finanziari, la deduzione di spese di manutenzione ordinaria non documentate, l'indebita variazione in diminuzione relativa alla quota sostenuta dal Ministero dei Lavori pubblici di mutui erogati tra il 1970 e il 1979, l'esenzione di contributi in capitale non dovuti, l'applicazione di aliquota agevolata in luogo di quella ordinaria.

2. L'ATER impugnò l'avviso innanzi alla C.T.P. di Pescara, che accolse il ricorso.

La sentenza fu oggetto di appello principale da parte dell'amministrazione e di appello incidentale dell'ente contribuente; entrambi i gravami furono respinti dalla C.T.R. dell'Aquila - sezione staccata di Pescara.

I giudici d'appello ritennero preliminarmente che l'ATER fosse assimilabile agli IACP (Istituti autonomi case popolari) ora soppressi,

con conseguente spettanza delle stesse agevolazioni, prima fra tutte la riduzione IRES del 50%.

In particolare, con riguardo a detti enti la C.T.R. ritenne che andassero sottratti dal novero dei contributi in conto capitale destinati a partecipare alla formazione del reddito di impresa quelli erogati dallo Stato o dalle Regioni per la costruzione e la manutenzione degli immobili di edilizia residenziale pubblica (ERP), destinati a rientrare nell'agevolazione pubblica ai sensi dell'art. 88, comma 3, lett. b), t.u.i.r.

Conseguentemente, ritennero corretta la decisione della C.T.P. di non accogliere la richiesta di tassazione a fini IRES e IRAP dei proventi generati dalla cessione degli immobili ERP, in quanto destinati al reinvestimento in aree edificabili, per la quota e secondo le modalità stabilite dalla l. 24 dicembre 1993, n. 560; di tali immobili, in particolare, la sentenza d'appello ritenne che fossero *«formalmente attribuibili all'ATER, ma giuridicamente indisponibili, essendo la Regione, su proposta dell'ente stesso, che ne determina l'utilizzo nell'ambito della specifica finalità»*.

Infine, i giudici d'appello rilevarono, quanto all'IRAP, che le plusvalenze conseguite dalla vendita degli alloggi, diversamente da quelle derivanti dalla vendita di beni strumentali, non rientravano nel valore della produzione netta.

3. La sentenza della C.T.R. è stata impugnata dall'Agenzia delle entrate con ricorso per cassazione affidato a cinque motivi; l'ATER ha depositato controricorso con ricorso incidentale condizionato affidato a sei motivi, nonché memoria in prossimità dell'udienza.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso principale, l'Agenzia ricorrente denuncia nullità della sentenza per extrapetizione.

Evidenzia, al riguardo, che nella motivazione è contenuto un passaggio che fa riferimento all'imposta di registro e alle imposte catastali e ipotecarie, temi estranei all'oggetto del giudizio.

2. Con il secondo motivo, denunciando violazione dell'art. 77 t.u.i.r. e falsa applicazione degli artt. 88, comma 3, lett. b), t.u.i.r. e 6, primo comma, lett. c-bis) d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, la ricorrente contesta l'equiparazione della natura dell'ATER a quella dei soppressi IACP, operata dalla sentenza d'appello agli effetti della riduzione dell'aliquota IRES e delle ulteriori agevolazioni contributive concernenti i contributi in conto capitale.

Al riguardo, l'amministrazione osserva che le disposizioni agevolatrici sono di stretta applicazione, e non possono così essere estese a soggetti non specificamente indicati come destinatari; esclude, poi, ogni possibile coincidenza fra gli ATER e i soppressi IACP, tali ultimi non essendo enti pubblici come i primi, dotati, inoltre, di ampia autonomia organizzativa e finanziaria.

3. Con il terzo motivo, l'Agenzia deduce violazione dell'art. 11, comma 3, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, assumendo come erronea la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso l'imponibilità a fini IRAP dei proventi di cessione degli immobili senza tener conto del "principio di correlazione espresso dalla norma evocata", che afferma la tassabilità a tali fini dei proventi correlati a componenti positivi del valore della produzione in un periodo di imposta precedente o successivo.

4. Con il quarto motivo, poi, la ricorrente deduce violazione degli artt. 1 e 86 t.u.i.r. nonché falsa applicazione dell'art. 1, comma 13, l. n. 560/1993 e degli artt. 67 t.u.i.r. e 2697 cod. civ. in punto alla ritenuta "indisponibilità giuridica", in capo all'ATER, dei redditi ritratti dalle cessioni degli immobili ERP.

Osserva, in senso contrario, che i proventi di tali cessioni confluiscono in conti bancari intestati all'ente (e solo in seguito trasferiti nella gestione separata) ed entrano, pertanto, nel suo pieno possesso.

5. Con il quinto motivo, infine, denunciando nullità della sentenza per omessa pronunzia, la ricorrente si duole del mancato esame di due suoi motivi di gravame, rispettivamente concernenti l'imposizione operata sulla quota del 20% dei proventi degli immobili ERP non destinata a gestione speciale e il recupero a tassazione del relativo indebito ammortamento finanziario ex art. 104 t.u.i.r.

6. Con il primo motivo del ricorso incidentale l'ente contribuente deduce violazione dell'art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600/1973, per avere la C.T.R. ritenuto applicabile alla fattispecie la disciplina dell'accertamento parziale benché ne difettassero i presupposti di legge.

7. Il secondo motivo denuncia nullità della sentenza impugnata per contrasto con l'art. 112 cod. proc. civ., dolendosi del fatto che la C.T.R. non si è pronunciata sulla sua eccezione di nullità dell'avviso di accertamento sotto il profilo dell'omessa indicazione delle ragioni del mancato accoglimento delle osservazioni presentate.

8. Il terzo motivo agita analoga questione, denunciando violazione dell'art. 2, comma 7, della legge n. 212 del 2000, in combinato disposto con l'art. 42, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, l'art. 7, comma 1, della stessa legge n. 212 del 2000 e l'art. 3 della legge n. 241 del 1990, per non avere il giudice d'appello rilevato il vizio dell'avviso di accertamento, che non mostra traccia delle difese a suo tempo proposte.

9. Con il quarto motivo, l'ente contribuente deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., assumendo che i giudici d'appello avrebbero omesso di pronunciarsi sulla nullità

dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 42, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973.

10. Su detta ultima norma si incentra anche il quinto motivo, in relazione alla mancata indicazione, in seno all'atto impositivo, dell'imponibile accertato, delle aliquote applicate e dell'imposta.

11. Infine, con il sesto motivo la ricorrente incidentale lamenta la violazione dell'art. 11 *bis*, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, per non avere la C.T.R. rilevato che, stante l'indisponibilità dei proventi derivanti dalla cessione degli immobili, gli stessi non potevano essere assoggettati ad imposizione, né ai fini IRES, né ai fini IRAP, mentre i giudici dell'appello mostrano di aver tenuto conto dell'argomento ai soli fini IRES.

12. Il primo motivo del ricorso principale non è fondato.

Essa infatti investe una proposizione della sentenza impugnata (contenuta alla pag. 5) in quanto contenente un riferimento a temi estranei al presente giudizio («l'imposta di registro in misura fissa» e «l'esenzione dalle imposte catastali ed ipotecarie»).

Tale riferimento, tuttavia, è compiuto dai giudici di appello nel contesto della citazione di un precedente giurisprudenziale, evocato in forza del principio di diritto che esso affermava con riguardo alla normativa in tema di agevolazioni fiscali; è solo a titolo specificativo, pertanto, che il precedente menzionato richiama la cornice normativa rilevante nel caso di specie.

Si tratta, quindi, di un passaggio della sentenza d'appello che non ne intacca la complessiva *ratio decidendi*, sì da non cagionare il dedotto vizio di nullità.

13.1. Il secondo motivo è fondato, rimanendo assorbito, nel relativo scrutinio, quello dei restanti, compresi i motivi di ricorso incidentale.

Con riguardo al tema dell'estensibilità agli ATER delle agevolazioni fiscali già previste per gli IACP, va data continuità all'orientamento più recentemente assunto da questa Corte (si vedano Cass. n. 15438/2022; Cass. n. 41298/2021), che, contrariamente a quanto statuito dai giudici d'appello, ha escluso la sussistenza di profili di coincidenza fra i due enti.

13.2. In proposito, è opportuna una preliminare ricostruzione dell'evoluzione normativa che ha accompagnato la transizione dalla disciplina statale a quella regionale e la trasformazione degli Istituti autonomi case popolari (IACP) — enti pubblici strumentali dello Stato operanti nel settore dell'edilizia residenziale pubblica (ERP) — nelle Aziende per l'edilizia residenziale pubblica (ATER).

Gli IACP, istituiti nella prima metà del secolo scorso, svolgevano inizialmente un servizio pubblico di protezione sociale, che garantiva il soddisfacimento del primario bisogno di un'abitazione ed era considerato di natura assistenziale.

La legge 22 ottobre 1971, n. 865, che ha trasferito il patrimonio ERP agli IACP, ha espresso un nuovo concetto di edilizia residenziale pubblica, intesa come servizio sociale rivolto a soddisfare un'esigenza fondamentale di tutti i cittadini.

Sono quindi intervenuti il d.P.R. 24 luglio 1977, n. 616, e il d.lgs. 31 marzo 1998 n. 112, che hanno dato un assetto regionalistico alla distribuzione delle funzioni amministrative dell'edilizia residenziale pubblica.

In particolare, l'art. 93 del d.P.R. n. 616 del 1977, in tema di "Edilizia residenziale pubblica" stabilisce che «Sono trasferite alle regioni le funzioni amministrative statali concernenti la programmazione regionale, la localizzazione, le attività di costruzione e la gestione di interventi di edilizia residenziale e abitativa pubblica, di edilizia convenzionata, di edilizia agevolata, di edilizia sociale

nonché le funzioni connesse alle relative procedure di finanziamento. Sono altresì trasferite le funzioni statali relative agli IACP».

Con il mutamento della sistematica costituzionale sul riparto delle competenze legislative tra lo Stato e le Regioni e il riordino delle varie funzioni pubbliche, confluito nella riforma del Titolo V della Costituzione, la materia dell'edilizia pubblica è stata attribuita alla competenza regionale e si articola in tre diversi livelli normativi. Per quanto ora rileva, il terzo livello (di cui al quarto comma dell'art. 117, Cost.), riguarda la gestione del patrimonio immobiliare di edilizia residenziale pubblica di proprietà degli IACP o degli altri enti che sono ad essi subentrati in virtù della legislazione regionale; seguendo la linea della ripartizione della potestà legislativa tracciata dall'articolo 117, le Regioni, al fine di rendere maggiormente efficiente ed agile il servizio, hanno poi trasformato gli IACP in "Aziende", organizzandole secondo schemi privatistici.

In riferimento al caso di specie, la legge reg. Abruzzo 21 luglio 1999, n. 44, sancisce la trasformazione degli IACP della Regione nelle ATER, che subentrano nei rapporti attivi e passivi degli istituti autonomi (artt. 2, 3) e, quanto alla natura giuridica (art. 4), sono enti pubblici economici dotati di personalità giuridica e di autonomia organizzativa, amministrativa e contabile e di un proprio statuto approvato dal Consiglio regionale. Tra le attività delle ATER (art. 9) rientra la gestione del patrimonio di proprietà dei trasformati IACP a loro trasferito, nonché del patrimonio di enti pubblici, territoriali e non, affidati alla loro gestione. L'ATER ha un consiglio di amministrazione, un presidente, un direttore e un revisore legale (art. 10); deve redigere il bilancio (art. 22) e deve tenere le scritture contabili in modo da consentire la rilevazione dei costi delle attività espletate e dei servizi prestati e dei corrispettivi introitati nonché le variazioni negli elementi attivi e passivi patrimoniali raggruppati

secondo il modello di conto economico e di stato patrimoniale previsti dal bilancio tipo. La contabilità generale è strutturata in maniera da garantire le stesse informazioni fornite dalle società private seguendo, nella redazione dei bilanci, i medesimi principi contabili; quanto, poi, alle fonti di finanziamento (art. 23), le ATER provvedono al raggiungimento dei propri scopi mediante: a) i canoni di locazione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica di cui alla legge regionale 25 ottobre 1996, n. 96, e successive modificazioni ed integrazioni; b) i rimborsi per spese tecniche generali relative ai programmi di edilizia residenziale pubblica, nella misura stabilita dalla Giunta regionale; c) l'alienazione del patrimonio immobiliare secondo la normativa nazionale e regionale vigente; d) gli ulteriori proventi derivanti dalle attività previste alla stessa legge.

Sul piano fiscale, pertanto, le Aziende territoriali sono enti commerciali, soggetti all'IRES, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. b), c), t.u.i.r.

13.3. Così riassunto il quadro normativo, sul piano della relativa interpretazione occorre ulteriormente osservare che la commercialità del soggetto passivo (correlata al suo oggetto sociale, principale o esclusivo, definibile come "l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto"), deve desumersi dalle indicazioni offerte dalla legge (ove questa ne disponga la relativa costituzione), dall'atto costitutivo o dallo statuto, «se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata»; in mancanza di tali due ultimi atti nelle predette forme, la natura commerciale dell'ente è determinata in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato (art. 73, commi 4 e 5, t.u.i.r.).

Con specifico riferimento agli enti pubblici, ai fini dell'esenzione IRES ex art. 74, t.u.i.r., secondo la giurisprudenza di questa Corte

(fra le altre, Cass. n. 8520/2019; Cass. n. 29185/2017) occorre accertare se l'ente rientri tra quelli esenti (e cioè se eserciti le funzioni statali o le altre funzioni elencate dal secondo comma dell'art. 74, che, come tali, non costituiscono attività commerciali), dovendosi altrimenti verificare, sulla base della legge, dell'atto costitutivo o dello statuto, e, subsidiariamente, in via sostanziale «in quale categoria ricada l'ente quanto all'oggetto di esercizio di attività commerciale, con conseguenze quanto alle modalità di tassazione e di base imponibile» (così Cass. n. 16156/2016).

13.4. Poste tali coordinate, e tornando al motivo del ricorso, il collegio ritiene che in tema di tassazione dei proventi derivanti dalla vendita degli immobili dell'ATER vada condiviso il principio di diritto secondo cui «in materia di imposizione IRES, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. b), c), t.u.i.r., l'ATER, quale ente pubblico economico, dotato di personalità giuridica, che svolge (anche se non in maniera esclusiva) attività commerciale, è soggetto all'imposta sul reddito delle società. Sicché i proventi derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei beni immobili dell'ATER – la quale, per la giurisprudenza della Corte in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) svolge certamente un'attività di carattere economico (cfr. fra le altre Cass. n. 8964/2020) – sono qualificabili, dal punto di vista tributario, come plusvalenze (e non come ricavi, poiché quelli oggetto delle cessioni non sono "beni-merce") che concorrono alla formazione del reddito tassabile, ai sensi dell'art. 86, t.u.i.r.».

Per le medesime ragioni, «l'ATER è altresì soggetto passivo dell'IRAP (ciò che è confermato dal traluzio orientamento della Corte, espresso, tra le molte altre pronunce, da Cass. n. 13362/2019, che evidenzia anche l'esigenza di evitare la configurabilità di un aiuto di Stato vietato dalla normativa europea), secondo il disposto dell'art. 3, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 446 del 1997, che, appunto, annovera

tra i soggetti all'imposta regionale gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. b), t.u.i.r. (attuale art. 73), il quale, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta — consistente nel valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata dall'ente nel territorio della Regione (ai sensi dei successivi articoli 4 e 5) — prende in considerazione i componenti positivi e negativi del reddito di impresa.

13.5. Da tali principi si è discostata la pronuncia impugnata, in quanto, pur attribuendo natura commerciale all'ATER con conseguente assoggettamento ad IRES e IRAP, ha erroneamente tuttavia negato che le somme ricavate dalla vendita degli immobili ERP concorrano a formare la base imponibile di tali due tributi, in ragione della circostanza che i proventi delle cessioni immobiliari sono vincolati dalla Regione al perseguimento di specifiche finalità di pubblico interesse.

La pronuncia della C.T.R. non ha colto la questione dirimente, in quanto, una volta assodato che tali enti sono soggetti passivi delle imposte in questione perché svolgono attività commerciale, non ne ha fatto logicamente derivare la qualifica dei proventi derivanti dalla cessione degli immobili ERP come "plusvalenze" (non essendo gli riconducibili alla diversa categoria dei "ricavi"), atteso che gli stessi costituiscono componenti positivi del reddito d'impresa che concorrono a formare la base impositiva.

13.6. Il vincolo di destinazione delle somme ricavate dalla vendita degli immobili ERP, invece, è elemento privo di rilievo dal punto di vista fiscale.

Infatti, ripercorrendo l'erronea trama argomentativa del giudice di merito, è il caso di ricordare che, in passato, occupandosi di questione analoga, la Corte (così Cass. n. 2436/2007) ha chiarito che, per esempio, erano assoggettabili all'ILOR i canoni di locazione

degli alloggi di proprietà degli IACP in quanto «gli enti in questione sono titolari di attribuzioni proprie e distinte nell'ambito della realizzazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica, e in particolare nella gestione del patrimonio immobiliare, senza che siano previsti meccanismi di alcun genere che comportino l'imputazione di atti giuridici compiuti dagli IACP allo Stato (o alle Regioni, a seguito dell'attribuzione a queste ultime, da parte della l. n. 1036 del 1972, art. 5, delle funzioni in materia di programmi di edilizia residenziale pubblica). Non assume rilievo, a tali fini, la previsione di un obbligo degli Istituti di versare parte dei proventi ad una gestione statale. Escluso, quindi, che gli IACP svolgano un ruolo di meri esattori di somme dovute allo Stato, non può neppure dubitarsi che sia escluso, sotto altro profilo, il presupposto impositivo del possesso del reddito».

14. In conclusione, va accolto il secondo motivo del ricorso principale, con rigetto del primo e assorbimento dei restanti, compresi i motivi del ricorso incidentale; la sentenza impugnata è cassata, con rinvio al giudice *a quo*, anche per le spese del giudizio di legittimità, perché provveda conformandosi agli indicati principi di diritto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo, dichiara assorbiti i restanti e il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale dell'Aquila- sezione staccata di Pescara in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 19 maggio 2022.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 06 GIU 2022

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

Il Presidente
