Cass. 23 luglio 2020, n. 15753

Concessione di beni relativi all’impresa in comodato ai soci e destinazione a finalità estranee all’esercizio dell’impresa

© 2020 Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

Sintesi dei fatti di causa

- Una società commerciale ha concesso un fabbricato strumentale di sua proprietà in comodato gratuito ad un socio, il quale ne ha acquisito la disponibilità materiale in via esclusiva utilizzandolo quale abitazione privata (dalla lettura del testo della sentenza non si evince se il fabbricato è strumentale per «natura» o per «destinazione»).

La posizione dell'Agenzia delle Entrate e della giusrisprudenza di merito

- In sede di controllo l'Agenzia ha considerato la concessione in comodato del predetto bene quale destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa di cui all'art. 86, comma 1, lett. c), del Tuir, trovando conferma della propria tesi sia nella sentenza della CTP di Isernia sia in quella della CTR del Molise.

- I giudici regionali hanno, in particolare, affermato che, nonostante il bene in oggetto sia rimasto di proprietà della società, "il prelievo del bene immobile dall'impresa è assimilabile ad una cessione a titolo oneroso e, pertanto, la sentenza (di primo grado n.d.a.) va esente dalle censure ad essa rivolte".

© 2020 Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

La posizione della Corte di Cassazione

- Al fine del realizzo della plusvalenza latente in un bene strumentale di impresa non è necessario il trasferimento a terzi della proprietà del bene medesimo, ma è sufficiente la cessazione dell'utilizzo di tale bene nel processo produttivo (prima tesi)

- Rientra tra le destinazioni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa la sottrazione dei beni dal complesso aziendale per effetto della quale muti l'utilizzazione economica del bene (seconda tesi).

L'interpretazione letterale dell'art. 86 comma 1 lett. c), del Tuir

- Per quanto riguarda il significato del termine «destinazione» è possibile enucleare due tesi:

  - secondo la prima di esse, il termine «destinazione» afferisce unicamente il passaggio di beni, in capo ad un dato soggetto, dalla sfera imprenditoriale a quella personale (con riguardo agli enti non commerciali soggetti Ires, dalla sfera «imprenditoriale», a carattere residuale, a quella «istituzionale»). Secondo questa tesi, il termine «destinazione» non comprenderebbe dunque gli atti gratuiti traslativi della proprietà del bene (cfr. M. Nussi, Riv. dir. trib., 1993, p. 1092);

© 2020 Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

- in forza alla seconda di esse, il termine «destinazione» comprende, invece, condivisibilmente, tutti gli atti mediante i quali l'impresa destina propri beni ad un determinato scopo e ciò tanto nell'ipotesi di cessione a terzi della proprietà del bene quanto nell'ipotesi di mutamento funzionale del bene all'interno del patrimonio dell'impresa (cfr. T. Di Tanno, Boll. Trib., 1990, p. 1213).

- Anche in relazione al significato della locuzione «finalità estranee all'esercizio dell'impresa» è possibile distinguere due tesi:

- distacco dei beni dalla sfera giuridica di un determinato soggetto imprenditoriale;

- destinazione dei beni a scopi alieni ad una logica imprenditoriale (cfr. L. Carpentieri, Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi, Giuffré, 1997, p. 137).

© 2020 Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

L’interpretazione in base a *ratio* dell’art. 86 comma 1 lett. c), del Tuir

- Quella in parola è considerata una disposizione strutturale di chiusura del sistema applicabile:

  - secondo alcuna dottrina, solo in ipotesi di fuoriuscita dei beni dalla sfera giuridica soggettiva dell’impresa (cfr., *inter alia*, M. Beghin, Riv. dir. trib., 1998, 59);

  - ad avviso di altra dottrina, solo in ipotesi di mutamento di destinazione dei beni all’interno del patrimonio dell’impresa per effetto dei quali il bene abbandona il regime fiscale di impresa per entrare a fare parte di un nuovo regime fiscale (cfr. M. Versiglioni, Riv. dir. fin. sc. fin., 1992, pp. 515-516).

© 2020 Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

Obiezioni alla tesi della Corte di Cassazione

Obiezione alla prima tesi

- In base all'art. 65, comma 3, del Tuir sono riconducibili alla categoria del «beni relativi all'impresa» tutti i beni a questa appartenenti e ciò costituisce il riflesso, in ambito patrimoniale, di quanto previsto, sul fronte reddituale, dall'art. 6, comma 3, del Tuir

- Pertanto, il patrimonio delle società commerciali non è giuridicamente scindibile, cosicché il concetto di «appartenenza» non si risolve in un mero vincolo «di fatto» o di destinazione del bene alla struttura imprenditoriale, bensì in situazioni giuridiche costituite dal diritto di proprietà o da diritti reali di godimento

- Quindi, mentre gli enti non commerciali potrebbero usare i beni di proprietà sia nell'ambito della sfera «istituzionale» sia nell'ambito di un'eventuale sfera «commerciale» residuale, i beni delle società commerciali, ancorché non

© 2020 Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

impiegati nel processo produttivo, poiché all’interno di tali soggetti non è possibile enucleare una sfera «non commerciale», sono sempre da considerare «d’impresa» e sono assoggettati alla relativa disciplina fiscale

- Per quanto detto sopra risulta quindi arduo annoverare le fuoriuscite di beni strumentali dal processo produttivo tra «le destinazioni a finalità estranee all’esercizio dell’impresa»

- Ad ulteriore dimostrazione di ciò si osserva come in dottrina si sia sempre postulato, per il distacco di beni dal processo produttivo, un trattamento, ai fini della determinazione del reddito di impresa, completamente diverso da quello sostenuto dalla Corte do Cassazione. Più in particolare:

- un bene strumentale temporaneamente inutilizzato nel processo produttivo – ad esempio un fabbricato in ristrutturazione o un macchinario in riparazione – continuerà ad essere ammortizzato, eventualmente ad aliquota ridotta;

- un bene strumentale definitivamente inutilizzato nel processo produttivo – il

© 2020 Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

quale, a motivo della sua impossibilità di produrre utilità economiche future a beneficio dell'attività imprenditoriale, smarrisce la «strumentalità» – non sarà più ammortizzato a partire dal periodo di imposta in cui è avvenuto il relativo irreversibile distacco dal processo produttivo

- Si nota come sia le ipotesi di disimpiego di beni strumentali dal processo produttivo poc'anzi menzionate sia quella oggetto della sentenza in parola non integrino la fattispecie di «destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa» e questo perché i beni in questione: (i) non fuoriescono dal patrimonio imprenditoriale (ii) non smarriscono la destinazione al regime fiscale d'impresa loro impresso al momento del loro ingresso nel patrimonio imprenditoriale

- Con riguardo al caso che qui occupa, l'amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, avrebbe dovuto limitarsi a considerare il fabbricato concesso in comodato al socio – alla cui eliminazione dal processo produttivo si aggiunge la probabile recisione del legame funzionale del medesimo con l'attività economica effettivamente svolta dall'impresa – non più inerente all'attività stessa e

© 2020 Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

conseguentemente riprendere a tassazione le quote di ammortamento imputate a conto economico a partire dal periodo di imposta in cui il bene è stato concesso in comodato

- A sostegno della tesi da ultimo affermato si osserva come l'art. 2, comma 36-quaterdecies, del D.L. n. 138/2011 ha previsto che « *I costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile»,* con ciò considerando implicitamente i beni in questione non più inerenti all'attività dell'impresa.

<u>Obiezione alla seconda tesi</u>

- il concetto di «beni relativi all'impresa», desumibile dall'art. 65 del Tuir, è più ampio di quello di «beni aziendali» e questo perché, mentre il primo è espressione di tutti i beni posseduti dall'impresa a titolo di proprietà o di diritto reale di godimento, senza alcuna distinzione sul piano funzionale, il secondo

© 2020 Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

espressione della nozione civilistica di azienda di cui all’art. 2555 del codice civile è invece rappresentativo solo di quei beni, posseduti o semplicemente materialmente disponibili (in forza di un contratto di locazione, leasing, ecc.) funzionalmente destinati all’esercizio dell’attività dell’impresa

- Detto questo, sono tutti i «beni relativi all’impresa», ossia tutti i beni ad essa appartenenti, e non solamente agli elementi attivi e passivi aziendali, a partecipare, dal momento del loro ingresso nel relativo circuito imprenditoriale, alla formazione del reddito di impresa attraverso ammortamenti, plusvalenze, minusvalenze, ecc. ed è solo dal momento della fuoriuscita dal patrimonio e dal regime fiscale dei beni d’impresa, e non dal momento del loro eventuale distacco dal complesso aziendale racchiuso nell’impresa, che occorre misurare il plusvalore o minusvalore in essi insito

- Al contrario, seguendo il ragionamento dei Supremi giudici si giungerebbe, in via logica, all’insostenibile situazione per cui l’eventuale passaggio di un bene patrimoniale, per ragioni organizzative e/o gestionali, da un ramo aziendale ad un altro comporterebbe il concorso alla formazione del reddito di impresa del plusvalore maturato al momento del predetto passaggio.

© 2020 Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.