

Sulla interpretazione dell'art. 67, comma 1, lett. *h ter*), T.U.I.R. e sua applicabilità a beni concessi in godimento da una società semplice

Cass. Sez. Trib. 25 giugno 2024, n. 17461 - Cirillo, pres.; Lume, est. - Da.Ma. (avv. Govi) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 7 ottobre 2022*)

Imposte e tasse - Occupazione a titolo gratuito di un immobile - Interpretazione dell'art. 67, comma 1, lett. *h ter*), T.U.I.R. e sua applicabilità a beni concessi in godimento da una società semplice

(*Omissis*)

FATTO

1. Con avviso di accertamento, l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Bologna, accertava nei confronti di Da.Ma. un maggior reddito Irpef per l'anno di imposta 2014, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. *h-ter*, t.u.i.r., in relazione alla occupazione a titolo gratuito di un immobile di proprietà della società Lory Srl, a lui riconducibile in quanto partecipata da due società semplici (Provincia Emiliana FP e FilippoAndrea80), fittiziamente interposte, e poiché l'enfiteusi costituita nel 1972 in favore della società semplice Scalini Battivento andava considerata soggettivamente simulata.

2. Contro tale avviso il contribuente proponeva ricorso che la Commissione tributaria provinciale di Bologna (CTP) respingeva.

3. La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna (CTR) rigettava l'appello del contribuente; i giudici del gravame ritenevano preliminarmente assorbite le eccezioni di rito; nel merito, in particolare, evidenziavano che non fosse in discussione la legittimità delle complesse operazioni poste in essere dalla famiglia Da.Ma. tramite la creazione di una serie di società e che comunque sussistesse la concessione gratuita in godimento di beni della società al socio, prevista dall'art. 67, comma 1, lett. *h-ter*, t.u.i.r. come fonte di reddito diverso per la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo;

infatti la società Scalini Battivento, alla data del 2009, era divenuta proprietaria dell'immobile, con l'affrancazione dell'enfiteusi, per cui l'appellante aveva utilizzato nel 2014 un immobile a titolo gratuito tramite una società proprietaria a lui facente capo, il che rientrava nella previsione predetta.

4. Contro tale decisione propone ricorso Da.Ma., in base a sei motivi, illustrati da successiva memoria.

Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso e propone ricorso incidentale affidato a un motivo, cui il ricorrente principale ha opposto controricorso incidentale.

Il ricorso è stato quindi fissato per la trattazione in pubblica udienza alla data del 7 maggio 2024, per la quale il PG ha depositato memoria scritta concludendo per l'accoglimento del primo motivo del ricorso principale, assorbiti gli altri, e il rigetto di quello incidentale.

DIRITTO

1. Il ricorrente propone sei motivi di ricorso

Con il primo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. *h-ter*, d.P.R. n. 917 del 1986 e dei principi generali in materia di società, nonché violazione del principio di tutela dell'affidamento. Deduce in particolare che avendo la CTR accertato la proprietà dell'immobile in capo alla società semplice, la Scalini Battivento, non potesse applicarsi l'art. 67, comma 1, lett. *h-ter*, che si riferisce ai beni dell'impresa ed è quindi inapplicabile alla società semplice, come riconosciuto anche da documenti di prassi.

Con il secondo motivo, proposto, in via subordinata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in quanto la CTR sarebbe incorsa in extrapetizione poiché il motivo della contestazione dell'Agenzia delle entrate non era riferito alla proprietà dell'immobile in capo alla Scalini Battivento ma alla Lory Srl

Con il terzo motivo, proposto, in via subordinata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., avendo il giudice di appello omesso di pronunciare sull'ottavo motivo di appello relativo alle sanzioni.

Con il quarto motivo, proposto, in via subordinata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., avendo la CTR omesso di pronunciare sui motivi di appello primo, secondo, terzo, quarto, quinto, sesto e settimo, perché erroneamente ritenuti inutili.

Con il quinto motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., deduce omesso esame di un fatto



decisivo per la controversia, avendo la CTR, nel determinare il valore locativo dell'immobile facendo riferimento a quello di altro immobile in locazione al fratello, omesso di esaminare il fatto che tale immobile era arredato e fittato in via transitoria nonché le differenze di ubicazione e i costi ingenti a carico del contribuente.

Con il sesto motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., deduce violazione degli artt. 91 e 92 cod. proc. civ., comportando l'accoglimento del ricorso una diversa regolazione delle spese.

1.1. Con il ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. h-ter, t.u.i.r. in combinato disposto con gli artt. 2697 e 2727 cod. civ., e 116 cod. proc. civ., quanto alla ritenuta dimostrazione dell'affrancazione dell'immobile a far data dal novembre 2009 in favore della società Scalini Battivento; in particolare evidenzia di aver dedotto plurime circostanze atte ad individuare l'effettiva disponibilità dell'immobile in capo al Da.Ma., come la inattività della società Scalini Battivento che non versava alcun canone, e della società FilippoAndrea80; che le migliorie apportate all'immobile non potevano considerarsi svolgimento di attività agricola; la piena disponibilità dell'immobile in capo alla famiglia Da.Ma., circostanze che lasciavano presumere che l'immobile fosse rimasto sempre in proprietà della Lory Srl e che l'asserita affrancazione quindi non fosse mai avvenuta.

2. Il primo motivo del ricorso principale, che pone unicamente la questione della interpretazione dell'art. 67, comma 1, lett. h-ter, t.u.i.r. e della sua applicabilità a beni concessi in godimento da una società semplice, è fondato.

L'art. 67, comma 1, lett. h-ter, t.u.i.r. (lettera inserita dall'art. 2, comma 36-terdecies, d.l. n. 138/2011, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 148/2011, applicabile, a norma del comma 36-duodevices del predetto art. 2, d.l. n. 138/2011, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011) dispone che costituiscano redditi diversi "la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore".

Come evidenziato anche nei documenti di prassi (circolare Agenzia delle entrate 24E del 15 giugno 2012) i destinatari delle disposizioni introdotte sono, pertanto, sia i soggetti che concedono in godimento i beni (concedenti) sia quelli che li ricevono (utilizzatori). In particolare, gli utilizzatori che rientrano nell'ambito applicativo della norma sono i soggetti che beneficiano dei beni relativi all'impresa nella propria sfera privata (i soci di società e di enti privati di tipo associativo residenti che svolgono attività commerciale; i familiari dell'imprenditore individuale residente nel territorio dello Stato); la circolare prevede altresì che "Attesa la necessità di evitare l'aggiramento della norma, si ritiene che debbano essere considerati destinatari della disposizione in esame anche i soci o i loro familiari che ricevono in godimento beni da società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile a quella partecipata dai medesimi soci". Tale documento esplicita che "Per quanto concerne i soggetti concedenti, sono da includere nell'ambito applicativo della nuova disposizione, purché residenti: - l'imprenditore individuale; - le società di persone (società in nome collettivo e società in accomandita semplice); - le società di capitali (società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni); - le società cooperative; - le stabili organizzazioni di società non residenti; - gli enti privati di tipo associativo limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale. Restano escluse dall'applicazione della norma le "società semplici" concedenti, in quanto soggetti che non svolgono attività d'impresa".

Il presupposto dell'imposizione di detti redditi è, infatti, che si tratti di beni concessi da società che svolgano attività commerciale, il che è precluso alla società semplice (Cass. 05/11/1977, n. 4709 secondo cui, ai sensi dell'art. 2249 cod. civ., le società aventi per oggetto l'esercizio di un'attività commerciale devono costituirsi secondo uno dei tipi regolati dai capi terzo e seguenti del titolo quinto, delle società, del libro quinto del codice civile, tra i quali non è inclusa la società semplice, caratterizzata dal fatto di avere a oggetto l'esercizio di un'attività diversa da quella commerciale).

Deve quindi affermarsi il principio di diritto per cui "la disposizione della lett. h-ter dell'art. 67, comma 1, t.u.i.r. non è applicabile agli immobili concessi in godimento al socio di società semplice".

Ha quindi errato la CTR, una volta ritenuta l'avvenuta affrancazione dell'immobile in favore della società semplice Scalini Battivento a far data dal 2009 e quindi la titolarità del primo in capo alla seconda nell'anno oggetto della ripresa, il 2014, individuando la stessa come concedente in favore del contribuente, a ritenere applicabile la disposizione della lett. h-ter dell'art. 67, comma 1, t.u.i.r., che non è invece applicabile.

3. Poiché gli altri motivi del ricorso principale sono espressamente proposti in subordine al primo, essi non devono essere esaminati in quanto assorbiti.

4. Occorre quindi esaminare il ricorso incidentale, affidato ad un unico motivo, formulato in termini di violazione di legge (degli artt. 2697 e 2727 cod. civ. e dell'art. 116 cod. proc. civ. nonché dello stesso art. 67, comma 1, lett. h-ter, t.u.i.r.), con cui l'Agenzia censura che la CTR non abbia tenuto conto dell'inattività sia della società Scalini Battivento, che non versava alcun canone, che della società FilippoAndrea80; che le migliorie apportate all'immobile non potevano considerarsi svolgimento di attività agricola; della piena disponibilità dell'immobile in capo alla famiglia Da.Ma., ciò al fine di individuare l'effettiva disponibilità dell'immobile in capo al Da.Ma. (prima parte del motivo) e "che l'immobile fosse rimasto sempre in proprietà della Lory Srl e che l'asserita affrancazione non fosse mai avvenuta" (seconda parte del motivo).

Come da consolidato orientamento di questa Corte, la violazione dell'art. 2697 cod. civ. si configura nel caso in cui il giudice di merito applichi la regola di giudizio fondata sull'onere della prova in modo erroneo, cioè attribuendo l'"onus

probandi" a una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione della fattispecie basate sulla differenza fra fatti costitutivi ed eccezioni: in buona sostanza, il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo ad alcun vizio denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo inquadrabile nel paradigma dell'art. 360 n. 5 cod. proc. civ., che attribuisce rilievo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e presenti carattere decisivo per il giudizio, né in quello del precedente n. 4, disposizione che dà rilievo unicamente all'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante (Cass. 5/06/2023, n. 15684; Cass. 7/10/2021, n. 27270).

D'altra parte (tra le ultime: Cass., Sez. U., 27/12/2019, n. 34474, con richiami pure a Cass. 19/06/2014, n. 13960, ovvero a Cass. 20/12/2007, n. 26965), la violazione dell'art. 116 cod. proc. civ. è riscontrabile solo ove si alleggi che il giudice, nel valutare una prova o, comunque, una risultanza probatoria, non abbia operato - in assenza di diversa indicazione normativa - secondo il suo "prudente apprezzamento", pretendendo di attribuirle un altro e diverso valore, oppure il valore che il legislatore attribuisce ad una differente risultanza probatoria (come, ad esempio, valore di prova legale), nonché, qualora la prova sia soggetta ad una specifica regola di valutazione, abbia invece dichiarato di valutare la stessa secondo il suo prudente apprezzamento.

Il motivo è invece fondato in riferimento alla violazione delle regole proprie del ragionamento presuntivo che la CTR ha del tutto omesso di compiere in riferimento agli elementi dedotti dall'ufficio e relativi alla simulazione dell'enfiteusi e quindi alla conclusione che l'immobile facesse parte del patrimonio della Lory Srl, in essa individuandosi l'effettivo soggetto concedente, titolare del reddito di impresa (la inattività della società Scalini Battivento, che non versava alcun canone e non svolgeva attività agricola; le migliorie apportate all'abitazione che non potevano considerarsi svolgimento di attività agricola; la disponibilità materiale dell'immobile in capo alla famiglia Da.Ma.), laddove la prova presuntiva (o indiziaria) esige che il giudice prenda in esame tutti i fatti noti emersi nel corso dell'istruzione, valutandoli tutti insieme e gli uni per mezzo degli altri (Cass. 09/03/2012, n. 3703), ed invece esaminando e dando rilevanza solo alla circostanza della avvenuta affrancazione, elemento di per sé non dirimente in senso contrario alla simulazione dell'enfiteusi e quindi non dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, propri dell'art. 2729 cod. civ.

5. Concludendo, il ricorso principale va accolto nel suo primo motivo, assorbiti gli altri; il ricorso incidentale va accolto. Va quindi cassata la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Emilia - Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità. P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbiti gli altri, e il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Emilia-Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)