

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 26 gennaio 2023, n. 2472

### RILEVATO CHE

1. La XXX s.p.a. ricorre, con quattro motivi, nei confronti dell' Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza in epigrafe, che ha rigettato l' appello dalla medesima proposto avverso la sentenza della C.t.p. di Roma che, a propria volta, aveva rigettato il ricorso originario.
2. L' Ufficio recuperava a tassazione, per l' anno di imposta 2010, ai fini ires, il maggior reddito derivante dall' illegittima deduzione, in misura integrale, degli interessi passivi corrisposti dalla società in ragione di un mutuo edilizio contratto con la Banca di Roma dell' importo di venti miliardi di lire. Assumeva, sul punto, che non sussistevano i presupposti per la deduzione integrale di cui all' art. 36, comma 1, legge n. 244 del 2007, sicché la deduzione era legittima nei limiti di cui all' art. 96 t.u.i.r.
3. L' Amministrazione ha depositato «atto di costituzione» ai soli fini della eventuale partecipazione all' udienza ex art. 370, primo comma, cod. proc. civ.

### CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo (§ 2. del ricorso) la ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 1, comma 36, legge 24 dicembre 2007, n. 244, dell' art. 23 Cost., degli artt. 12 e 14 preleggi.  
Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto non deducibili integralmente gli interessi passivi assumendo l' insussistenza del requisito soggettivo dell' art. 1, comma 36, cit. atteso che la contribuente non era una società di gestione immobiliare, ma solo una holding. Afferma, in proposito, che detto requisito soggettivo è estraneo alla disposizione in esame.
2. Con il secondo motivo (§ 3. ricorso) la ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 1, comma 36, legge 24 dicembre 2007, n. 244, dell' art. 23 Cost., degli artt. 12 e 14 preleggi.  
Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto non deducibili integralmente gli interessi passivi non sussistendo il requisito oggettivo di cui all' art. 1, comma 36, cit. atteso che il mutuo non era stato contratto per la costruzione o l' acquisto dell' immobile, bensì per la sua ristrutturazione. Assume, in proposito, che anche detto requisito oggettivo è estraneo alla disposizione in esame.
3. Con il terzo motivo (§ 4 ricorso) la ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 12, comma 7, legge 27 luglio 2000, n. 212.  
Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso l' illegittimità dell' avviso di accertamento, nonostante la mancanza di qualsiasi forma di contraddittorio preventivo.
4. Con il quarto motivo (§ 5, ricorso) la ricorrente denuncia, in relazione, all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 3 d.lgs. n. 472 del 1997 e dell' art. 15 d.lgs. n. 158 del 2015.



Censura la sentenza impugnata per violazione del principio del favor rei in relazione alle sanzioni applicate. Rileva che nelle more del giudizio il legislatore era intervenuto a rideterminare il sistema sanzionatorio, ivi inclusa la sanzione per l'illecito contestato dall'Ufficio ed in ragione della sopravvenuta normativa favorevole di cui al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. Per l'effetto, chiede la rideterminazione della sanzione irrogata nella misura del 90 per cento della maggiore imposta eventualmente dovuta, previa applicazione del cumulo giuridico ove più favorevole rispetto al cumulo materiale.

5. Il terzo motivo, preliminare rispetto agli altri, è inammissibile per manifesta infondatezza.

Questa Corte, con sentenza a sezioni unite, cui è seguita giurisprudenza costante, citata dallo stesso ricorrente, e dalla quale non vi è motivo di discostarsi, ha già chiarito che l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi «armonizzati», mentre, per quelli «non armonizzati», non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (Cass. Sez. U, 09/12/2015 n. 24823).

Alla luce di ciò, quanto all'Ires la censura è ex se manifestamente infondata, trattandosi di un ambito in cui non è previsto alcun obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo.

6. Il primo motivo non è fondato.

6.1. La C.t.r. ha ritenuto che la contribuente non potesse beneficiare del regime di integrale deducibilità degli interessi passivi, previsto dall'art. 1, comma 36, legge n. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008) in deroga al disposto di cui all'art. 96 t.u.i.r. non essendo società immobiliare.

La ricorrente sostiene, viceversa, che la norma derogatoria introdotta dalla finanziaria 2008 non conterrebbe alcuna limitazione soggettiva.

6.2. L'art. 1, comma 35, legge finanziaria del 2008 ha chiarito che gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione dei beni immobili (cd. «immobilipatrimonio»), che non costituiscono beni strumentali all'attività d'impresa né beni merci, concorrono alla determinazione del reddito d'impresa. Ne consegue che ai fini dell'Ires gli interessi passivi di finanziamento contratti per l'acquisto di questi ultimi sono deducibili nei limiti e alle condizioni previste dall'articolo 96 t.u.i.r.

Il successivo comma 36, tuttavia, ha previsto che non rilevano ai fini dell'articolo 96 t.u.i.r. (e sono, pertanto, integralmente deducibili) gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

Tale statuizione, è inserita in una disposizione articolata che prevede testualmente: «Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è istituita una commissione di studio sulla fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari, con il compito di proporre, entro il 30 giugno 2008, l'adozione di modifiche normative, con effetto anche a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, volte alla semplificazione e alla razionalizzazione del sistema vigente, tenendo conto delle differenziazioni esistenti tra attività di gestione e attività di costruzione e della possibilità di prevedere, compatibilmente con le esigenze di gettito, disposizioni agevolative in funzione della politica di sviluppo dell'edilizia abitativa, ferma restando, fino all'applicazione delle suddette modifiche normative, la non rilevanza ai fini dell'articolo



96 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione».

La temporanea deroga al regime ordinario – ovvero la totale deducibilità degli interessi passivi – è stata, pertanto, inserita in un contesto normativo volto alla modifica della «fiscaltà diretta ed indiretta delle imprese immobiliari» alle quali deve ritenersi riferito l'intero disposto.

La diversa interpretazione, secondo cui la temporanea deducibilità integrale degli interessi passivi avrebbe portata generale e si applicherebbe a tutte le società non è conforme alla lettera della disposizione; quest'ultima, infatti, ha una sua struttura unitaria – percepibile in ragione della stessa articolazione in un unico periodo – che appare incompatibile con una lettura volta a disancorare la parte precettiva con la parte programmatica.

Detta diversa lettura, per altro, non appare in linea con la ratio legis, chiaramente individuabile nella revisione del sistema di fiscalità delle sole imprese immobiliari, e giunge al risultato irrazionale per il quale il regime derogatorio, se pure destinato ad operare solo in via temporanea in attesa di una riforma tributaria di settore, opererebbe con un'estensione soggettiva più ampia.

In questo senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate con la circolare del 22 luglio 2009 n. 37, ove si è precisato che l'ambito di applicazione del comma 36 citato è limitato alle cd. immobiliari di gestione, ovvero alle società la cui attività consiste nell'utilizzo passivo degli immobili patrimonio.

6.3. La C.t.r. ha affermato che «non essendo in contestazione che la XXX s.p.a., in qualità di holding, non è una società immobiliare di gestione [...] non fosse in possesso del requisito soggettivo per dedurre integralmente gli interessi passivi». Così motivando si è attenuta a principi sopra riportati.

7. In ragione del rigetto del primo motivo resta assorbito il secondo.

Infatti una volta esclusa l'applicabilità dell'art. 1, comma 36, cit. per mancanza del requisito soggettivo, non ha più rilevanza la verifica della sussistenza dei presupposti oggettivi.

8. Il quarto motivo è fondato.

La società ricorrente ha dedotto la sopravvenuta illegittimità parziale delle sanzioni irrogate con l'avviso in questione, a seguito della entrata in vigore del d.lgs. 24 settembre 2015 n.158. Quest'ultimo ha sostituito le disposizioni del d.lgs.18 dicembre 1997 n. 472 in materia di sanzioni per infedele dichiarazione prevedendo la determinazione del minimo edittale della sanzione nella misura del 90 per cento della maggiore imposta dovuta, in luogo del previgente minimo pari al 100 per cento.

In applicazione del principio del trattamento sanzionatorio più favorevole al contribuente, stabilito dall'art.3, comma 3, d.lgs. 18 dicembre 1997 n.472, la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario introdotta dal decreto legislativo n.158 del 2015, vigente dal 1° gennaio 2016 a norma dell'art.32 del d.lgs n.158 del 2015, come modificato dall'art.1 comma 133 della legge 28 dicembre 2015 n.208, è applicabile retroattivamente alla condizione, ricorrente nel caso in esame, che il processo sia ancora in corso con la conseguente non definitività della parte sanzionatoria del provvedimento impugnato (Cass. 03/05/2022, n. 13834, Cass. 30/03/2021, n. 8716, Cass. 24/01/2018, n. 8716, Cass. 27/06/2017, n. 15978 del 27/06/2017; Cass. 24/1/2018, n. 1706), dovendo «la natura e lo scopo squisitamente pubblicistici del principio del favor rei ... prevalere sulle



preclusioni derivanti dalle ordinarie regole in tema d'impugnazione" (Cass. 31/03/2008, n. 8243, in motivazione).

9. In conclusione, il ricorso va accolto limitatamente all'ultimo motivo, rigettati il primo ed il secondo e dichiarato inammissibile il terzo; la sentenza va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio che dovrà rideterminare le sanzioni e provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

Accoglie l'ultimo motivo del ricorso, rigettato il primo ed il secondo e dichiarato inammissibile, il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

