Ordinanza del 12/06/2020 n. 11333 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Spese di ristrutturazione - Immobile destinato a castello - Variazione catastale - Utilizzo per albergo con ristorante - Detraibilità.

Massima:

Nel sistema della detrazione IVA, in relazione a beni o servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa, è necessaria una correlazione tra i beni e i servizi acquistati e l'attività esercitata, nel senso che essi devono inerire all'impresa, anche se si tratti di beni non strumentali in senso proprio, purché risultino destinati alla finalità della produzione. Di conseguenza, è stata riconosciuta la detraibilità deĺl'IVA sulle fatture dei lavori di ristrutturazione di una porzione di immobile avente destinazione abitativa, ma in concreto usato per lo svolgimento dell'attività di affittacamere. Nel caso di specie, la rettifica della dichiarazione IVA era stata fondata sul presupposto dell'iscrizione del fabbricato oggetto della controversia, tra le unità immobiliari classificabili tra quelle a destinazione abitativa, valorizzando il dato della effettiva destinazione del bene all'attività commerciale confermato dalla variazione catastale avvenuta nell'annualità successiva.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto che:

- la Fondazione Castello di Mombasiglio s.c.a.r.l. ha impugnato l'avviso di accertamento (n. 821030200621/2009) con il quale l'Agenzia delle entrate, per l'anno di imposta 2004, aveva recuperato a tassazione, ai fini delle imposte dirette, la somma di Euro 16.286,07 quali costi non inerenti all'esercizio dell'attività di impresa e, ai fini Iva, la somma di Euro25.131,00, portata in detrazione dalla contribuente in quanto sostenuta per spese di ristrutturazione di un immobile affermato strumentale all'attività di impresa.

Con il medesimo avviso era stata inoltre irrogata la sanzione amministrativa unica di Euro 37.696,50;

- la Commissione tributaria provinciale di Cuneo, con sentenza n. 64/01/11, ha accolto il ricorso, ritenendo che non necessariamente la classificazione A/9 individuasse un immobile a destinazione abitativa. Pertanto, esclusa in via automatica l'equazione tra la categoria A/9 e il fabbricato a destinazione abitativa, la Commissione ha ritenuto che il castello si trovasse inserito nella categoria A/9 in quanto tale e non sulla base di un'effettiva destinazione abitativa, di fatto mai attribuitagli nemmeno prima della vendita;

- la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha accolto parzialmente l'appello dell'Agenzia delle entrate dichiarando legittimo l'accertamento in punto di Ires e Irpef, sul presupposto che le somme accertate apparivano sufficientemente precise e determinate, così come puntuali risultavano al riguardo le motivazioni poste a base del recupero, confermando nel resto la sentenza impugnata;

- l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi;

- la società contribuente si è costituita con controricorso e, in prossimità dell'adunanza, ha depositato una memoria ex art. 378 c.p.c.

Considerato che:

- con il primo motivo di ricorso si contesta la violazione di legge, ex art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., con riferimento all'applicazione dell'art. 19 bis, comma 1, lett. i) d.p.r. 633/1972.

Parte ricorrente evidenzia che le circostanze di fatto che hanno caratterizzato la vicenda oggetto del giudizio sono pacifiche e non contestate: la Fondazione Castello di Mombasiglio s.c. a r.l. nel 2001 acquistava il castello di Mombasiglio; lo stesso risultava accatastato nella categoria A/9 "Castelli - Palazzi di eminenti pregi artistici e storici", ovvero quale immobile destinato a finalità abitativa; la società sosteneva delle spese per la ristrutturazione dell'immobile che procedeva, poi, a portarsi in detrazione sull'Iva dovuta per l'anno di imposta 2004, ritenendo l'immobile strumentale alla propria attività imprenditoriale, avendo lo stesso destinazione di "Albergo con ristorante". Secondo quanto illustrato dall'Agenzia delle entrate, la questione giuridica insorta, pertanto, attiene all'esatta interpretazione dell'art. 19 bis, comma 1, lett. i) d.p.r. 633/72, laddove statuisce che: "Non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricati, a destinazione abitativa, né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni". In particolare, si tratta di stabilire se con il riferimento, contenuto nella disposizione richiamata, alla "destinazione abitativa", il legislatore abbia avuto riguardo alla qualificazione risultante dall'accatastamento (c.d. dato formale), ovvero alla effettiva destinazione dell'immobile (c.d. dato sostanziale). Qualora fosse accolta la prima ricostruzione, non potrebbero aversi dubbi in ordine alla legittimità dell'avviso di accertamento, considerato che, per espressa ammissione della contribuente, l'immobile, nell'anno di imposta considerato, era accatastato nella categoria A/9. Secondo la prospettazione di parte ricorrente, il legislatore ha voluto agganciare l'eccezione alla regola (ovvero l'indetraibilità dell'imposta) a un parametro oggettivo, neutro e incontestabile: "la destinazione abitativa" dei fabbricati o delle porzioni di fabbricato. L'unica strada percorribile al fine di individuare la destinazione abitativa (o meno) di

un immobile è la visura catastale, ovvero l'attestazione ufficiale rilasciata dall'Agenzia del territorio, attraverso la quale è possibile conoscere i dati identificativi e reddituali degli immobili (terreni e fabbricati), la categoria catastale di appartenenza, nonché i dati identificati degli intestatari. In questa ottica, quindi, assume rilevanza non l'effettiva destinazione d'uso dell'immobile (che rappresenta una variabile mutevole e soggetta a valutazioni di carattere discrezionale), bensì un parametro certo e incontrovertibile quale la categoria catastale;

- il motivo è infondato;

- come chiarito dal precedente di questa Corte intercorso tra le parti (Cass. 23 marzo 2016, n. 5707), la classificazione nella categoria "A" non è da ricondurre necessariamente ed esclusivamente alla destinazione abitativa, come la stessa "eccezione", con riguardo alla categoria "A/10", sta inequivocabilmente a dimostrare;

- nell'ambito della categoria catastale "A", si collocano non solo le abitazioni di tipo signorile (A/1), civile (A/2), economico (A/3), popolare (A/4), ultrapopolare (A/5), rurale (A/6), i villini (A/7), le ville (A/8), nonché abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi (A/11), ma anche gli uffici e studi privati (A/10) e, appunto, castelli o palazzi di eminenti pregi artistici e storici (A/9); mentre tutte le restanti categorie si caratterizzano per la "destinazione" dell'unità immobiliare (ad abitazione o ad ufficio), la categoria A/9 si caratterizza invece per la "natura intrinseca" della costruzione - la quale ha a che vedere con la natura storicoartistica dell'immobile - "ben potendo accadere che l'intero edificio (castello o palazzo) abbia una destinazione corrispondente ad altre categorie", quali ad esempio alberghi, musei, biblioteche, uffici, banche e quant'altro;

- se l'art. 19-bis 1, lett. i), del d.P.R. n. 633/72 prevede - nella versione ratione temporis vigente - che "non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa nè quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione o la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni", è evidente che la detrazione resta espressamente esclusa (solo) laddove gli immobili abbiano una destinazione abitativa, mentre gli immobili catastalmente classificati sub A/9 non hanno necessariamente una siffatta destinazione;

- questa Corte, nell'esplicitare i tratti caratterizzanti del sistema della detrazione IVA attuato attraverso il d.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, in relazione a beni o servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa, ha chiarito che esso postula una necessaria correlazione fra i beni e i servizi acquistati e l'attività esercitata, nel senso che essi devono inerire all'impresa, anche se si tratti di beni non strumentali in senso proprio, purché risultino in concreto destinati alla finalità della produzione o dello scambio nell'ambito dell'attività dell'impresa stessa, con la precisazione che "il nesso oggettivo che deve sussistere tra acquisto e impiego di beni e servizi.., non è quello di diretta e meccanica utilizzazione, ma... si riassume in una necessaria relazione di inerenza tra la singola operazione di acquisto e l'esercizio dell'attività economica del soggetto passivo IVA" (Cass. n. 5987 del 1992, n. 9452 del 1997, n. 6785 del 2009, n. 3458 del 2014);

- di conseguenza, partendo dal presupposto che la valutazione della strumentalità di un acquisto rispetto all'attività imprenditoriale va effettuata in concreto, tenuto conto dell'effettiva natura del

bene in correlazione agli scopi dell'impresa, non già in termini puramente astratti (Cass. n. 16730 del 2007, n. 12036 del 2008), è stata riconosciuta la detraibilità dell'Iva sulle fatture dei lavori di ristrutturazione di una porzione di immobile avente addirittura destinazione catastale abitativa (cat. A/2), ma in concreto utilizzato per lo svolgimento dell'attività "affittacamere e case per vacanze", e da qualificarsi perciò come bene strumentale, anche in forza del rilascio di apposita licenza da parte del Comune competente; così escludendosi che il diritto alla detrazione dell'Iva possa essere negato in forza della astratta classificazione catastale dell'immobile, dandosi invece prevalenza alla sua concreta destinazione (Cass. n. 8628 del 2015);

- con il secondo motivo di ricorso, ai sensi dello art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. si denuncia la contraddittorietà della motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio in cui si denunciano i risultati manifestamente contraddittori in ordine al dato dell'indagine sull'utilizzo dell'immobile, sul presupposto che le circostanze valorizzate dalla Commissione tributaria regionale per ritenere che l'effettiva destinazione dell'immobile sia diversa da quella abitativa, dimostrino, in realtà, l'esatto contrario: se era stata richiesta concessione edilizia per l'esecuzione di lavori rivolti a consentire il cambiamento nella destinazione di uso dei locali del castello, e se, successivamente all'anno di imposta considerato nell'avviso di accertamento, si è proceduto ad una variazione della categoria catastale, ciò non può che significare che, precedentemente, il castello aveva destinazione abitativa;

- il motivo è infondato;

- non sussiste infatti alcuna contraddizione nelle argomentazioni utilizzate dalla Commissione tributaria regionale, che ha esplicitato in maniera lineare le ragioni per le quali ha ritenuto soltanto parzialmente fondato l'appello dell'Agenzia delle entrate, respingendo le ragioni che avevano portato alla rettifica della dichiarazione Iva sul presupposto dell'iscrizione del fabbricato oggetto della controversia tra le unità immobiliari classificabili tra quelle a destinazione abitativa, valorizzando il dato dell'effettiva destinazione del bene all'attività commerciale, confermato dalla variazione catastale avvenuta nell'annualità successiva;

- il ricorso va pertanto respinto e le spese di legittimità del presente giudizio devono essere integralmente compensate tra le parti, in ragione delle questioni prospettate e degli orientamenti della giurisprudenza in materia;

- non sussistono i presupposti per il versamento del doppio contributo unificato da parte dell'amministrazione medesima;

- come chiarito, infatti, da questa Corte, con ferma giurisprudenza, nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115/02, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (Cass., Sez. Un., 8 maggio 2014, n. 9938; v. anche Cass. 29 gennaio 2016, n. 1778; Cass. 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q. M.

La Corte rigetta il ricorso. Dichiara integralmente compensate tra le parti le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 15 gennaio 2020.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza