# Sentenza del 11/05/2018 n. 11534 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**
IVA - Immobile di proprietà di terzi - Detrazione - Diritto - Condizioni

**Massima:**

Il diritto alla detrazione IVA per lavori di ristrutturazione o manutenzione deve essere riconosciuto anche per gli immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva e finanche se - per cause estranee al contribuente - la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi, in quanto il diritto alla detrazione relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa viene meno soltanto quando l'attività economica anche potenziale cui avrebbe dovuto accedere non sia stata intrapresa per circostanze non estranee al contribuente.

Massima redatta a cura del CERDEF

**Testo:**

Svolgimento del processo

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze accoglieva il ricorso promosso da XXXX S.r.l. avverso "due distinti provvedimenti" - uno di diniego di rimborso IVA e l'altro di recupero IVA indebitamente rimborsata anni 2001 - 2002 - in relazione tra l'altro a spese di ristrutturazione di un importante complesso immobiliare in locazione destinato a residence per vacanze di proprietà della controllante XXXX LLC di diritto statunitense.

In parziale riforma della prima decisione la Commissione Tributaria Regionale della Toscana riteneva legittimi i suddetti atti di diniego e di recupero "limitatamente alle opere di ristrutturazione edilizia".

In via preliminare la CTR riteneva infatti che il condono "tombale" L. 27 dicembre 2002, n. 289, ex art. 9, - a cui la contribuente aveva aderito - non potesse comprendere i crediti IVA come anche confermato da Corte cost. n. 340 del 2005. Con riguardo all'IVA relativa alle spese di ristrutturazione la CTR riteneva l'imposta non detraibile sia perchè al momento della sua ristrutturazione il complesso immobiliare era in categoria catastale A/2 abitativa - quando invece

il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 bis 1, lett. i), ammetteva la detrazione unicamente per le società con oggetto esclusivo o principale la costruzione o la vendita di immobili essendo irrilevante il successivo accatastamento in D/2 - sia perchè il D.P.R. n. 633 cit., art. 30, comma 2, lett. c), applicabile ratione temporis non consentiva la detrazione d'imposta per le spese di ristrutturazione di immobili non ammortizzabili in quanto di "proprietà di un terzo soggetto XXXX LLC". La CTR respingeva infine la domanda di disapplicazione delle sanzioni formulata dalla contribuente ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, perchè - oltre che "essere sfornita di specifica motivazione e non essere assistita da elementi probatori" - non erano ravvisabili difficoltà che avessero dato luogo ad una obbiettiva incertezza interpretativa.

La contribuente ricorreva per cassazione per quattordici motivi, ai quali resisteva l'ufficio con controricorso.

Chiamata dapprima in camera di consiglio, la controversia veniva in seguito rimessa davanti a queste Sezioni Unite per decidere la contrastata questione di massima di particolare importanza circa il diritto alla detrazione d'imposta delle spese di ristrutturazione di immobili non di proprietà - bensì soltanto detenuti dal soggetto passivo d'imposta a titolo di locazione - peraltro in una concreta fattispecie connotata dalla circostanza che la contribuente aveva detratto l'IVA senza aver mai esercitato attività d'impresa e poi venduto il complesso turistico appena dopo aver incorporato la controllante estera ad una terza Società la cui compagine sociale era per l'essenziale la stessa delle altre.

Entrambe le parti si avvalevano della facoltà di depositare memorie.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso - formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - la contribuente lamentava sotto vari profili la violazione della L. n. 289 cit., art. 9, laddove la CTR aveva ritenuto "non coperto" da condono il debito IVA in discussione. In particolare - e tra l'altro - la contribuente lamentava come la Corte cost. avesse limitato gli effetti del condono ai soli fittizi crediti IVA relativi ad operazioni inesistenti e che nel caso di specie gli impugnati avvisi si traducevano in realtà in un vero e proprio accertamento IVA certamente rientrante nella previsione della L. n. 289 cit., art. 9.

Il motivo è infondato sia perchè anche i crediti IVA dedotti in giudizio non sono suscettibili di condono - non avendo la Corte cost. limitato il divieto di condono "tombale" ai soli crediti IVA sorti in relazione a operazione inesistenti - come le Sezioni Unite di questa Corte hanno avuto recente occasione di precisare con orientamento condivisibile che in mancanza di originali critiche devesi senz'altro confermare (Cass. sez. un. n. 16692 del 2017). E sia inoltre per l'interdizione unionale a provvedimenti domestici che abdichino al recupero di imposte armonizzate (Corte giust. 15 Luglio 2015 C-82/14; Corte giust. 17 luglio 2008 C-132/06).

2. Con il secondo motivo di ricorso - formulato anch'esso ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - la contribuente lamentava che l'ufficio nel negare il condono avesse violato il principio dell'"affidamento" incolpevole di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10. Una violazione che la CTR avrebbe dovuto rilevare con la conseguente declaratoria di illegittimità degli impugnati atti

fiscali. Anche questo motivo è all'evidenza infondato perchè - oltre a non essere stato indicato alcun atto dell'amministrazione a cui la contribuente si sia dovuta conformare - vale semplicemente sottolineare che L. n. 212 cit., art. 10, riguarda ipotesi in cui si potrebbe non irrogare sanzioni.

3. Con il terzo motivo la appena veduta censura circa la violazione del principio dell'incolpevole "affidamento" veniva declinata come vizio motivazionale ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Il motivo è inammissibile giacchè il vizio addebitato alla CTR non riguarda alcun accertamento fattuale insufficientemente spiegato, bensì una questione di diritto soltanto censurabile come sopra si è fatto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

4. Con il quarto e settimo motivo del ricorso la contribuente censurava la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, addebitando alla CTR di aver violato principalmente il D.P.R. n. 633 cit., art. 19 bis 1, lett. i), - nonchè Dir. 17 maggio 1977, n. 388, art. 17, comma 2, lett. a), ora art. 168, lett. a) dir. 28 novembre 2006 n. 112 - per aver reputato indetraibile l'IVA in ragione della circostanza che in corso di ristrutturazione il complesso turistico era accatastato in cat. A/2 abitativa. Secondo la contribuente infatti la CTR avrebbe invece dovuto riconoscere la detrazione perchè indipendentemente dalla categoria catastale attribuita - era in atti pacifico che il rammentato complesso immobiliare fosse destinato all'attività di impresa turistica tanto che al termine dei lavori di ristrutturazione era stata assegnata la cat. D/2.

I motivi da trattarsi congiuntamente perchè strettamente connessi sono fondati - anche alla luce della giurisprudenza domestica e unionale - le quali non hanno mancato di evidenziare che ai fini della detrazione d'imposta la strumentalità del bene deve essere verificata in concreto. E cioè tenendo conto della sua effettiva destinazione - in rapporto all'attività di impresa - non potendosi infatti tollerare in via di principio limitazioni al diritto di detrazione. E quindi - in particolare - dovendosi accertare la strumentalità dell'immobile prescindendo dalla categoria catastale attribuita dall'Amministrazione (Corte giust. n. 488 del 2008; Cass. sez. trib. n. 8628 del 2015).

Vengono così assorbiti il quinto - nonchè sesto motivo del ricorso che in via gradata declinano la identica censura di cui sopra sotto il profilo del vizio motivazionale ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile ratione temporis.

5. Con l'ottavo motivo del ricorso la contribuente censurava la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR - in violazione dell'art. 112 c.p.c. - pronunciato extra petita laddove aveva ulteriormente escluso il diritto alla detrazione perchè il D.P.R. n. 633 cit., art. 30, comma 2, lett. c) applicabile ratione temporis ciò consentiva solo per i beni di proprietà ammortizzabili. Il motivo è all'evidenza infondato costituendo - il riferimento compiuto dalla CTR al D.P.R. n. 633 cit., art. 30, comma 2, lett. c), una mera argomentazione in diritto a sostegno del recupero d'imposta accertato con gli impugnati avvisi.

6. Con il nono motivo del ricorso - formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - la contribuente lamentava la violazione del D.P.R. n. 633 cit. art. 30, comma 2, lett. c), per avere la

CTR ritenuto di escludere la detrazione perchè la norma in esponente limitava il diritto ai soli beni ammortizzabili tali non essendo quelli di proprietà altrui. Secondo la contribuente la disposizione regolava invece la diversa fattispecie della "rimborsabilità" dell'IVA stabilendo le condizioni della stessa sul "presupposto della sua detraibilità".

Con l'undicesimo e dodicesimo motivo del ricorso - ancora formulati ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - la contribuente addebitava alla CTR di aver violato il D.P.R. n. 633 cit., art. 19, nonchè Dir. n. 388 cit., art. 17, comma 2, lett. a), assumendo a riguardo che queste disposizioni "configgevano" con l'esclusione del diritto alla detrazione. E questo perchè il complesso immobiliare era comunque strumentale alla attività di impresa turistica - e la circostanza che la proprietà fosse della controllante non poteva essere d'impedimento al riconoscimento del diritto - pena la violazione dei fondamentali principi unionali e domestici rivolti a garantire in ogni caso la detraibilità dell'imposta. E tenendo altresì conto del fatto che - successivamente all'incorporazione della controllante - il residence era stato venduto "con una operazione soggetta a IVA" afferente l'attività d'impresa con il conseguente diritto alla detrazione.

I motivi - che in ragione della loro stretta connessione possono essere esaminati congiuntamente - sono fondati nella misura più sotto precisata.

I suddetti motivi introducono il tema della controversia che ha coonestato la rimessione a queste Sezioni Unite essendo in effetti nella sezione tributaria di provenienza insorto contrasto tra pronunce intese a riconoscere - o ad escludere - il diritto a detrarre VIVA in fattispecie in cui erano stati svolti lavori di manutenzione o ristrutturazione su immobili utilizzati da impresa che li aveva soltanto in locazione per la sua attività (sono per la negativa, Cass. sez. trib., 12/07/2006, n. 15808; Cass. sez. trib. n. 2939 del 2006; a cui debbono essere aggiunte, con riferimento alla simmetrica questione della deduzione dei costi, Cass. sez. trib. n. 13494 del 2015; Cass. sez. trib. n. 6936 del 2011; sono invece per il riconoscimento, con riguardo all'IVA, Cass. sez. trib. n. 3544 del 2010; Cass. sez. trib., 30/04/2009, n. 10079 del 2009; con riguardo ai costi, Cass. sez. trib. n. 13327 del 2011).

In tutte le sentenze che hanno escluso la detrazione è in diverse forme presente la preoccupazione che il contratto di locazione potesse essere stato predisposto allo scopo di consentire alla conduttrice una detrazione di cui la proprietaria dell'immobile in quanto "consumatrice finale" non avrebbe potuto aver diritto appunto perchè non esercitante attività di impresa o professionale venendo quindi a mancare l'effettuazione di operazioni IVA "a valle" dalle quali potesse originare il debito d'imposta eventualmente compensabile. E questo al di là della giustificazione giuridica fornita - che con riguardo alla detrazione è stata anche quella del divieto previsto per i beni non ammortizzabili - e che con riguardo alla deduzione è stata anche quella della mancanza di inerenza. Si pensi per esempio a una persona fisica proprietaria di un negozio che debba ristrutturarlo - e che non può detrarre nè dedurre - e che per questo costituisca una Società che riceva in locazione l'immobile soltanto per averne diritto tanto che a lavori ultimati il contratto di locazione venga risolto. Si pensi ancora per esempio ad un professionista che voglia ristrutturare l'abitazione il quale - per permettere la deduzione e la detrazione - conceda in locazione l'immobile alla associazione professionale di cui fa parte per poi risolvere il contratto terminati i lavori. E' per vero una preoccupazione che alligna anche nella

concreta fattispecie - in cui la controllante proprietaria era una società estera di diritto statunitense - mentre la controllata che aveva in locazione il complesso immobiliare mai aveva svolto attività d'impresa. E in tal modo sembrando all'ufficio - nella sostanza - un semplice collettore di costi.

Occorre a riguardo ricordare che la giurisprudenza unionale ha già avuto occasione di indagare la tematica pervenendo a consolidare una soluzione mediana - anche recentissimamente reiterata - del tutto coerente con il carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità dell'imposta come costantemente predicato dalla medesima Corte di Giustizia (Corte giust. 28 febbraio 2018 C672/16; Corte giust. 14 settembre 2017 C-132/16; Corte giust. 18 luglio 2013 C-124/12; Corte giust. 29 ottobre 2009 C-29/08).

Una soluzione - quella adottata dal giudice unionale - che deve recepirsi nell'ordinamento domestico secondo i seguenti principi di diritto: "Deve riconoscersi il diritto alla detrazione IVA per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purchè sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva. E ciò pur se - per cause estranee al contribuente - la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi".

Regole che appunto permettono di far salvo il fondamentale principio europeo del diritto alla detrazione relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa - dalla giurisprudenza unionale da negarsi soltanto in ipotesi del tutto eccezionali - subordinatamente alla riscontrata sussistenza della essenziale condizione del nesso di strumentalità dell'immobile che consenta di evitare a chi è nella sostanza un "consumatore finale" di potersi detrarre l'imposta. Un nesso di strumentalità il quale viene meno soltanto quando l'attività economica anche potenziale cui avrebbe dovuto accedere non sia stata intrapresa per circostanze non estranee al contribuente. E con l'ulteriore aggiunta che la questione all'esame nulla a che fare con fattispecie abusive o elusive - risolvendosi invece unicamente nello stabilire con un tipico accertamento di fatto se il diritto spetta o non spetta per la rammentata ragione della esistenza o meno della natura strumentale dell'immobile rispetto all'attività economica in concreto svolta o che il contribuente avrebbe potuto svolgere.

Trattasi di un accertamento che la CTR ha invece mancato di fare anche a causa del già rilevato error in iudicando consistente nell'aver ritenuto esclusa la detrazione perchè in corso di ristrutturazione l'immobile era indicato in cat. A/2 abitativa - di qui la conseguente cassazione della sentenza ed il rinvio della causa per il necessario incombente.

Viene con ciò assorbito il decimo motivo del ricorso con il quale nella sostanza - le appena vedute censure vengono declinate sotto il profilo del vizio motivazionale ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile ratione temporis.

7. Restano altresì assorbiti i motivi tredicesimo e quattordicesimo del ricorso principale - formulati rispettivamente ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 applicabile ratione temporis - perchè rivolti a censurare il rigetto della domanda di disapplicazione delle sanzioni. E ciò perchè - ai sensi dell'art. 336 c.p.c., comma 1, - la statuizione sulle sanzioni è dipendente dal mancato riconoscimento del diritto alla detrazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto, settimo, nono, undicesimo e dodicesimo motivo di ricorso; rigetta il primo, secondo, terzo e sesto motivo e assorbiti gli altri; cassa l'impugnata sentenza; rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana che, in altra composizione, dovrà decidere la controversia uniformandosi ai superiori principi e regolare le spese di ogni fase e grado.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 13 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2018

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza