Sentenza del 13/10/2020 n. 22005 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Detrazione - Legittimità - Condizioni - Inerenza e congruità

Massima:

In tema di detrazione di costi, l'inerenza deve essere valutata secondo un giudizio di carattere qualitativo, e non quantitativo, correlato all'attività di impresa, con la conseguenza che, in tema di IVA, la stessa non può essere esclusa solo in virtù di un giudizio sulla congruità del costo che non condiziona né esclude il diritto alla detrazione, salvo che l'amministrazione finanziaria dimostri la macroscopica antieconomicità della operazione.

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

Testo:

1. La CT di secondo grado di Trento ha accolto il gravame interposto dal C.I.G., associazione sportiva dilettantistica esercente l'attività di gestione di un maneggio, avverso la sentenza della CT di primo grado di Trento di rigetto dei ricorsi, riuniti, presentati dall'associazione medesima contro gli avvisi di accertamento per IVA e sanzioni relativamente agli anni d'imposta 2002, 2003 e 2004, concernenti l'indebita detrazione dell'IVA - ritenuta dall'ufficio non "inerente", dovendo i costi imputarsi non all'associazione, ma ai proprietari dei terreni K.S. e V.C. - sui lavori di ristrutturazione e ammodernamento di immobili di proprietà di terzi, nonché l'acquisto di attrezzature e cavalli in carenza di esercizio di attività sino a tutto il 2004. La CT di secondo grado ha rigettato altresì il gravame incidentale svolto dall'Agenzia delle Entrate avverso il capo della sentenza di primo grado concernente l'esclusione delle sanzioni per obiettiva incertezza sull'applicazione delle disposizioni di legge.

2. Ha ritenuto la CT di secondo grado che - incontestato il principio generale della detraibilità dell'IVA per interventi su beni di proprietà di terzi - l'associazione ha titolo alla detrazione poiché: a) quanto ai beni strumentali, secondo la convenzione del 25 novembre 1999 tra i predetti proprietari del terreno (K.S. e V.C., presidente e associato) e il Comune di Trento l'esecuzione dell'opera, classificata come pubblica, è a carico dei detti proprietari «o tramite una loro associazione sportiva» (il C.I.G., appunto), il cui subentro è stato contrattualmente previsto dall'accordo per scrittura privata del 10 febbraio 2000 seguito all'assemblea degli associati del 22

dicembre 1999; b) il Comune di Trento ha stipulato con detta associazione - non con i proprietari del terreno - una convenzione per la gestione dell'opera, qualificata di interesse pubblico generale, per un periodo massimo di 99 anni al fine di assicurare l'ammortamento delle spese sostenute, con riserva del Comune di acquisirla alla scadenza del termine previsto della convenzione; c) quest'ultima è assimilabile allo schema del cd. project financing per il quale è previsto il recupero dell'IVA sugli investimenti effettuati dal contraente anche su beni di terzi; d) circa la detraibilità dell'IVA sulla casa di abitazione dei predetti S. e C., l'unità immobiliare rientra tra i beni strumentali in quanto dimora del custode, in considerazione della metratura dell'immobile e del suo carattere "strumentale"; e) quanto alle spese di acquisto di attrezzature, esse sono detraibili ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; f) stante il corretto comportamento dell'associazione, è infondato l'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate sulla debenza delle sanzioni.

3. Avverso detta sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato a sei motivi. L'associazione non ha svolto difese.

Ragioni della decisione

4. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, 2704, comma 1, c.c., e 148, comma 8, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR): difetterebbe nella specie l'elemento soggettivo per il riconoscimento della chiesta detrazione, essendo i terreni meramente concessi all'associazione per l'esercizio dell'attività del circolo ippico e non constando un valido titolo autorizzativo dell'esecuzione delle opere su terreni di terzi, stante l'inopponibilità dell'accordo poiché carente di data certa e l'invalidità della delibera dell'associazione per contrasto con l'art. 148 TUIR.

Con il secondo motivo si denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 115 c.p.c., per non avere la CT di secondo grado correttamente valutato le prove sulla sussistenza del titolo che autorizzava la contribuente ad eseguire le opere sui terreni di terzi, essendo comunque inopponibile all'amministrazione il trasferimento di diritti reali o di obbligazione non avente data certa, nonché illegittima la deliberazione dell'assemblea degli associati autorizzala della sottoscrizione dell'accordo poiché non conforme alle prescrizioni dell'art. 148 TUIR.

Con il terzo motivo si denuncia vizio motivazionale e nullità della sentenza, non avendo la CT di secondo grado dato riscontro alle questioni sollevate dall'ufficio e, in particolare, nulla avendo argomentato in ordine all'insussistenza di un valido subentro dell'associazione nella convenzione con il Comune «limitandosi, per la casa di abitazione, ad esprimere laconicamente una mera petizione di principio senza riferirsi concretamente ad alcuna prova dell'inerenza della casa di abitazione in questione rispetto all'attività del centro ippico (con motivazione, quindi, meramente apparente)» (pp. 43-44 del ricorso).

Con il quarto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 4, 19 e 19-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 relativamente alla questione della "dimora del custode" e delle spese di acquisto delle attrezzature per gli anni 2002, 2003 e 2004, non avendo l'attività svolta dall'associazione natura commerciale o almeno prevalentemente commerciale.

Con il quinto motivo si denuncia omessa motivazione e nullità della sentenza sulle medesime questioni di cui al quarto mezzo che precede.

Infine, con il sesto motivo si denuncia violazione dell'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 sulla non applicabilità delle sanzioni per obiettiva incertezza delle disposizioni tributarie.

5. Il ricorso dev'essere complessivamente rigettato.

5.1. I primi cinque motivi pongono varie questioni connesse, investenti - in sostanza - i profili dell'esatta individuazione del soggetto titolato ad eseguire le opere su terreni di terzi, con i correlativi adempimenti fiscali per il recupero dell'IVA assolta, e della conseguente "inerenza" dei costi rispetto all'attività dell'associazione sportiva: argomenta l'amministrazione per la sussistenza di una confusione tra la posizione dell'associazione sportiva e quella dei due proprietari del terreno (entrambi facenti parte della compagine associativa, uno come associato e l'altro quale legale rappresentante) e contesta che le possa essere opposta la scrittura privata del 10 febbraio 2000 (sottoscritta tra i predetti e l'associazione per l'affitto a quest'ultima del terreno per l'esercizio dell'attività dell'associazione medesima) in quanto priva di data certa e basata su una delibera dell'associazione invalida ai sensi dell'art. 148 TUIR.

5.2. Tuttavia, le doglianze in esame tendono inammissibilmente ad una non consentita revisione, nella presente sede, dell'apprezzamento in fatto operato dalla CT di secondo grado che, sia pur sinteticamente, ha ritenuto, sulla base della sequenza dei citati atti intervenuti tra l'associazione, i predetti S. e C., nonché il Comune di Trento, ed altresì dell'interpretazione del loro contenuto negoziale, la riferibilità della chiesta detrazione in capo all'associazione sportiva.

Al riguardo, deve del resto notarsi che la contestazione dell'opponibilità della scrittura privata del 10 febbraio 2000, come formulata in ricorso, non tiene conto del consolidato principio secondo cui è rimesso al giudice di merito l'apprezzamento dei fatti, ove allegati dalla parte, in base ai quali la data di una scrittura privata non autenticata deve ritenersi certa rispetto ai terzi, non contenendo l'art. 2704 c.c. un'elencazione tassativa di tali fatti (tra le tante, Sez. 6-1, 15 marzo 2018, n. 6462; Sez. 1, 17 novembre 2016, n. 23425; Sez. 1, 8 novembre 2006, n. 23793).

Per quanto poi attiene alla denunciata violazione dell'art. 148 (già 111) TUIR, mette conto richiamare che, in base alla previsione del relativo comma 8, lett. c) - invocata dall'amministrazione - non è considerata commerciale l'attività delle associazioni sportive dilettantistiche «a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata: (❩) c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione». Ebbene, la doglianza (pp. 30 ss. del ricorso) si appunta su asserite "irregolarità" rilevate dall'ufficio o su valutazioni in ordine alle votazioni, non già sulla conformità o meno dello statuto dell'associazione alle prescrizioni suddette (si v. Sez. 5, 12 dicembre 2018, n. 32119; Sez. 5, 11 marzo 2015, n. 4872), salvo la critica, peraltro meramente apodittica, all'art. 41 dello statuto.

5.3. E' altresì inammissibile la doglianza relativa alla questione della detraibilità dell'IVA sull'unità immobiliare adibita ad abitazione del custode, atteso che la censura, limitata ad evidenziare la ritenuta laconicità della motivazione, non si confronta con i pur sintetici argomenti offerti dalla CT di secondo grado.

5.4. Tanto ritenuto, stante l'accertamento in fatto svolto dalla CT di secondo grado, le questioni sottese al ricorso possono essere decise mercé il richiamo ai principi fissati da Sez. U, 11 maggio 2018, n. 11533 in tema di diritto alla detrazione dell'IVA su immobili di proprietà di terzi utilizzati in locazione per l'attività d'impresa.

Hanno infatti chiarito le Sezioni Unite come in argomento debba privilegiarsi il carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità dell'imposta come costantemente predicato dalla Corte di Giustizia U.E. (Corte di Giustizia 28 febbraio 2018, C-672/16; 14 settembre 2017, C-132/16; 18 luglio 2013, C-124/12; 29 ottobre 2009, C-29/08), con soluzione da recepirsi nell'ordinamento domestico secondo il seguente principio di diritto: «Deve riconoscersi il diritto alla detrazione IVA per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di 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 ciò pur se - per cause estranee al contribuente - la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi».

Tali regole - prosegue la pronuncia delle Sezioni Unite - «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».

5.5. Giova poi integrare il riferimento all'insegnamento testé esposto con il richiamo a Sez. 5, 28 dicembre 2018, n. 33574, secondo cui «In tema di detrazione di costi, l'inerenza deve essere valutata secondo un giudizio di carattere qualitativo, e non quantitativo, correlato all'attività di impresa, con la conseguenza che, in tema di IVA, la stessa non può essere esclusa solo in virtù di un giudizio sulla congruità del costo che non condiziona né esclude il diritto alla detrazione, salvo che l'amministrazione finanziaria dimostri la macroscopica antieconomicità della operazione, che costituisce elemento sintomatico dell'assenza di correlazione della stessa con l'esercizio dell'attività imprenditoriale», nonché - nella medesima prospettiva, e con riferimento alle spese detraiteli per immobili ad uso abitativo ex art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 - a Sez. 5, 24 settembre 2019, n. 23694, per la quali dette spese sono detraibili «ove ne venga accertata, in concreto, l'inerenza all'attività di impresa attraverso la verifica della sussistenza di un nesso

oggettivo tra il bene e l'esercizio dell'attività economica del soggetto passivo, anche tenendo conto di una valutazione meramente prospettica».

5.6. L'infondatezza dei motivi sin qui esaminati comporta l'assorbimento del rimanente sesto mezzo.

6. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato. Non vi è luogo a provvedere sulle spese del giudizio in considerazione della mancata costituzione dell'associazione C.I.G..

P.Q.M.

Rigetta il ricorso

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza