Sentenza del 21/01/2021 n. 1147 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Emerge dalla sentenza impugnata, per i profili tuttora d'interesse, che, in relazione agli anni d'imposta 2005 e 2006, la s.r.l. (---) e' una scuola che organizza dei corsi d'insegnamento, in relazione ai quali realizza e vende libri e cd-rom, applicando il regime speciale monofase previsto per gli editori. In esito a una verifica, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che questo regime fosse stato indebitamente applicato, sicche' ha recuperato la relativa IVA, nonche' i costi, ritenuti non inerenti. Inoltre ha considerato indebitamente detratta l'IVA concernente le spese di locazione e di manutenzione dell'immobile condotto in locazione dalla contribuente, perche' appartenente alla categoria catastale A/8, da considerare quindi come fabbricato ad uso abitativo.

La societa' ha impugnato gli avvisi di accertamento nei quali l'Agenzia ha compendiato le proprie pretese, ottenendone l'annullamento dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia.

Quella regionale dell'Umbria ha accolto l'appello dell'Agenzia limitatamente all'applicazione del regime monofase dell'IVA, riscontrandone la carenza dei presupposti applicativi, sia perche' la contribuente non e' una societa' editrice, sia perche' non e' stata indicata nella copertina dei testi il prezzo di vendita praticato al pubblico, com'e' emerso non solo dagli accertamenti dei verificatori, ma anche dalle dichiarazioni di alcuni frequentatori dei corsi.

Contro questa sentenza la contribuente propone ricorso per ottenerne la cassazione, che articola in sette motivi, cui l'Agenzia replica con controricorso e ricorso incidentale, affidato a tre motivi, contrastato dalla contribuente con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.- Il primo e il terzo motivo del ricorso principale, da esaminare congiuntamente, perche' connessi, coi quali la societa' denuncia, rispettivamente,

- violazione di legge, in particolare del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 3, 39 e articolo 74, comma 1, lettera c) e dell'articolo 2697 c.c., e vizio di motivazione in ordine al fatto decisivo costituito dall'esistenza di fatture d'acquisto di un numero di etichette adesive tale da coprire il numero dei testi oggetto di cessione negli anni in questione nonche' dalla circostanza che il prezzo era indicato nel documento di trasporto (primo motivo), nonche' - l'omesso esame del fatto decisivo costituito dalla violazione delle disposizioni sull'accertamento e sull'inutilizzabilita' della prova testimoniale nel processo tributario nonche' la mancata idonea motivazione della sentenza per i profili relativi (terzo motivo), sono inammissibili per concorrenti ragioni.

1.1.- Anzitutto i motivi non sono rilevanti, perche' con essi non si aggredisce la statuizione contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui va negata l'applicazione del regime monofase dell'IVA per la mancanza della qualita' di societa' editrice.

Inoltre, quanto ai profili concernenti la motivazione della sentenza impugnata, essi non rispondono al paradigma del nuovo testo dell'articolo 360, comma 1, n. 5, c.p.c., applicabile ratione temporis, che esclude la rilevanza della pretermissione della valutazione di elementi istruttori (per tutte, Cass., sez. un., 7 aprile 2013, nn. 8053 e 8054).

E ancora, con particolare riguardo al terzo motivo, mascherano come deduzione di vizio di motivazione una violazione di legge, concernente l'utilizzabilita' della prova testimoniale, peraltro infondata, poiche' si e' al cospetto non gia' di dichiarazioni testimoniali, bensi' di dichiarazioni di terzi.

2.- Inammissibile e' anche il secondo motivo del ricorso principale, col quale si denuncia la violazione dell'articolo 1322 c.c. e dell'articolo 2697 c.c. in ordine al sindacato compiuto dal giudice d'appello in ordine ai prezzi praticati per la vendita dei libri.

E cio' perche', quanto al profilo concernente l'affermata violazione dell'articolo 2697 c.c., la censura non e' congruente col contenuto della decisione, con la quale non si e' affatto alterato il criterio di riparto dell'onere probatorio, ma si e' valutato il materiale probatorio offerto in rispondenza a tale onere.

Quanto poi alla denuncia di violazione dell'articolo 1322 c.c., la censura e' parimenti incongruente col contenuto della decisione, perche' nessuna valutazione discrezionale e' stata compiuta: il giudice d'appello, di la' dal testo contrattuale, ha convenuto con l'amministrazione che i prezzi applicati fossero inverosimili, e per conseguenza li ha ritenuti sovradimensionati perche' in realta' inferiori a quelli apparentemente praticati.

3.- Le considerazioni che precedono comportano l'assorbimento del quarto motivo del ricorso principale, col quale si censura la proporzione applicata tra attivita' d'insegnamento e attivita' di vendita dei testi, direttamente derivante dal ridimensionamento dei prezzi effettivamente applicati per la vendita dei libri e del quinto motivo del medesimo ricorso, col quale si censura la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, comma 5, quanto ai costi, come derivazione dell'affermata inapplicabilita' del regime speciale dell'iva monofase.

4.- Il successivo sesto motivo, col quale si censura la sentenza perche' manca la specificazione che la deducibilita' dei costi di manutenzione ordinaria e straordinaria da un lato, e la deduzione delle perdite su crediti dall'altro si riferiscono ad entrambi i periodi d'imposta oggetto di accertamento, ossia agli anni 2005 e 2006, e' inammissibile:

- lo e' per per carenza di autosufficienza in relazione al rilievo avente ad oggetto l'indebita deduzione ai fini ires e irap di componenti negativi di reddito non deducibili in quanto non inerenti, poiche' non riporta il contenuto dei relativi avvisi di accertamento, ne', integralmente, quello delle impugnazioni originarie. Ne' e' risolutiva al riguardo la condotta processuale

dell'Agenzia, la quale in controricorso sostiene che correttamente la Commissione Tributaria Regionale ha fatto riferimento al solo anno 2006, e propone al riguardo apposito motivo di ricorso incidentale;

- lo e' quanto alla ripresa fiscale concernente l'indebita deduzione di perdite su crediti indeducibili. La lettura della sentenza evidenzia che il riferimento all'anno 2005 e' frutto di un errore materiale considerato che, nel delineare la materia giustiziabile, a pag. 2 della sentenza si riferisce il rilievo all'anno 2006 e che l'Agenzia ha dichiarato di prestare acquiescenza. Sicche' si attaglia al caso la procedura di correzione di errore materiale.

5.- Infondato e' infine l'ultimo motivo del ricorso principale, col quale si lamenta la violazione o falsa applicazione dell'articolo 91 c.p.c., dell'articolo 92 c.p.c., comma 2, e dell'articolo 24 Cost., nonche' l'omesso esame circa il fatto decisivo del giudizio in rapporto col capo di sentenza sulle spese processuali.

E cio' in base al principio gia' affermato da questa Corte, in base al quale la reciproca soccombenza che giustifica la possibile applicazione della regola della totale o parziale compensazione delle spese di giudizio, ai sensi dell'articolo 92 c.p.c., comma 1, va ravvisata sia in ipotesi di pluralita' di domande contrapposte, accolte o rigettate, che si siano trovate in cumulo nel medesimo processo fra le stesse parti, sia in ipotesi di accoglimento parziale dell'unica domanda proposta; e cio' tanto allorche' essa sia stata articolata in piu' capi e ne siano stati accolti uno o alcuni e rigettati gli altri, quanto laddove la parzialita' dell'accoglimento sia meramente quantitativa e riguardi una domanda articolata in un unico capo (Cass. 22 febbraio 2016, n. 3438).

Il ricorso principale va quindi rigettato.

6.- Infondato e' il primo motivo del ricorso incidentale, col quale l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19-bis 1, lettera i), la' dove il giudice d'appello ha escluso la legittimita' della pretesa fiscale di recupero dell'iva concernente le spese di locazione e di manutenzione dell'immobile condotto in locazione, benche' fosse appartenente alla categoria catastale A/8 e fosse quindi da qualificare come fabbricato a uso abitativo.

6.1.- Questa Corte ha gia' avuto occasione di stabilire in fattispecie similari (si veda in particolare Cass. 22 dicembre 2016, n. 26748) che il diritto alla detrazione dell'iva non puo' essere negato in forza dell'astratta classificazione catastale dell'immobile a uso abitativo, occorrendo valutarne la destinazione all'attivita' di impresa.

Inapplicabile e' al riguardo del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19-bis 1, invocata lettera i), secondo cui "non e' ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa ne' 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'attivita' esercitata la costruzione o la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attivita' che danno luogo ad operazioni esenti di cui all'articolo 10, n. 8), che

comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis".

Il sistema dell'iva e' volto a esonerare l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta in tutte le sue attivita' economiche, per garantire la perfetta neutralita' dell'imposizione fiscale per tutte le attivita' in questione, purche' esse siano a loro volta soggette ad IVA (Corte giust. 16 febbraio 2012, causa C-118/11, EON Aset Menidjmunt, punto 43). In particolare, è l'acquisto del bene o l'acquisizione della prestazione di servizi da parte del soggetto passivo che agisce in quanto tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del meccanismo della detrazione (cosi' Corte giust. EON ASET cit., punto 57) e del rimborso.

6.2.- Anzi, finanche con riguardo ad un caso in cui si aveva riguardo a spese sostenute per ristrutturare un immobile d'impresa al fine di adibirlo, in parte e per un periodo di tempo limitato, ad abitazione di due socie dei rispettivi figli, la Corte di Giustizia ha affermato che l'IVA assolta è detraibile, purche', in sede di inizio dei lavori, fosse intenzione del soggetto passivo destinare all'attivita' d'impresa l'immobile ristrutturato (Corte giust. 19 luglio 2012, causa C-334/10).

Cio' in quanto, ha sottolineato quella Corte, l'interpretazione contraria potrebbe comportare che la detrazione dell'iva dovuta a monte venga negata a soggetti passivi per successivi impieghi professionali soggetti ad imposta, nonostante l'intento iniziale del soggetto passivo di destinare integralmente il bene in questione alla sua azienda, in vista di operazioni future. Orbene, in una situazione del genere, il soggetto passivo non risulterebbe interamente esonerato dall'onere dell'imposta afferente al bene da questi utilizzato ai fini della propria attivita' economica e la tassazione delle sue attivita' professionali provocherebbe una doppia imposizione in contrasto col principio della neutralita' fiscale insito nel sistema comune dell'iva e in cui s'inserisce la sesta direttiva.

6.3.- Di qui la conseguenza ineludibile che l'accatastamento dell'immobile tra quelli a destinazione abitativa non preclude la detraibilita' dell'iva relativa alle spese sostenute per il suo acquisto o la sua manutenzione e ristrutturazione se, avuto riguardo all'utilizzo concreto dell'immobile, anche solo prospettico, e' possibile dimostrare, sulla base di elementi oggettivi, che il medesimo e' inerente all'esercizio effettivo dell'attivita' d'impresa (Cass. n. 6883/16).

6.4.- Nel caso in esame, il giudice d'appello ha accertato, e l'accertamento non e' stato aggredito dall'Agenzia, che l'immobile fosse destinato all'esercizio di attivita' d'impresa. Anzi, la stessa Agenzia riconosce che nell'immobile in questione e' ubicata la sede legale della societa'.

Ne derivano la detraibilita' dell'imposta e, quindi, il rigetto del motivo.

7.- Il che comporta l'assorbimento del secondo motivo del ricorso in questione, col quale si lamenta l'omissione di motivazione in ordine all'irrilevanza della denuncia di variazione di destinazione d'uso dell'immobile da abitazione a ufficio privato in assenza di concessione edilizia.

8.- Infondato e', infine, il terzo motivo del ricorso incidentale, col quale si denuncia la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 109, comma 5 e del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 5, la' dove il giudice d'appello ha escluso la legittimita' della pretesa fiscale concernente la deduzione, ai fini IRES e IRAP. di componenti negativi di reddito corrispondenti ai costi per la manutenzione straordinaria dell'immobile in questione, di proprieta' di terzi e condotto in locazione dalla contribuente.

8.1.- E cio' in applicazione del principio gia' espresso da questa Corte (con ord. 27 settembre 2018, n. 23278), secondo cui l'esercente attivita' d'impresa o professionale puo' dedurre dai redditi d'impresa i costi occorsi per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di un immobile condotto in locazione, anche se si tratta di un bene di proprieta' di terzi, purche' sussista il requisito dell'inerenza, avente valenza qualitativa, e quindi da intendersi come nesso di strumentalita', anche solo potenziale, tra il bene e l'attivita' svolta.

8.2.- Laddove, nel caso in esame, l'Agenzia col motivo in questione si limita a far leva sul fatto che le spese di manutenzione in questione avessero scarsa correlazione con i ricavi realizzati con l'attivita' svolta dalla scuola.

9.- Anche il ricorso incidentale va quindi rigettato e ne segue la compensazione delle spese. Sussistono i presupposti processuali, in relazione al rigetto del ricorso principale, per l'applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1-quater, ai fini del raddoppio del contributo unificato, se dovuto.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso principale e quello incidentale e compensa le spese. In relazione al rigetto del ricorso principale, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali, in relazione al rigetto del ricorso principale, per l'applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1-quater, ai fini del raddoppio del contributo unificato, se dovuto.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza