Sentenza del 14/02/2022 n. 4793 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate emetteva avvisi di accertamento per gli anni 2006 e 2007 ai fini Iva nei confronti della società P. I. SGR Spa per l'indebita detrazione dell'IVA per operazioni infragruppo rese dalla società controllante, ritenute dall'Ufficio esenti in quanto meramente ausiliarie all'attività delle società del gruppo, nonchè in relazione all'acquisto di un complesso immobiliare che, pur integralmente ritenuto dalla contribuente a uso commerciale (con assoggettamento, quindi, dell'intera operazione ad Iva), era tuttavia comprensivo anche di unità destinate catastalmente ad uso abitativo (e relative pertinenze) e, pertanto, esenti.

L'Amministrazione rettificava altresì il pro-rata di detraibilità D.P.R. n. 633 del 1972 ex art. 19 bis, con riguardo ai contratti di locazione relativi ai medesimi immobili.

L'impugnazione della società era respinta dalla Commissione Tributaria di I grado di Bolzano. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

P. I. SGR Spa propone ricorso per cassazione con tredici motivi, poi illustrati con memoria. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, nn. 8, 8bis e 8 ter, dell'art. 135, comma 1, dir. n. 2006/112/CE, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, per aver la CTR ritenuto rilevante la sola classificazione catastale degli immobili e non il loro effettivo utilizzo.

1.1. Il motivo è inammissibile.

1.2. La doglianza, infatti, introduce, come eccepito dall'Ufficio, questioni di fatto mai sollevate nelle fasi precedenti del giudizio.

Sia l'originario ricorso che, ancor più, il successivo atto d'appello sono univocamente concentrati sulla nozione di pertinenza e sulla configurabilità di una simile destinazione con riguardo agli immobili ad uso abitativo facenti parte del complesso immobiliare acquistato rispetto alle altre unità ad uso commerciale.

Nel ricorso di primo grado, difatti, si precisa, testualmente, che "il punto centrale della controversia in atto sembrerebbe essere costituito dall'esistenza o meno del carattere pertinenziale delle unità immobiliari censite alle categorie A2 e A3 rispetto alle altre unità censite alla categoria B4"; e poi, ancora, "si realizza la fattispecie di pertinenza allorchè vengano ad evidenziarsi due elementi: quello oggettivo e quello soggettivo", il primo dei quali "è costituito dalla destinazione durevole e funzionale tra una cosa e l'altra di maggiore importanza" mentre il secondo "è dato dalla volontà del proprietario... a porre la pertinenza di complementarietà o strumentalità funzionale con la cosa principale", da tutto ciò traendo la conclusione che "non si comprende come l'Ufficio possa aver dubitato dell'esistenza del rapporto di pertinenza delle unità immobiliari, le quali, seppur censite alle categorie catastali A2 e A3, sono da sempre utilizzate come beni strumentali".

Nell'atto di gravame, poi, le deduzioni sono ancor più incentrate sulla nozione di pertinenza, asseritamente provata dal contratto di compravendita, da cui deriverebbe "che le unità immobiliari censite nelle categorie catastali A2 e A3 costituivano pertinenze alle unità commerciali".

Il rilievo all'effettiva utilizzazione delle unità immobiliari ad uso abitativo per l'esercizio dell'attività commerciale resta completamente estraneo alla ricostruzione in fatto operata nelle fasi di merito.

1.3. Ciò toglie rilievo alla richiamata applicazione dei principi unionali posto che, anche rispetto a tale deduzione, ha carattere fondante la circostanza che il tema coinvolto nella questione appartenga già, anche solo indirettamente, ai profili investiti dal ricorso e che questo (o i motivi che si occupano dei profili pertinenti) non sia, in sè, inammissibile o improcedibile.

Lo stesso scrutinio dello ius superveniens, del resto, secondo il consolidato orientamento della Corte (v. Cass. n. 16266 del 26/07/2011; Cass. n. 80 del 04/01/2011 in motivazione; da ultimo Cass. n. 23518 del 28/09/2018) postula non solo che il tema coinvolto dalla disciplina sopravvenuta sia investito, sia pure solo indirettamente, da un motivo del ricorso, ma anche che quest'ultimo sia altresì ammissibile, secondo la disciplina sua propria, e, dunque, l'applicabilità dello ius superveniens non può accedere ad un ricorso tardivo o, più in generale, inammissibile o improcedibile, ovvero ad un motivo inammissibile quale sia la ragione della relativa declaratoria.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 817 c.c., e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1 nn. 8 e 8 bis, e art. 19, per aver la CTR escluso la sussistenza di un vincolo pertinenziale tra gli immobili ad uso abitativo e le restanti unità del complesso immobiliare, ad uso commerciale, sulla base della mera classificazione catastale.

2.1. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, nn. 8 e 8 bis, e art. 19, per aver la CTR escluso il regime Iva per gli immobili commerciali agli immobili ad uso abitativo in rapporto di pertinenzialità con le unità ad uso commerciale.

3. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono infondati.

3.1. La CTR, infatti, nell'escludere che ricorressero i presupposti per ritenere le unità ad uso abitativo in rapporto di pertinenza rispetto alle altre unità ad uso commerciale, non si è limitata a porre in risalto la diversa classificazione catastale delle singole unità immobiliari ma, con una articolata disamina degli atti, a partire proprio dalla relazione di stima prodotta dalla contribuente e dalle stesse dichiarazioni, anche contrattuali, della società, ha rilevato che l'entità della superficie destinata ad uso abitativo era rilevante (circa un terzo del complesso immobiliare) e che nessuna prova era stata fornita dalla contribuente - come era suo onere - dei presupposti oggettivi e soggettivi di cui all'art. 817 c.c., "trattandosi di deroga alla regola generale di imposizione" (v. Cass. n. 13606 del 30/05/2018) poichè: si trattava di sette appartamenti autonomi; la pretesa della società era priva di riscontro, risolvendosi in una mera argomentazione sostanzialmente apodittica fondata sulla differenza di superficie (tanto da far concludere al giudice di merito che "in tal modo ogni classificazione catastale diverrebbe superabile trasformando le superfici residenziali in superfici pertinenti alle superfici direzionali oppure all'inverso ogni superficie catastale direzionale in superficie pertinente alle superfici residenziali"); le stesse dichiarazioni, anche contrattuali, erano tutt'altro che univoche ("è illuminante l'atteggiamento della contribuente che, a seconda dell'utilità, parla di una destinazione d'uso "ufficio e abitazione" oppure di una destinazione d'uso di solo ufficio").

Quanto alla carente volturazione delle unità abitative, infine, la CTR ha, correttamente, ritenuto tale circostanza sintomatica - e confermativa quindi - della immutazione della destinazione, senza che assumesse alcun rilievo l'asserita difficoltà di procedere alla modifica catastale attesa, in ogni caso, l'assenza di riscontro all'avvio della relativa procedura.

Non sussistono, dunque, le lamentate violazioni, risolvendosi le censure in una contestazione dell'apprezzamento di fatto operato dal giudice di merito.

4. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis, con riguardo alla determinazione del pro-rata in riferimento al regime Iva per i canoni di locazione relativi agli immobili abitativi, asseritamente in rapporto di pertinenzialità.

4.1. Il motivo è infondato, riproponendo, sotto il diverso versante della percentuale di detraibilità per la determinazione del pro-rata Iva, la medesima questione oggetto dei motivi che precedono, di cui, dunque, segue la medesima sorte.

5. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 violazione e falsa applicazione dell'art. 135, comma 1, lett. j, dir. n. 2006/112/CE, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8 bis, e artt. 19 e 19 bis, per aver la CTR ritenuto esenti Iva le cessioni di immobili abitativi a cui l'esenzione non si applicava, trattandosi di pertinenze ad immobili ad uso commerciale.

5.1. Il motivo è inammissibile, incontrando gli stessi limiti di cui al punto 1.1. 1.2. e fondandosi su un assunto - la sussistenza di un rapporto pertinenziale - invece escluso.

6. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine alla circostanza che l'omessa volturazione degli immobili ad uso abitativo non era possibile perchè beni soggetti a vincoli artistici e paesaggistici.

6.1. Il settimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omesso esame su fatto decisivo, identificato nella circostanza che l'omessa volturazione degli immobili ad uso abitativo non era possibile perchè beni soggetti a vincoli artistici e paesaggistici.

6.2. L'ottavo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione alla negata sussistenza di un rapporto pertinenziale.

6.3. Il nono motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omesso esame su fatto decisivo, identificato nella circostanza della sussistenza di un rapporto pertinenziale tra unità ad uso abitativo e ad uso non abitativo.

6.4. Il decimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione alla sussistenza dell'elemento soggettivo, ossia dell'effettiva volontà dell'avente diritto a costituire il nesso pertinenziale tra immobili ad uso abitativo e non, che derivava dal contratto di locazione.

6.5. L'undicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omesso esame su fatto decisivo, sulla medesima circostanza di cui al motivo precedente.

6.6. Il dodicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione alla circostanza, significativa della volontà dell'avente diritto, che già nel contratto di cessione era espressamente indicato che quelli abitativi costituivano pertinenze di quelle non abitative.

6.7. Il tredicesimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omesso esame su fatto decisivo, sulla medesima circostanza di cui al motivo precedente.

7. I motivi dal sesto al tredicesimo sono tutti inammissibili.

7.1. Quanto ai motivi 6, 8, 10 e 12 va esclusa la loro proponibilità non più consentita ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, ratione temporis applicabile venendo in rilievo sentenza pubblicata in data 24 dicembre 2012.

7.2. Quanto alle altre doglianze, pur dedotte con riguardo alla vigenza della nuova disposizione di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, le censure, in realtà, non investono fatti che non sono stati oggetti di disamina avendo la CTR considerato, come già sopra evidenziato, sia la pertinenza e rilevanza della mancata volturazione, sia la sussistenza degli elementi a fondamento della pretesa sussistenza del nesso di pertinenzialità, sia le dichiarazioni, anche contrattuali, della contribuente, escluso, in ogni caso, che l'interpretazione in ordine al contenuto di una clausola contrattuale costituisca fatto decisivo per il giudizio rilevante ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, riguardando tale nozione gli elementi fattuali e non quelli meramente interpretativi (Cass. n. 20718 del 13/08/2018).

8. Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese, liquidate come in dispositivo, sono regolate per soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la contribuente al pagamento delle spese processuali a favore dell'Agenzia delle Entrate che liquida in complessive Euro 12.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 13 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 14 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza