

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 22 novembre 2018, n. 30218

Rilevato che

- con sentenza n. 24/21/2010, depositata il 29 gennaio 2010, non notificata, la Commissione tributaria regionale del Veneto, sezione staccata di Verona, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore prò tempore, nei confronti di N. s.r.l., in persona del legale rappresentante prò tempore, avverso la sentenza n. 43/05/2008 della Commissione tributaria provinciale di Verona che aveva accolto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso quattro avvisi di accertamento con i quali l'Ufficio di Verona 2 aveva recuperato l'iva ritenuta indebitamente detratta, per gli anni 2001-2004, in relazione a lavori di ristrutturazione, durati quattro anni, per una spesa di circa euro 800.000,00, sostenuti dalla detta società con riguardo ad un immobile, condotto in locazione, da adibire a negozio di mobili;
- la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che andava esclusa l'inerenza dei lavori di ristrutturazione all'attività di impresa, in quanto la società non era proprietaria dei locali cui i lavori si riferivano, sicché essa non era destinata a godere dell'aumento di valore dell'immobile; anche la circostanza che la ristrutturazione, rendendo confortevole l'ambiente, potesse ottimizzare le vendite non era sufficiente per ravvisare il requisito dell'inerenza, in considerazione dell'impiego distorto del diritto di detrazione, giacché nessuna detrazione si sarebbe potuta operare se i lavori fossero stati eseguiti dai proprietari dell'immobile, essendo soggetti non titolari di un'attività economica e, quindi, consumatori finali;
- avverso la sentenza della CTR, la N. s.r.l. propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui replica, con controricorso, l'Agenzia delle entrate, spiegando ricorso incidentale, articolato in due mezzi;
- a seguito di ordinanza, emessa in data 25 settembre- 25 ottobre 2017, di rinvio a nuovo ruolo, in attesa della decisione delle sezioni unite, sollecitata dalle ordinanze interlocutorie n.22089 e 22090 del 22 settembre 2017, il ricorso è stato rifissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.l cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1 -bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

- con il primo motivo del ricorso principale, la N. s.r.l. denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., la omessa motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, non avendo la CTR argomentato in ordine alla eccezione, sollevata dalla contribuente nell'atto di costituzione, di novità della domanda proposta dall'Ufficio, in violazione dell'art. 345 c.p.c., per la prima volta in appello, circa l'assunto abuso del diritto di detrazione da parte della medesima società in relazione ai lavori di ristrutturazione eseguiti nell'immobile detenuto in locazione;
- il motivo è inammissibile, in quanto la contribuente, in difetto del principio di autosufficienza, non ha trascritto né riassunto in ricorso, nelle parti rilevanti, l'atto di costituzione in appello, ciò al fine di consentire a questo Collegio di verificare il fondamento della prospettata censura; peraltro, la CTR, nel riportare le argomentazioni



difensive svolte dalla società circa l'argomento speso in appello dall'Ufficio dell'abuso di diritto, faceva riferimento a contestazioni attinenti al merito della censura e non già alla novità della medesima;

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR erroneamente escluso la detraibilità dell'Iva in relazione ai lavori di ristrutturazione eseguiti dalla contribuente nell'immobile locato, per difetto del requisito di inerenza, in quanto: a) la società ricorrente non era proprietaria dell'immobile oggetto dei lavori; b) i lavori effettuati non erano da considerarsi finalizzati ad ottimizzare la vendita dei prodotti della ricorrente; secondo la contribuente, infatti, la CTR avrebbe dovuto riconoscere la detrazione dell'imposta, non rilevando, a tal fine, la proprietà dell'immobile sul quale erano stati effettuati i lavori, quanto piuttosto la riferibilità di questi ultimi all'attività di impresa esercitata - come nella specie, in cui i lavori di ristrutturazione eseguiti erano finalizzati a migliorare la potenzialità commerciale della società contribuente - trattandosi, peraltro, di riparazioni straordinarie poste contrattualmente a carico del conduttore;

- con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del c.d. principio dell'abuso di diritto, per avere la CTR, nell'accogliere l'appello dell'Ufficio, fatto erroneamente riferimento all'uso distorto da parte della contribuente del diritto di detrazione, ancorché, nella specie, l'Ufficio non avesse provato né il risparmio fiscale conseguito dalla detta società attraverso l'operazione posta in essere né l'assenza di ragioni economicamente apprezzabili a giustificazione della medesima la quale, contrariamente all'assunto dell'Agenzia, trovava apposto fondamento nelle pattuizioni contrattuali;

- preliminarmente, quanto alle eccezioni, sollevate nel controricorso, di inammissibilità del secondo motivo, per difetto di interesse, avendo la CTR ritenuto, diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente, "inerente" all'impresa la spesa sostenuta dalla contribuente per i lavori di ristrutturazione, e, comunque, per involgere, la censura insindacabili valutazioni di fatto, trattasi di argomentazioni che attengono alla fondatezza o meno, nel merito, del ricorso stesso;

- quanto alle eccezioni di inammissibilità del terzo motivo del ricorso, mentre quella con la quale si deduce l'incensurabilità di una valutazione di fatto, involge profili attinenti alla fondatezza o meno, nel merito, della censura, quella concernente l'assunta mancata illustrazione del motivo medesimo va disattesa, in quanto lo stesso contiene una chiara esposizione delle ragioni di diritto a sostegno della dedotta violazione del principio del c.d. abuso di diritto;

- i motivi secondo e terzo del ricorso principale - da trattare congiuntamente per connessione - sono fondati;

- chiamata a comporre un contrasto giurisprudenziale, questa Corte, a sezioni unite, con la sentenza dell'11 maggio 2018, n. 11533, ha, recependo una soluzione adottata dal giudice unionale, formulato il seguente principio di diritto: « deve riconoscersi il diritto di 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 di impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva. E ciò pure se - per cause estranee al contribuente - la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi»; peraltro, la Corte ha, in motivazione, precisato che «la questione all'esame nulla ha 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 sussistenza o meno della natura strumentale dell'immobile rispetto all'attività economica in concreto svolta o che il contribuente avrebbe potuto svolgere»; il che consente di evitare a chi è nella sostanza un "consumatore finale" di potersi detrarre l'imposta;

- nella specie, la CTR non si è attenuta al suddetto principio, in quanto, pur avendo, in via di fatto, accertato - diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente - la strumentalità all'attività di impresa, anche se potenziale, dei lavori di ristrutturazione eseguiti dalla società contribuente nell'immobile locato, dovendosi considerare il conseguente abbellimento dei locali finalizzato ad ottimizzare le vendite, ha erroneamente escluso la detraibilità dell'Iva : 1) per non essere la società esecutrice dei lavori medesimi proprietaria ma, bensì, esclusivamente locataria dell'immobile interessato, con impossibile accrescimento del patrimonio di quest'ultima, a seguito dell'aumento di valore del bene; 2) per avere la detta società impiegato, in modo distorto, il diritto di detrazione, giacché nessuna detrazione si sarebbe potuta operare se i lavori fossero stati eseguiti dai proprietari dell'immobile, essendo soggetti non titolari di un'attività economica e, quindi, consumatori finali;

- con il primo motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR ritenuto indetraibile l'imposta assolta in rivalsa in relazione a beni e servizi acquistati nell'esercizio di un'impresa, senza verificare quale fosse la natura dell'intervento edilizio eseguito sul bene locato, anche se, come contestato nell'atto impositivo e riproposto in sede di gravame, l'inerenza di un costo all'impresa non era configurabile, per carenza dei presupposti soggettivi e oggettivi, rispetto alla demolizione e successiva ricostruzione di un fabbricato di cui l'imprenditore non aveva la proprietà ma il mero godimento in forza di contratto di locazione;

- con il secondo motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., la insufficiente motivazione della sentenza in ordine ad un fatto controverso e decisivo, per non avere la CTR argomentato - nel ritenere inerente all'attività di impresa la spesa sostenuta dalla contribuente per lavori di ristrutturazione dell'immobile locato - in ordine alla natura dell'intervento edilizio eseguito, ancorché l'Ufficio avesse contestato nell'atto impositivo e riproposto in sede di gravame, il difetto di inerenza di un costo all'impresa, per carenza dei presupposti soggettivi e oggettivi, rispetto alla demolizione e successiva ricostruzione di un fabbricato di cui l'imprenditore non aveva la proprietà ma il mero godimento in forza di contratto di locazione;

- il ricorso incidentale è inammissibile;

- in primo luogo, entrambi i motivi non colgono la ratio decidendi, in quanto la CTR, nell'accogliere l'appello dell'Ufficio, ha ritenuto - con un accertamento di fatto insindacabile in sede di legittimità - che i lavori in questione, pur comportanti modifiche strutturali e soluzioni architettoniche di abbellimento, fossero finalizzati ad ottimizzare la vendita e, quindi, ad essi potesse riconoscersi il carattere dell'inerenza, ma che l'attività posta in essere concretasse un uso distorto del diritto di detrazione, in quanto alcuna detrazione si sarebbe potuta operare se i lavori fossero stati eseguiti dai proprietari dell'immobile;



- peraltro, il ricorso incidentale presuppone la soccombenza, la quale non sussiste, con conseguente inammissibilità del ricorso per carenza di interesse, ove lo stesso verta su una parte della motivazione che non abbia dato luogo ad una pronuncia su questione, pregiudiziale di rito o preliminare di merito, sfavorevole alla parte totalmente vittoriosa (Cass. n. 18648 del 2018);
- in conclusione, vanno accolti il secondo e il terzo motivo del ricorso principale, dichiarato inammissibile il primo motivo del ricorso principale nonché il ricorso incidentale, con cassazione della sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti del ricorso principale, e, poiché non appaiono necessari ulteriori accertamenti di fatto, con decisione di merito, ex art. 384 c.p.c., va accolto il ricorso introduttivo della società contribuente avverso gli avvisi di accertamento in questione;
- in considerazione del recente componimento - peraltro successivo alla proposizione del ricorso per cassazione - del contrasto giurisprudenziale in materia, si ravvisano giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio di legittimità nonché quelle dei gradi di merito;

P.Q.M.

Accoglie il secondo e il terzo motivo del ricorso principale, dichiara inammissibile il primo motivo del ricorso principale nonché il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi come accolti del ricorso principale, e decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente avverso gli avvisi di accertamento impugnati; compensa tra le parti le spese del giudizio di legittimità e dei gradi di merito.

