

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 08 aprile 2016, n. 6883

Ritenuto in fatto

1. Con avviso di accertamento n. RA4030100358 per IRPEG, IRAP ed IVA per l'anno di imposta 2003, l'Amministrazione finanziaria aveva disconosciuto alla società AL.CA Immobiliare SRL il credito IVA di €. 440.213,00 (di cui €. 439.000.000 chiesti a rimborso con Mod. VR12004 ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. c) del DPR n. 633/1972) relativo all'acquisto di un immobile ad uso abitativo denominato V.S." ubicato in Pescara per l'importo di €. 2.198.632,00, al netto dell'IVA, calcolata al 20%, immobile acquistato dall'impresa individuale C.T.

L'Ufficio aveva ritenuto l'immobile "non strumentale" all'attività della acquirente, che non aveva per oggetto esclusivo o principale la costruzione o vendita di immobili abitativi, e, quindi, indetraibile l'IVA relativa all'acquisto; aveva quindi recuperato a tassazione lo stesso importo a titolo di ricavi omessi e non dichiarati.

2. Il ricorso in primo grado veniva accolto solo per la parte in cui l'Ufficio, in autotutela, aveva rettificato l'IVA per un errore di conteggio.

In secondo grado l'appello della contribuente trovava totale accoglimento con la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo n. 196/10/09, depositata il 02.07.2009 e non notificata, che dichiarava la nullità dell'avviso di accertamento.

La Ctr affermava che le presunzioni su cui l'Ufficio aveva fondato il suo accertamento non risultavano fondate, in quanto la società aveva evidenziato la connessione dell'operazione con la sua attività imprenditoriale dichiarando di avere acquistato l'immobile per adibirlo a propria sede legale e che tale strumentalità non poteva essere messa in discussione per il fatto che la vendita, la gestione e la locazione di immobili non fossero tra gli scopi esclusivi o principali della società; aggiungeva che l'Ufficio non aveva dimostrato che l'immobile non era stato adibito a sede legale, una volta completata la ristrutturazione.

2. La Agenzia ricorre per cassazione su quattro motivi, ai quali replica con controricorso C.T., in qualità di socio unico della AL.CA Immobiliare SRL, società cessata e cancellata dal Registro delle Imprese in data 04.06.2008.

Considerato in diritto

1.1. Preliminarmente va respinta l'eccezione di inammissibilità del ricorso in ragione della intervenuta estinzione della società, sollevata dal controricorrente C.T.

1.2. Osserva la Corte che dall'esame della sentenza impugnata si riscontra che la cessazione della società è intervenuta dopo la presentazione dell'appello (atto di appello depositato il 14.02.2008) e la pronuncia della sentenza di secondo grado (udienza in data 16.04.2008), ma prima del deposito della relativa sentenza avvenuto il 02.07.2009. Quindi nel caso in esame: a) la parte privata si è estinta prima della 14970/2010 pubblicazione della sentenza di secondo grado; b) la sentenza pubblicata il 02.07.2009 non è stata notificata; c) il ricorso per cassazione è stato notificato alla parte estinta, presso il suo procuratore nel precedente grado in data 27.05.2010; d) il controricorso di C.T., soggetto dichiaratosi successore della società in quanto socio unico della stessa è stato notificato il 03.07.2010, prima del decorso del termine c.d. lungo per l'impugnazione di legittimità.

Alla luce della sentenza delle SS.UU. n. 1529512014, posto che il ricorso per cassazione risulta essere stato notificato alla parte estinta presso il procuratore nominato per il



precedente grado di giudizio, il ricorso stesso è, dunque, ammissibile (cfr. anche Cass. n. 15724/2015).

1.3. Ancora preliminarmente va riconosciuto, come eccepito dal controricorrente, che la Agenzia ha implicitamente prestato acquiescenza per la parte della pronuncia di secondo grado relativa al recupero a tassazione di presunti ricavi omessi e non dichiarati, di importo pari all'IVA sull'operazione di acquisto presuntivamente corrisposta al cedente (v. sent. imp. fol. 6 - da "In secondo luogo..." - e 7), in merito alla quale non è stato formulato alcun motivo di ricorso per cassazione.

2.1. Con il primo motivo la Agenzia lamenta la insufficiente motivazione (art. 360, comma 1, n. 5, cpc) e formula il seguente momento di sintesi "In lite fiscale, vertente sulla detrazione dell'IVA sull'acquisto di una villa, da parte di soggetto IVA, esclusa dall'Ufficio perché non consentita per l'acquisto di beni a destinazione abitativa se il contribuente non abbia per oggetto esclusivo o principale la costruzione o vendita di immobili abitativi, punti decisivi e controversi della lite sono A) la presenza di tale oggetto sociale come esclusivo o principale, B) la natura abitativa o meno della villa. Su essi motiva insufficientemente la sentenza impugnata, che non accerta alcunché sull'oggetto sociale, e che sul bene omette di accertare la destinazione abitativa limitandosi a ritenerlo "strumentale" solo perché in alcune relazioni allegate al bilancio lo si definisce come futura sede legale in ristrutturazione".

2.2. Con il secondo motivo lamenta la violazione dell'art. 2698 cc (art. 360, comma 1, n. 3, cpc) e formula il seguente quesito "Va cassata la decisione impugnata, che erroneamente, in fattispecie di detrazione di IVA sull'acquisto di bene dichiarato come in corso di ristrutturazione ai fini di divenire bene strumentale, addossa all'Ufficio e non al contribuente la prova di tale destinazione dopo la ristrutturazione e perciò annulli lo storno"

2.3. Con il terzo motivo la Agenzia lamenta la violazione dell'art. 19 bis l lett. i) del DPR n. 633/1972 (art. 360, comma 1, n. 3, cpc) perché, a suo parere, la Ctr ha ritenuto prevalente sulla norma in esame il giudizio di strumentalità sul bene, risolto in fatto.

2.4.1. Con il quarto motivo, la Agenzia lamenta la insufficienza motivazionale (art. 360, comma 1, n. 5, cpc) sostenendo che la Ctr nel ritenere la "strumentalità" della villa, affermata dalla contribuente nell'intento di ristrutturarla e destinarla a sede, si sia affidata ad atti di parte, a nuove dichiarazioni come "le note integrative" ai bilanci 2003 e 2004 che dichiaravano tale intento, anziché su fatti oggettivi, come ad esempio il progetto, i lavori in corso e il cambio di destinazione d'uso.

2.4.2. Il quarto motivo, da esaminare prioritariamente in applicazione del criterio della ragione più liquida (Cass. nn. 9936/2014, 12002/2014) è fondato e va accolto, assorbiti gli altri.

2.4.3. E' opportuno ricordare che, in tema di IVA, in base alla disciplina dettata dagli artt. 4, secondo comma, n. 1, e 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (ed anche alla luce della sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE), mentre le cessioni di beni da parte di una società di capitali sono da considerare in ogni caso effettuate nell'esercizio di impresa, in ordine invece agli acquisti di beni, ed in generale alle operazioni passive, non è sufficiente, ai fini della detraibilità dell'imposta, che la qualità d'imprenditore societario risulti da elementi meramente formali, (quali l'iscrizione nel registro delle imprese e la titolarità della partita IVA), dovendosi altresì verificare in concreto l'inerenza e la strumentalità del bene acquistato rispetto alla specifica attività imprenditoriale, compiuta o anche solo programmata, che dovrà essere



dimostrata dall'interessato (cfr. Cass. nn. 16853/2013, 16697/2013, 2362/2013, 16730/2007).

2.4.4. In particolare l'art. 19, comma 1, del DPR n. 633/1972, consente al compratore di portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio dell'impresa e richiede, oltre alla qualità d'imprenditore dell'acquirente, l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene stesso rispetto a detta specifica attività: inoltre, non introducendo una deroga ai comuni criteri in tema di onere della prova, lascia la dimostrazione di detta inerenza o strumentalità a carico dell'interessato.

2.4.5. Successivamente l'art. 19-bis 1 del DPR citato, tipizza una serie di fattispecie oggettive, relative a specifici beni e servizi, per le quali ricorre l'esclusione o la riduzione della detrazione, ed alla lett. i) prevede che non è ammessa la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto, locazione, manutenzione, recupero o gestione di fabbricati a destinazione abitativa, salvo che per le imprese che hanno ad oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati.

2.4.6. Ciò premesso sul piano normativo, è opportuno nel ricordare che, in applicazione dell'art. 19, comma 1, del DPR IVA, qualora la strumentalità non risulti immediatamente verificabile, l'intenzione del soggetto passivo di imposta di utilizzare il bene a fini aziendali deve essere confermata da elementi obiettivi che consentano in concreto di ritenere l'acquisto prodromico all'esercizio effettivo dell'attività di impresa (cfr. Cass. n. 25986/2014) e destinato, almeno in prospettiva, a procurargli un lucro (cfr. Cass. nn. 7344/2011, 4157/2013, 1859/2014).

2.4.7. Dunque, riassumendo, l'imprenditore che intenda avvalersi della detrazione deve provare sulla scorta di elementi oggettivi, che l'operazione in concreto sia inerente all'esercizio effettivo dell'attività di impresa e sia destinata, almeno in prospettiva a procurargli un lucro.

Tale onere probatorio risulta viepiù rafforzato laddove l'operazione, come nel caso di specie, consista nell'acquisto di un bene per il quale vige espressamente il regime dell'esclusione della detrazione (fabbricato ad uso abitativo) perché compiuto da parte di un'impresa che non esercita in via esclusiva o principale l'attività di costruzione di tale tipologia di fabbricati. In tal caso la prova, da fornirsi da parte del contribuente mediante elementi oggettivi, dovrà riguardare in concreto non solo l'inerenza, nei termini prima precisati, ma anche la effettiva riconduzione del bene (fabbricato ad uso abitativo) ad una categoria per la quale non vige l'esclusione della detrazione.

2.4.8. Si deve quindi affermare il seguente principio "In tema di I.V.A., l'art. 19-bis, primo comma, lett. i), del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, esclude che l'imprenditore possa portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando l'operazione sia relativa a fabbricati a destinazione abitativa, salvo che per le imprese che hanno ad oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati; ne consegue che, ove l'operazione non rientri nell'oggetto esclusivo o principale dell'attività, il compratore non ne dovrà dimostrare solo l'inerenza e la strumentalità in base a elementi oggettivi e in concreto, secondo la generale previsione di cui all'art. 19 del DPR n. 633/1972, ma dovrà dimostrare anche che il bene non rientra più nella categoria dei beni a destinazione abitativa, per i quali, in base ad un criterio legale oggettivo, è prevista l'esclusione della detrazione."

2.4.9. Nel caso in specie, a fronte dell'elemento fattuale offerto dall'Agenzia, circa la destinazione abitativa dell'immobile rilevante ai fini dell'applicazione dell'esclusione



della detrazione, la sentenza impugnata ha motivato in maniera insufficiente, laddove non ha tenuto conto di tale elemento fattuale che, ove valutato, avrebbero potuto condurre ad una diversa soluzione della controversia, così come gli altri elementi di fatto posti a base del rilievo dall'Amministrazione e sottoposti al vaglio del giudice di merito quali la sproporzione tra il relativo impegno finanziario ed il capitale sociale, la circostanza che il cedente C.T. fosse anche socio della cessionaria, la assenza di una struttura organizzativa e gestionale rapportata alla operazione posta in essere.

2.4.10. In particolare la Ctr ha valorizzato una serie di elementi - e cioè che la società aveva dichiarato di avere acquistato l'immobile per adibirlo a sede legale, dopo le opportune ristrutturazioni, indicandolo nella "nota integrativa" al bilancio relativo all'esercizio 2003, iscrivendolo nel registro dei cespiti ammortizzabili ed includendolo nelle immobilizzazioni materiali già nel bilancio 2003, e specificando nella "nota integrativa" al bilancio 2004 che, alla conclusione degli importanti lavori di ristrutturazione ivi sarebbe stata stabilita la sede legale - quali prova dell'inerenza e di una strumentalità proiettiva, rilevante per l'applicazione dell'art. 19, comma 1, del DPR n. 633/1972; la Ctr tuttavia non ha dato applicazione al principio di diritto prima ricordato sub 2.4.8. in quanto non ha illustrato sulla scorta di quali elementi oggettivi abbia ritenuto di poter superare in concreto l'esclusione della detraibilità conseguente alla destinazione abitativa dell'immobile ed ha erroneamente affermato che era onere dell'Ufficio dimostrare che l'immobile, una volta conclusi i lavori, non era stato adibito a sede aziendale.

3.1. In conclusione il ricorso va accolto sul quarto motivo, assorbiti gli altri; la sentenza impugnata va cassata e, non potendo la controversia essere decisa nel merito, va rinviata alla Ctr dell'Abruzzo in altra composizione affinché, alla luce dei principi illustrati, provveda al riesame fornendo congrua motivazione oltre a regolare le spese processuali.

P.Q.M.

- Accoglie il ricorso sul quarto motivo; assorbiti gli altri;
- Cassa la sentenza impugnata e rinvia la controversia alla CTR dell'Abruzzo in altra composizione per il riesame e le statuizioni anche sulle spese del giudizio di legittimità.

