

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 22 giugno, n. 16667

Fatti di causa

La CTP di Firenze rigettava il ricorso proposto dalla M.V.M.V. s.r.l. avverso un avviso di accertamento per IVA, con il quale l'Ufficio, ritenuto applicabile per l'anno d'imposta 2014 il pro rata di detraibilità IVA, ai sensi dell'art. 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, aveva recuperato l'IVA ritenuta indetraibile, avendo la contribuente effettuato nel predetto anno d'imposta solo operazioni attive esenti, ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, per l'attività non occasionale di locazione di beni propri.

La società contribuente esercitava le distinte attività di "compravendita/locazione di beni immobili effettuata su beni propri ad uso abitativo e di locazione immobiliare di beni propri su beni strumentali per natura", in relazione alle quali aveva optato ex art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972 per la separazione contabile delle operazioni sulla base della tipologia dell'attività svolta.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR della Toscana rigettava l'appello proposto dalla società contribuente, osservando, per quello che qui ancora interessa, che: - a prescindere da ogni valutazione circa la conformità delle registrazioni contabili alle indicazioni desumibili dai documenti di prassi citati dall'appellante, il thema decidendum riguardava la legittimità della detrazione IVA effettuata dalla contribuente; - l'art. 57 del d.l. n. 1 del 2012 ha previsto la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta per i soggetti che effettuano sia locazioni o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa, che comportano la riduzione della percentuale di detrazione, sia la locazione o cessione di altri fabbricati o immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività; - dal combinato disposto degli artt. 19, comma 5, e 19-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 si evince che "chi compie sia operazioni attive imponibili sia operazioni esenti ha diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni"; - l'Ufficio aveva accertato che nel caso di specie la percentuale di detraibilità IVA era pari allo 0%, in quanto, nell'anno in esame, le operazioni imponibili da indicare al numeratore erano pari a zero e, dunque, l'IVA a debito era integralmente indetraibile;

Contro la suddetta decisione la contribuente proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, la contribuente deduce la nullità della sentenza ai sensi degli artt. 36, comma 1, n. 4 e n. 5 del d.lgs. n. 546 del 1992, 112 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ. e 111 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., in quanto la CTR si è limitata a parafrasare le norme richiamate in materia di pro rata di detrazione ed affermare, con motivazione apparente, che nella fattispecie la percentuale di detraibilità era pari allo 0%, in quanto le operazioni imponibili da indicare al numeratore erano pari a zero e, dunque, l'IVA a debito era integralmente indetraibile, rendendo impossibile comprendere le ragioni della asserita legittimità dell'avviso di accertamento e della ritenuta infondatezza dei motivi di appello.



1.1 Il motivo è infondato.

1.2 Come hanno sottolineato le Sezioni Unite di questa Corte (con la sentenza n. 8053 del 7.04.2014), l'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, ma anche nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, non essendo più ammissibili mere censure di contraddittorietà ed insufficienza motivazionale (Cass. n. 23940 del 12/10/2017).

1.3 Solo in tali casi la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", in quanto, benchè graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perché reca argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. S.U. 3.11.2016, n. 22232).

1.4 La sentenza impugnata non è affetta da tale grave vizio, in quanto presenta una motivazione che, a prescindere dalla sua correttezza o meno, palesa l'iter logico seguito dai giudici di appello, che hanno dato atto dell'opzione esercitata dalla contribuente di adottare l'applicazione separata dell'IVA e hanno ritenuto di confermare la sentenza di primo grado, precisando che l'IVA a debito era integralmente indetraibile, in quanto la percentuale di detraibilità accertata dall'Ufficio era pari a zero. Le argomentazioni svolte esplicitano le ragioni della decisione, per cui eventuali profili di insufficienza della motivazione, anche se sussistenti, non la viziano in modo così radicale da renderla meramente apparente, dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 19, comma 5, 19-bis, comma 1, e 36, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR ritenuto che il pro-rata di indetraibilità fosse del 100%, sebbene la contribuente avesse optato, per l'anno di imposta 2014, per la separazione contabile delle operazioni sulla base della tipologia dell'attività svolta (da un lato, l'attività di compravendita - locazione di beni immobili su beni propri ad uso abitativo e, dall'altro lato, l'attività di locazione immobiliare di beni propri su beni strumentali per natura), al fine di evitare gli effetti negativi del pro rata di detrazione derivante dal porre in essere operazioni esenti IVA su fabbricati ad uso abitativo; precisa che il giudice di appello ha disconosciuto apoditticamente il criterio di separazione contabile delle attività poste in essere dalla contribuente per l'anno d'imposta 2014, ritenendo implicitamente corretto l'accertamento dell'Ufficio, con il quale erano state riclassificate le operazioni in un unico sezionale IVA, con la conseguente applicazione del pro rata di indetraibilità del 100% e il recupero dell'intera IVA detratta nel sezionale 2 (nel quale erano state contabilizzate le fatture di acquisto relative ai propri beni immobili strumentali per natura e, in particolare, le spese di ristrutturazione dell'immobile a destinazione commerciale sito in Firenze e successivamente concesso in locazione con contratto soggetto ad IVA), senza considerare che nel caso di registrazione separata delle attività svolte non si tiene conto del criterio di prevalenza e si liquida l'imposta in modo distinto



per ciascuna attività, essendo consentito il criterio di separazione volontaria dell'attività ai fini IVA, basato sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo o diverso dall'abitativo).

2.1 Il motivo è fondato nei termini di seguito indicati.

2.2 Per quanto riguarda il quadro normativo applicabile, occorre rammentare che secondo l'art. 36, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, i soggetti che esercitano più imprese o più attività (rispettivamente, esenti ed imponibili), nell'ambito della stessa impresa, "hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate". In tal caso "la detrazione di cui all'art. 19 spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa (..) per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente".

2.3 L'art. 36, comma 3, cit. prevede, poi, che "Le disposizioni del presente comma si applicano anche ai soggetti che effettuano sia locazioni, o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis, sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività."

2.4 I soggetti che hanno optato per la contabilità separata ai fini dell'IVA, come la ricorrente, hanno, quindi, diritto alla detrazione solo se si verificano due condizioni: a) che l'attività per cui si ha diritto sia gestita effettivamente con contabilità separata; b) che l'imposta, di cui si chiede la detrazione, non riguardi "beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente", ossia destinati indistintamente alle diverse attività esercitate (Cass. n. 23177 del 17/11/2010).

2.5 La ratio sottesa alla predetta disposizione normativa è quella di neutralizzare i possibili effetti negativi scaturenti dalla detrazione forfetaria dell'imposta secondo il metodo del pro rata (artt. 19, comma 5, e 19-bis del d.P.R. n. 633 del 1972), nel caso in cui alcune attività esercitate siano imponibili e altre siano esenti, a prescindere dal fatto che vi sia o meno utilizzazione promiscua dei beni e dei servizi.

2.6 Il successivo comma 5 dell'art. 36 cit., poi, stabilisce che "in tutti i casi in cui l'imposta è applicata separatamente per una determinata attività la detrazione di cui all'art. 19, se ridotta ai sensi del terzo comma dello stesso articolo ovvero se applicata forfetariamente, è ammessa per l'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente, nei limiti della parte imputabile all'esercizio dell'attività stessa".

2.7 Ne consegue, quindi, che se il contribuente svolge più attività nell'ambito della stessa impresa, per una sola delle quali l'imposta assoluta è detraibile, l'imputazione dei costi promiscui, riferibili cioè a tutte le attività, deve essere effettuata in base alla misura della concreta utilizzazione dei beni e servizi, da cui derivano detti costi, nell'ambito delle distinte attività, atteso quanto previsto dall'art. 36, commi 3 e 5, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Il relativo onere di provare l'imputazione dei costi grava sul contribuente e non può essere assolto invocando criteri di astratta ripartizione proporzionale (Cass. n. 6255 del 20/04/2012; Cass. n. 22305 del 5/08/2021).

2.8 Per i costi imputabili all'attività imponibile IVA, invece, va riconosciuto il diritto di detrazione piena e non in misura forfetaria secondo il meccanismo del pro rata.

2.9 Si tratta di una scelta in linea con i principi che ispirano la Direttiva IVA, così come enunciati anche dalla Corte di Giustizia (sentenza del 14 dicembre 2016, n. C-378/15), che ha ritenuto conforme all'ordinamento dell'Unione il meccanismo di detrazione previsto dall'ordinamento nazionale (pro rata), proprio in quanto viene offerta agli operatori



economici la possibilità di optare, ai sensi dell'art. 36, comma 3, cit. per la separazione delle attività, consentendo in tal modo un più preciso esercizio del diritto alla detrazione, anziché soggiacere alle limitazioni del diritto alla detrazione secondo il menzionato criterio forfetario.

3. Per potere derogare al principio generale dell'applicazione unitaria e cumulativa dell'IVA, mediante l'opzione per l'applicazione separata dell'IVA, tuttavia, non è sufficiente un atto di volontà.

3.1 Come ha già affermato questa Corte (Cass. 24022 del 2024), la scelta di adottare contabilità separate è ammessa, solo laddove le diverse attività economiche (imponibili ed esenti) siano sostanzialmente diverse (non essendo decisivo sul punto il riferimento ai codici ATECO, che non rappresenta un criterio esaustivo per riscontrare la diversità dell'attività) ed effettivamente scindibili, sulla base di criteri oggettivi, così da essere suscettibili di formare oggetto di autonome attività di impresa, aventi ciascuna una propria struttura organizzativa. Ciascuna attività, inoltre, deve essere esercitata in modo sistematico, non essendo ammessa l'opzione di separazione nel caso in cui alcune di esse siano svolte in modo occasionale.

3.2 Per quanto riguarda il settore immobiliare, secondo l'interpretazione letterale della disposizione di cui all'art. 36, comma 3, sesto periodo, del d.P.R. n. 633 del 1973, l'opzione della contabilità separata ai fini IVA è possibile non solo sulla base del regime IVA (esenzione o imponibilità), ma anche con riferimento alla categoria catastale del fabbricato (abitativo o diverso da abitativo) e all'interno di ciascuna delle attività separate di cessione o di locazione è possibile separare, rispettivamente, le cessioni o le locazioni di fabbricati ad uso abitativo, esenti da IVA, dalle cessioni o dalle locazioni di fabbricati ad uso diverso dall'abitativo.

4. Dalla sentenza impugnata si evince che la società svolgeva all'epoca due distinte attività: da un lato, la compravendita/locazione di beni immobili ad uso abitativo e, dall'altro lato, la locazione di beni propri su beni strumentali per natura, in relazione alle quali aveva optato per la separazione della contabilità ai fini IVA.

4.1 L'Ufficio ha recuperato l'IVA detratta con riferimento agli acquisti relativi ai beni strumentali per natura, perchè ha ritenuto che la locazione del bene immobile ad uso abitativo (esente IVA) dovesse essere registrata non nel sezionale 1 (dedicato alle compravendite di beni immobili cod. Ateco 68.10.00), ma nel sezionale 2, relativo alla locazione immobiliare di beni propri o in leasing (affitto) - codice Ateco 68.20.01, essendo il sezionale 1 dedicato solo alle compravendite, e perchè ha considerato l'IVA sulle operazioni passive indetraibile in assenza di operazioni attive annotate nel relativo sezionale.

4.2 La CTR si è limitata ad affermare che, "al di là delle rappresentazioni contabili e delle registrazioni ivi effettuate, indipendentemente dalla valutazione circa la conformità di dette registrazioni alle indicazioni desumibili dai documenti di prassi citati dall'appellante, il thema decidendum riguardava la legittimità della detrazione IVA effettuata dalla contribuente" e che sulla base della normativa richiamata, l'Ufficio aveva correttamente accertato che nel caso di specie la percentuale di detraibilità IVA era pari allo 0%, in quanto, nell'anno in esame, le operazioni imponibili da indicare al numeratore erano pari a zero e, dunque, l'IVA a debito era integralmente indetraibile, senza affrontare, alla luce dei principi sopra richiamati e con riferimento allo specifico settore immobiliare in esame, la questione circa l'ammissibilità della scelta della contribuente di



adottare contabilità separate, in relazione alle diverse attività economiche (imponibili ed esenti) esercitate.

5. In conclusione, dunque, va accolto il secondo motivo, nei termini di cui in motivazione, e va rigettato il primo; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio, alla competente Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata, con riferimento al motivo accolto, e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

