

Ok alle detrazione d'imposta delle spese di ristrutturazione di immobili non di proprietà

CORTE DI CASSAZIONE Sentenza 11 maggio 2018, n. 11533

Sul ricorso iscritto al n. 3915/2012 R.G. proposto da M. S.r.l., in persona del suo legale rappresentante pro tempore Gabriella Petschek, rappresentato e difeso dagli Avv.ti Laura Castaldi e Nicola Leone De Renzis, con domicilio eletto in Roma, via Fabio Massimo, n. 107, presso lo studio dell'Avv. Roberto Luca Lobuono Tajani;

- ricorrente e controricorrente al ricorso incidentale
- contro Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;
- controricorrente e ricorrente incidentale
- avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 219/1/10 depositata il 16 dicembre 2010.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 13 marzo 2018 dal Consigliere Ernestino Luigi Bruschetta;

uditi gli Avv. Laura Castaldi e Nicola Leone De Renzis, nonché l'Avvocato dello Stato Gianna De Socio;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Renato Finocchi Ghersi, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso principale e di quello incidentale.

FATTI DI CAUSA

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze respingeva il ricorso promosso da Milana S.r.l. avverso tre avvisi di accertamento anni d'imposta 2003 2004 2005 con i quali veniva recuperata sia IVA ritenuta indebitamente detratta - in relazione a spese di ristrutturazione di un importante complesso immobiliare in locazione destinato a residence per vacanze di proprietà della controllante M. LLC di diritto statunitense - sia IRES 2005 in quest'ultimo caso sulla scorta delle sfavorevoli presunzioni stabilite per le società cosiddette non operative dall'art. 30 I. 23 dicembre 1994 n. 724 nella formulazione applicabile *ratione temporis*.

In parziale riforma della prima decisione la Commissione Tributaria Regionale della Toscana riteneva legittima la ripresa IVA ed invece infondata quella IRES.

Con riguardo all'IVA la CTR «confermava l'orientamento dei primi giudici» sia perché al momento della sua ristrutturazione il complesso immobiliare era in categoria catastale A/2 abitativa - quando invece l'art. 19 bis, lett. i), d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633 ammetteva la detrazione unicamente per le società con oggetto esclusivo o principale la costruzione o la vendita di immobili essendo irrilevante il successivo accatastamento in D/2 - sia perché l'art. 30, comma 2, lett. c) d.p.r. n. 633 cit. applicabile *ratione temporis* non consentiva la detrazione d'imposta per le spese di ristrutturazione di immobili non ammortizzabili in quanto di «proprietà di un terzo soggetto M. LLC».

Con riferimento all'IRES la CTR riteneva illegittima la ripresa per aver la contribuente superato la ricordata sfavorevole presunzione prevista dall'art. 30 I. n. 724 cit. dimostrando - a mezzo degli «allegati documenti» - che l'esercizio dell'attività alberghiera era stata «di fatto» impedita dall'impossibilità di utilizzare il piccolo locale destinato agli impianti elettrico ecc. per mancanza della «certificazione antincendi» il cui rilascio sarebbe stato consentito solo «a avvenuta sanatoria». La CTR respingeva infine la domanda di disapplicazione delle sanzioni formulata dalla contribuente ai sensi dell'art. 8 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 perché - oltre che «essere sfornita di specifica motivazione e non essere assistita da elementi probatori» - non erano ravvisabili difficoltà che avessero dato luogo ad una obbiettiva incertezza interpretativa.

La contribuente ricorreva per cassazione per undici motivi, ai quali resisteva l'ufficio proponendo a sua volta ricorso incidentale per due motivi.

Chiamata dapprima in camera di consiglio, la controversia veniva in seguito rimessa davanti a queste Sezioni Unite per decidere la contrastata questione di massima di particolare importanza circa il diritto alla detrazione d'imposta delle spese di ristrutturazione di immobili non di proprietà, bensì soltanto detenuti dal soggetto passivo d'imposta a titolo di locazione, peraltro in una concreta fattispecie connotata dalla circostanza che la contribuente aveva detratto l'IVA senza aver mai esercitato attività d'impresa e poi venduto il complesso turistico, appena dopo aver incorporato la controllante estera, ad una terza Società la cui compagine sociale era per l'essenziale la stessa delle altre.

Entrambe le parti si avvalevano della facoltà di depositare memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo e quarto motivo del ricorso principale la contribuente censurava la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. addebitando alla CTR di aver violato principalmente l'art. 19 bis, lett. i), d.p.r. n. 633 cit. - nonché l'art. 17, comma 2, lett. a) dir. 17 maggio 1977 n. 388 ora art. 168, lett. a) dir. 28 novembre 2006 n. 112 - per aver reputato indetraibile l'IVA in ragione della circostanza che in corso di ristrutturazione il complesso turistico era accatastato in cat. A/2 abitativa.

Secondo la contribuente infatti la CTR avrebbe invece dovuto riconoscere la detrazione perché - indipendentemente dalla categoria catastale attribuita - era in atti pacifico che il rammentato complesso immobiliare fosse destinato all'attività di impresa turistica tanto che al termine dei lavori di ristrutturazione era stata assegnata la cat. D/2.

I motivi da trattarsi congiuntamente perché strettamente connessi sono fondati - anche alla luce della giurisprudenza domestica e unionale - le quali non hanno mancato di evidenziare che ai fini della detrazione d'imposta la strumentalità del bene deve essere verificata in concreto.

E cioè tenendo conto della sua effettiva destinazione - in rapporto all'attività di impresa - non potendosi infatti tollerare in via di principio limitazioni al diritto di detrazione.

E quindi - in particolare - dovendosi accertare la strumentalità dell'immobile prescindendo dalla categoria catastale attribuita dall'Amministrazione (Corte giust. n. 488 del 2008; Cass. sez. trib. n. 8628 del 2015).

Vengono così assorbiti il secondo - nonché terzo motivo del ricorso principale - che in via gradata declinano la identica censura di cui sopra sotto il profilo del vizio motivazionale ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. applicabile *ratione temporis*.

2. Con il quinto motivo del ricorso principale la contribuente censurava la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. per avere la CTR - in violazione dell'art. 112 c.p.c. - pronunciato *extra petita* laddove aveva ulteriormente escluso il diritto alla detrazione perché l'art. 30, comma 2, lett. c) d.p.r. n. 633 cit. applicabile *ratione temporis* ciò avrebbe consentito solo per i beni di proprietà ammortizzabili. Il motivo è all'evidenza infondato costituendo - il riferimento compiuto dalla CTR all'art. 30, comma 2, lett. c) d.p.r. n. 633 cit. - una mera argomentazione in diritto a sostegno del recupero d'imposta accertata con gli impugnati avvisi.

3. Con il sesto motivo del ricorso principale - formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. - la contribuente lamentava la violazione dell'art. 30, comma 2, lett. c) d.p.r. n. 633 cit. per avere la CTR ritenuto di escludere la detrazione perché la norma in esponente limitava il diritto ai soli beni ammortizzabili tali non essendo quelli di proprietà altrui. Invero secondo la contribuente la disposizione regolava invece la diversa fattispecie della \diamond (Cass. sez. trib. n. 21358 del 2015). Deve trattarsi quindi di situazioni che non siano dipese da comportamenti commissivi - ovvero omissivi - della contribuente.

Se così non fosse - oltre che a rimanere senza significato la lettera della specifica previsione contenuta nell'art. 30 n. 724 cit. - la disposizione sarebbe incongruente attesa la più che facile superabilità della sfavorevole presunzione reddituale. In questo senso pertanto - cioè perché la regionale ha ritenuto di rinvenire la prova contraria nella semplice dimostrazione del mancato utilizzo di un piccolo locale che non sarebbe stato in regola con la normativa urbanistica senza aver accertato oggettività e straordinarietà della situazione - la CTR è incorsa nella lamentata violazione di legge.

Rimane così assorbito il secondo motivo del ricorso incidentale che - in via gradata - declinava le appena vedute censure sotto il profilo del vizio motivazionale ex art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. applicabile *ratione temporis*.

La sentenza deve essere quindi cassata - e rinviata alla CTR - anche per questa ragione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, quarto, sesto, ottavo e nono motivo del ricorso principale, rigetta il quinto motivo e assorbiti gli altri; accoglie il primo motivo del ricorso incidentale, assorbito il secondo; cassa l'impugnata sentenza; rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana che, in altra composizione, dovrà decidere la controversia uniformandosi ai superiori principi e regolare le spese di ogni fase e grado.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del giorno 13 marzo 2018