



5559 - 19

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:
iva - detrazione - acquisto
di bene immobile ad uso
abitativo -

Composta da:

Raffaele Frasca	- Presidente -	
Giuseppe Fuochi Tinarelli	- Consigliere -	R.G. n. 14697/2011
Paolo Catalozzi	- Consigliere -	Cron. 5559
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore -	CC - 04/06/2018
Salvatore Saija	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

14697
2011

sul ricorso iscritto al n. 14697 del ruolo generale dell'anno 2011
proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del direttore generale pro
tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello
Stato, presso i cui Uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12, è
domiciliata;

- ricorrente -

contro

Gisal s.a.s. Gestioni Immobiliari Santoro e figli, in persona del
legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv.

Massimo Basilavecchia per procura speciale in calce al controricorso, elettivamente domiciliata in Roma, via F. Paulucci de Calboli, n. 9, presso lo studio dell'Avv. Piero Sandulli;

*- controricorrente e
ricorrente incidentale-*

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Molise, n. 49/01/2010, depositata in data 16 aprile 2010;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 4 giugno 2018 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

l'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Molise, in epigrafe, con la quale è stato rigettato l'appello da essa proposto avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Campobasso; il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti della "Gisal s.a.s. Gestioni Immobiliari Santoro e figli" un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2003, aveva disconosciuto il diritto alla detrazione dell'Iva corrisposta per l'acquisto di beni immobili classificati come civili abitazioni in quanto non rientranti nel novero dei beni strumentali, per natura o per destinazione; avverso il suddetto atto impositivo aveva proposto ricorso la società contribuente; la Commissione tributaria provinciale di Campobasso aveva accolto il ricorso; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate;

la Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello, avendo ritenuto che: i beni immobili acquistati dalla società avevano natura strumentale rispetto alla attività svolta dalla medesima, essendo destinati ad essere locati a terzi e svolgendo la società, secondo il proprio oggetto sociale, l'attività di locazione immobiliare; i beni immobili acquistati da una società di persone per loro natura o per

destinazione costituivano beni strumentali per lo svolgimento dell'attività sociale a prescindere dal loro classamento (nello specifico, immobili di civile abitazione);

avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agencia delle entrate affidato a due motivi di censura;

la "Gisal s.a.s. Gestioni Immobiliari Santoro e figli" si è costituita depositando controricorso, contenente ricorso incidentale condizionato;

la contribuente ha, altresì, depositato memoria;

considerato che:

1. Sul ricorso principale

1.1. Con il primo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 132, comma secondo, cod. proc. civ., per avere omesso di pronunciare sul motivo di appello da essa proposto con il quale si era prospettata la nullità della sentenza del giudice di primo grado per non essere stata sottoscritta dal presidente del collegio e per non avere valore sanante la sottoscrizione apposta dal componente anziano del collegio;

1.2. il motivo è infondato;

lo stesso, invero, deduce l'omessa pronuncia su di una eccezione inerente la violazione di norma del procedimento e, a tal proposito, trova applicazione quanto affermato da questa Corte (da ultimo, Cass. civ., 14 marzo 2018, n. 6174; conf. Cass. civ., 12 gennaio 2016, n. 321; Cass. civ., 28 marzo 2014, n. 7406), secondo cui: *«L'omesso esame di una questione puramente processuale non integra il vizio di omessa pronuncia, configurabile soltanto con riferimento alle domande ed eccezioni di merito, dovendosi escludere che l'omesso esame di un'eccezione processuale possa dare luogo a pronuncia implicita, idonea al giudicato, venendo in rilievo la diversa questione della riproposizione dell'eccezione in appello»;*

il motivo in esame, viene comunque esaminato, tenuto conto che questa Corte (Cass. civ., Sez. U., 24 luglio 2013, n. 17931) ha affermato che: *«l'onere della specificità ex art. 366 c.p.c., n. 4, secondo cui il ricorso deve indicare "i motivi per i quali si chiede la cassazione, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano", non debba essere inteso quale assoluta necessità di formale ed esatta indicazione della ipotesi, tra quelle elencate nell'art. 360 c.p.c., comma 1, cui si ritenga di ascrivere il vizio, nè di precisa individuazione, nei casi di deduzione di violazione o falsa applicazione di norme sostanziali o processuali, degli articoli, codicistici o di alti testi normativi, comportando invece l'esigenza di una chiara esposizione, nell'ambito del motivo, delle ragioni per le quali la censura sia stata formulata e del tenore della pronuncia caducatoria richiesta, che consentano al giudice di legittimità di individuare la volontà dell'impugnante e stabilire se la stessa, così come esposta nel mezzo di impugnazione, abbia dedotto un vizio di legittimità sostanzialmente, ma inequivocamente, riconducibile ad alcuna delle tassative ipotesi di cui all'art. 360 citato»;*

con riferimento alla fattispecie, la parte, in realtà, censura la sentenza per non avere dichiarato la nullità della sentenza per essere la stessa priva della firma del presidente ed è sotto tale profilo, che tiene conto delle ragioni della censura contenuta nel motivo in esame, che può esaminarsi la questione prospettata;

il motivo di censura tuttavia non può trovare accoglimento;

risulta dalla copia della sentenza del giudice di primo grado prodotta dalla ricorrente che la sottoscrizione della stessa è stata compiuta, in luogo del presidente che aveva partecipato alla decisione, dal componente più anziano stante le dimissioni per raggiungimento dei limiti di età;

il giudice di appello, pur non pronunciando espressamente sulla questione proposta, ha deciso nel merito, in tal modo implicitamente rigettando il motivo di appello in esame, ritenendolo assorbito;

la decisione nel merito, sotto tale profilo, si pone in termini di compatibilità logico-giuridica con la pronuncia implica di rigetto, circostanza che conduce ad escludere un vizio della sentenza sotto il profilo dell'omessa pronuncia;

peraltro, va osservato che, in forza dell'art. 1 del decreto legislativo n. 546/1992, la disciplina espressamente prevista trova integrazione, per quanto non incompatibile, con le disposizioni del codice di procedure civile, sicchè alla fattispecie si applica, in funzione integrativa, la previsione di cui all'art. 132 cod. proc. civ. che prevede che, in caso di impedimento del presidente alla sottoscrizione della sentenza, la stessa è sottoscritta dal componente più anziano, purchè prima della sottoscrizione sia data menzione delle ragioni dell'impedimento;

sul punto, questa Corte ha espresso il consolidato principio secondo cui deve essere esclusa l'invalidità o inesistenza dell'impugnata sentenza, non sottoscritta dal presidente del collegio giudicante del quale il giudice anziano ha dichiarato l'impedimento a seguito del suo collocamento in pensione;

devesi, infatti, ribadire il principio, già affermato da questo Suprema Corte (Cass., 16 giugno 2003, n. 9616; Cass. 9/2/2005 n. 2645(cass. civ., sez. VI, 19 marzo 2012, n. 4326), secondo cui in tema di sottoscrizione delle sentenze civili, in caso di collocamento in pensione, dimissioni, o comunque in tutte le ipotesi (diverse dal trasferimento ad altra sede o ad altro incarico) in cui il magistrato abbia cessato di fare parte dell'ordine giudiziario, la sottoscrizione della sentenza da parte del medesimo - pur non sussistendo un impedimento assoluto alla sua materiale apposizione - non è coercibile, e ben può essere rifiutata senza che egli ne debba rispondere penalmente o disciplinarmente. Alla norma di cui all'art. 132 cod. proc. civ. , u.c. (secondo cui, se il giudice non può sottoscrivere la sentenza "per morte o altro impedimento", questa è sottoscritta dal componente più anziano del collegio) non può infatti riconoscersi natura eccezionale,

risultando pertanto senz'altro consentita l'applicazione analogica ed estensiva dell'ipotesi di "altro impedimento" ivi contemplata, la quale deve considerarsi integrata (anche) dal collocamento a riposo del magistrato. Ne consegue che, ove il presidente del collegio che ha emesso la sentenza venga successivamente a cessare dal servizio e rifiuti per qualsiasi motivo di porre in essere gli adempimenti di competenza in ragione delle funzioni già esercitate (verifica della conformità dell'originale della sentenza alla minuta e della rispondenza dei principi indicati nella motivazione della sentenza a quelli affermati nel corso della camera di consiglio; sottoscrizione della sentenza), non è nulla (e tanto meno inesistente) la sentenza sottoscritta dal giudice componente anziano del collegio giudicante, che a tale stregua ne espliciti le relative incombenze, con l'annotazione di avere sottoscritto in vece del presidente "impedito"; neppure sarebbe necessario indicare la causa dell'impedimento (nella fattispecie, peraltro indicata), sufficiente essendo che egli ne attesti l'esistenza, con una statuizione non censurabile nei successivi gradi di giudizio, non risultando al riguardo prevista alcuna possibilità di impugnazione;

1.3. con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 30, lett. c), del d.P.R. n. 633/1972; in particolare, la ricorrente lamenta che il giudice di appello ha ritenuto che i beni immobili oggetto di acquisto dovevano essere considerati beni strumentali, mentre avrebbe dovuto dare rilevanza alla natura abitativa degli immobili ed all'attività svolta dalla contribuente di locazione a terzi degli immobili, elemento che avrebbero dovuto condurre ad escludere la strumentalità degli stessi;

il motivo è fondato;

va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del presente motivo proposto dalla controricorrente basata sulla considerazione che lo stesso non consentirebbe di chiarire quale

parte della sentenza sia sottoposta a censura e con quali effetti sull'atto impugnato;

invero, il motivo di ricorso è chiaramente impostato, stando al suo contenuto, in relazione alla parte della sentenza che ha ritenuto legittima la detrazione dell'Iva nel caso in esame, stante la natura di bene strumentale degli immobili acquistati, profilo che ha costituito il punto centrale della motivazione della sentenza e sulla quale si orienta la ragione di censura prospettata;

parimenti, non può darsi rilievo alle considerazioni difensive prospettate nella memoria della controricorrente relativa alla non corretta indicazione delle previsioni normative di riferimento, potendosi, anche in questo caso, farsi applicazione del principio sopra citato, affermato da questa Corte (Cass. civ., Sez. U., 24 luglio 2013, n. 17931), tenuto conto che il motivo in esame chiaramente evidenzia la non corretta applicazione delle previsioni normative in materia di detrazione dell'Iva relativamente all'acquisto di un bene immobile destinato ad abitazione e, in particolare, è volto a censurare la ritenuta natura strumentale del bene acquistato, dovendosi quindi ritenere che il parametro normativo di riferimento, sebbene non espressamente citato dal ricorrente, è l'art. 19-bis.1. del d.P.R. n. 633/1972;

la questione di fondo prospettata con il motivo di ricorso in esame riguarda il profilo della detraibilità dell'Iva per l'acquisto di beni immobili destinati ad uso abitativo e la non corretta qualificazione data dal giudice di primo grado della natura strumentale degli stessi;

va precisato, a tal proposito, che l'art. 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, consente all'acquirente 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;

direttamente connessa a quanto previsto dal sopra citato art. 19 è la successiva previsione di cui all'art. 19-bis.1, comma 1, che, nell'ambito della generale previsione di detraibilità dell'Iva quando riferita a beni strumentali, tipizza una serie di fattispecie oggettive, relative a specifici beni e servizi, per le quali ricorre l'esclusione o la riduzione della detrazione, prevedendo, alla lett. i), 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;

sicchè, la suddetta previsione normativa preclude la detrazione dell'Iva assolta in relazione all'acquisto di immobili abitativi, mentre la suddetta preclusione non opera per le imprese di costruzione e va precisato che l'indetraibilità dell'imposta riguarda i fabbricati abitativi che risultano tali secondo le risultanze catastali e, in linea generale, prescinde dall'utilizzo effettivo degli stessi;

questa Corte (Cass. civ., 8.4.2016, n. 6883) ha precisato, sul punto, che, *«in tema di Iva, il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19-bis, comma 1, lett. i), 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 al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, 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»;

pertanto, le suddette previsioni normative, inerenti quindi alla materia della detrazione dell'Iva e dei limiti della stessa, comportano, unitariamente considerate, che, ove l'impresa non svolga attività di costruzione (non applicandosi quindi la deroga alla preclusione), la stessa 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, e tale onere probatorio risulta, peraltro, 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 in quanto 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, come accertato dal giudice del gravame, che ha precisato che la contribuente svolge l'attività di locazione immobiliare;

in definitiva, in tal caso, oltre che porsi un problema di inerenza dell'acquisto per l'attività di impresa, assume rilevanza il profilo della effettiva riconduzione del bene (fabbricato ad uso abitativo) ad una categoria per la quale non vige l'esclusione della detrazione;

ed è proprio la riconducibilità della previsione normativa al concetto di inerenza dell'acquisto dell'immobile avente destinazione abitativa che consente di superare l'eccezione di parte controricorrente, contenuta nella memoria, di possibile contrarietà della stessa con i principi unionali in materia di diritto alla detrazione;

invero, la norma va pur sempre ricondotta nell'ambito dei principi unionali di limiti alla detraibilità dell'Iva ove gli acquisti non siano inerenti all'esercizio dell'attività di impresa, in quanto specifica che, quando l'oggetto dell'acquisto è un bene immobile avente destinazione abitativa, il requisito dell'inerenza, genericamente

previsto dall'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972, va valutato in ragione della specifica attività esercitata dall'impresa;

va precisato, a tal proposito, che il sistema dell'iva è volto ad esonerare l'imprenditore dall'iva dovuta o assolta in tutte le sue attività economiche, per garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività in questione, purché esse siano a loro volta soggette ad iva (Corte giust. 16 febbraio 2012, C-118/11, EON Aset Menidjmont, punto 43);

in questo contesto, la Corte di giustizia ha particolarmente fatto riferimento alla necessità di verifica dell'intenzione del soggetto passivo di destinare all'attività d'impresa l'immobile acquistato (Corte giust. 19 luglio 2012, causa C-334/10);

sicchè, la questione va risolta, ai fini della corretta interpretazione della previsione normativa in esame nell'ambito della disciplina unionale, nella necessaria verifica, in concreto, dell'inerenza del bene immobile acquistato con l'attività di impresa, anche tenendo conto di una valutazione meramente prospettica;

dall'esame della pronuncia censurata si evince che gli immobili in oggetto hanno destinazione abitativa e, sotto tale profilo, la stessa non ha verificato che la destinazione fattuale dei medesimi sia tale da condurre a ritenere che gli stessi, per la loro destinazione, non rientrino più nella categoria dei beni a destinazione abitativa, per i quali, in base al criterio legale oggettivo, è prevista l'esclusione della detrazione, ovvero che, comunque, la prospettiva in concreto seguita dall'impresa era quella di utilizzare l'immobile nell'ambito della propria attività;

la pronuncia censurata, invero, nell'affrontare la questione del diritto alla detrazione dell'Iva e dei limiti normativi di riferimento, non ha considerato il limite normativo di cui all'art. 19-bis.1. del d.P.R. n. 633/1972 in caso di acquisto di beni destinati ad abitazione, circostanza, quest'ultima, non contestata e anzi evidenziata dal giudice di appello, ed ha unicamente ragionato in ordine alla natura strumentale o meno dei beni acquistati, ma, in

questo caso, procedendo a una non corretta valutazione dell'inerenza degli stessi all'attività dell'impresa, avendo fatto unicamente riferimento all'oggetto sociale della società acquirente; sotto questo ultimo profilo, va altresì precisato che, quando il diritto alla detrazione è fatto valere in relazione all'acquisto di beni immobili aventi destinazione ad uso abitato, la natura strumentale dei suddetti beni deve essere accertata con specifico riferimento alla loro necessità ai fini dello svolgimento dell'attività dell'impresa; tale verifica in concreto non risulta compiuta dal giudice del gravame, avendo unicamente fatto riferimento all'attività svolta dalla contribuente secondo l'oggetto sociale, senza, tuttavia illustrare sulla scorta di quali elementi oggettivi abbia ritenuto di poter superare in concreto l'esclusione della detraibilità conseguente alla destinazione abitativa dell'immobile; va quindi affermato il seguente principio di diritto: **«ai fini dell'applicazione dell'art. 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, la natura strumentale del bene acquistato va valutata non, in astratto, facendo riferimento solo all'oggetto dell'attività d'impresa, ma, in concreto, accertando che lo stesso costituisce, anche in funzione programmatica, lo strumento per l'esercizio della suddetta attività»;**

2. Sul ricorso incidentale condizionato della controricorrente

Con il ricorso incidentale parte controricorrente censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 23 del decreto legislativo n. 546/1992, in relazione all'art. 101, cod. proc. civ., e art. 111 Cost., per non avere pronunciato sull'eccezione di inammissibilità delle nuove e diverse argomentazioni difensive prospettate dall'Agenzia delle entrate nel giudizio di appello;

il motivo è infondato;

come sopra si è avuto modo di precisare, la questione della detraibilità dell'Iva, fondata sulla previsione di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972 è strettamente connessa alla previsione di cui

all'art. 19-bis 1, lett. i), in quanto quest'ultima costituisce un limite alla detraibilità dei beni e contiene degli elementi di specificità che consentono di definire il quadro generale della disciplina in materia di detrazione Iva, sicchè non può dirsi che, la precisazione circa il fatto che la non detraibilità dell'Iva atteneva alla natura del bene acquistato, costituisca una modifica del fondamento della pretesa fatta valere con l'atto impositivo;

circa il riferimento, poi, all'art. 19-bis, del d.P.R. n. 633/1972, va rilevato che il giudice di appello ne aveva escluso espressamente la aderenza alla materia del contendere;

in conclusione, va accolto il secondo motivo del ricorso principale, rigettato il primo, e rigettato quello incidentale, con cassazione della sentenza per il motivo accolto e rinvio alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie ^{secondo motivo del} il ricorso principale, rigetta ^{il primo motivo e il ricorso} quello incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, addì 4 giugno 2018.

gl
Stipina
P. n. n.

PRODOTTO IN CANTIERI
26 FEB 2019
[Signature]

Il Presidente

[Signature]

[Signature]