



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Giacomo Maria Nonno - Presidente -

Oggetto: IVA - detrazione - art.19 comma 1 lett. i) d.P.R. n.633/72

Maria Giulia Putaturo - Consigliere -

R.G.N.

Donati Viscido di Nocera

22587/2017

Salvatore Leuzzi - Consigliere -

Cron.

Pierpaolo Gori - Consigliere Rel. -

AC -

13/2/2025

Raffaella Brogi - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22587/2017 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

- *ricorrente* -

contro

██████████ S.R.L., in persona del legale rappresentante
pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. ██████████ (PEC:



– resistente –

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con ricorso affidato a due motivi, mentre la società si è costituita in giudizio con memoria recante una procura speciale rilasciata dalla società in favore dell'avvocato difensore datata 7 maggio 2021 e con richiesta di partecipazione all'eventuale discussione orale. La società deposita anche memoria illustrativa in cui in cui chiede la discussione congiunta del presente processo con il ricorso iscritto all'RGn 10997/16 in cui la contribuente è tempestivamente costituita.

Considerato che:

1. Pregiudizialmente, va dato atto della costituzione in giudizio tardiva della società con memoria in cui richiede di poter partecipare alla eventuale discussione orale e recante in allegato una procura speciale rilasciata dalla società in favore dell'avvocato difensore datata 7 maggio 2021, oltre tre anni e mezzo dopo la notifica del ricorso avvenuta a mani in data 26.9.2017.

Inoltre, come questa Corte ha già avuto modo di affermare (cfr. Cass. n. 5798/2019), nel giudizio di cassazione è inammissibile il deposito di memorie ex art. 378 cod. proc. civ., prima dell'udienza di discussione, da parte dell'intimato che si sia costituito oltre il termine fissato nell'art. 370 cod. proc. civ. e non abbia concretamente partecipato alla discussione orale, costituendo tale partecipazione condizione indefettibile ai fini della sanatoria dell'attività processuale irritualmente compiuta nel lasso di tempo intercorso tra la scadenza del termine per la proposizione del controricorso e l'udienza predetta (v. Cass., 27/5/2009, n. 12381, e, conformemente, Cass., 30/9/2011, n. 20029; Cass., 31/10/2016, n. 22022. E già Cass., Sez. Un., 1:1/4/1981, n. 2114). In altri termini, nel giudizio di cassazione è irricevibile la memoria difensiva presentata in prossimità dell'udienza con la quale la parte che non ha depositato il controricorso spiega, per la prima volta, le ragioni di resistenza al ricorso, perché, in assenza del controricorso tempestivamente depositato, la parte intimata non può presentare memorie (v. Cass., 15/11/2017, n. 27140). Principio che trova conferma anche nel procedimento camerale ex art. 380 bis 1 cod. proc. civ. (introdotto dall'art. 1 bis comma 1 lett. f), D.L. n. 168 del 2016, conv., con modif., nella L. n. 197 del 2016), sicché in mancanza come nella specie di controricorso notificato nei termini di legge l'intimato non è legittimato al deposito di memorie illustrative, ancorché munito di regolare procura speciale *ad litem* (cfr., da ultimo, Cass., 5/10/2018, n. 24422).



In ogni caso, non vi sono i presupposti per la riunione ex art.274 cod. proc. civ. del presente processo con quello iscritto all'RGN 10997/16, in assenza di identità di soggetti e, quanto all'oggetto, per differenti periodi di imposta e atti impositivi, fermo restando che i due ricorsi sono assunti in decisione e decisi alla medesima presente adunanza camerale.

2. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., viene dedotta la nullità della sentenza e del procedimento ex artt. 111 Cost., 1, 2 e 36 d.lgs. n.546/1992, 132 e 274 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ. per apparenza della motivazione, riproductiva della motivazione della decisione di primo grado.

3. Il motivo è inammissibile.

Questa Corte ha più volte stabilito in tema di contenzioso tributario, ad esempio con sentenza n. 9830/2024, che la decisione di appello è nulla per difetto di motivazione, ai sensi degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., se è completamente priva dell'illustrazione delle censure sollevate dall'appellante rispetto alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la Commissione a disattenderle, limitandosi a richiamare *per relationem* la sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, così da impedire l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento della decisione. Tale non è il caso di specie, in cui la sentenza ricostruisce ampiamente non solo il fatto, le riprese, le contestazioni dell'Amministrazione, le doglianze introduttive del giudizio, ma anche il contenuto dell'appello, in cui l'Agenzia si è riportata alle ragioni già espresse, né il motivo di censura riproduce l'appello per dimostrare il contrario. Ciò premesso, la Corte non è messa neppure in grado di confrontare pienamente la motivazione della sentenza d'appello con quella della sentenza di primo grado che è riprodotta in ricorso solo in parte, dal momento che lo svolgimento del processo è parte integrante della motivazione. Inoltre, anche sulla base del breve



passaggio riportato, l'argomentazione della CTR non è identica e argomenta la sua adesione al giudice di prime cure con riferimento al quadro istruttorio come presentato dagli atti del giudizio d'appello (cfr. p.3 della sentenza: "in fascicolazione è presente il certificato di residenza..."), compiendo un'operazione adesiva motivata che rientrava nei suoi poteri e che rispetta il minimo costituzionale (v. Cass. n.8053/2014).

4. Con il secondo motivo di ricorso relativo alla contestazione di detrazione dell'IVA viene dedotta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 19 bis 1, comma 1, lett. i) del d.P.R. n.633/1972 da parte della sentenza impugnata.

5. Il motivo è infondato.

5.1. Questa Corte (Cass. n. 8628/15; vedi anche n. 4606/16; Cass. n.26748/16) ha già avuto occasione di stabilire che il diritto alla detrazione dell'IVA non può essere negato in forza dell'astratta classificazione catastale dell'immobile ad uso abitativo, occorrendo valutarne la destinazione all'attività di impresa.

Inapplicabile è al riguardo l'invocata lettera i) dell'art. 19 bis 1, comma 1, del d.P.R. 633/72, secondo cui «non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione o la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui all'articolo 10, n. 8), che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19 bis».



5.2. 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 di giustizia UE 16 febbraio 2012, in causa C-118/11, EON Aset Menidjmont, punto 43). In particolare, è l'acquisto del bene o l'acquisizione della prestazione di servizi da parte del soggetto passivo che agisce in quanto tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del meccanismo della detrazione (così Corte giustizia EON ASET cit., punto 57).

5.3. Con riguardo ad un caso in cui si aveva riguardo proprio alle spese sostenute per ristrutturare un immobile d'impresa al fine di adibirlo, in parte e per un periodo di tempo limitato, ad abitazione di due soci e dei rispettivi figli, la Corte di giustizia ha affermato che l'IVA assolta è detraibile, purché, in sede di inizio dei lavori, fosse intenzione del soggetto passivo destinare all'attività d'impresa l'immobile ristrutturato (Corte di giustizia 19 luglio 2012, in causa C-334/10). Ciò in quanto, ha sottolineato la Corte, l'interpretazione contraria potrebbe comportare che la detrazione dell'IVA dovuta a monte venga negata a soggetti passivi per successivi impieghi professionali soggetti ad imposta, nonostante l'intento iniziale del soggetto passivo di destinare integralmente il bene in questione alla sua azienda, in vista di operazioni future. Orbene, in una situazione del genere, il soggetto passivo non risulterebbe interamente esonerato dall'onere dell'imposta afferente al bene da questi utilizzato ai fini della propria attività economica e la tassazione delle sue attività professionali provocherebbe una doppia imposizione in contrasto col principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'IVA e in cui s'inserisce la sesta direttiva.

Di qui la conseguenza ineludibile che l'accatastamento dell'immobile tra quelli a destinazione abitativa non preclude la detraibilità dell'IVA relativa alle spese sostenute per il suo acquisto o la sua manutenzione e ristrutturazione se, avuto riguardo all'utilizzo concreto dell'immobile,



anche solo prospettico, è possibile dimostrare, sulla base di elementi oggettivi, che il medesimo è inerente all'esercizio effettivo dell'attività d'impresa (Cass. n. 6883/16; Cass. n. 26748/16).

5.4. Nel caso in esame, il giudice d'appello da un lato dà conto – quanto all'utilizzo concreto del cespite, anche solo prospettico come richiesto dalla giurisprudenza unionale - del fatto che agli atti sono allegate le perizie tecniche di conformità urbanistica, asseverate con giuramento, che certificano la destinazione turistico-alberghiera di tutte le opere rientranti nel programma di investimento. Dall'altro, in concreto non si limita a riportare precedenti giurisprudenziali *inter partes*, ma a pag. 3 della sentenza esclude con un accertamento fattuale che l'Agenzia abbia dimostrato la destinazione dell'immobile ad abitazione del custode e del titolare dell'accertamento. Il che comporta la detraibilità dell'imposta.

6. In conclusione, il ricorso dev'essere rigettato.

Nessuna decisione va adottata sulle spese di lite, in assenza di tempestiva costituzione in giudizio della società e di reale attività difensiva, tenuto anche conto dell'inaammissibilità della memoria illustrativa.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, in presenza di soccombenza della parte ammessa alla prenotazione a debito, non sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso.

Così deciso il 13.2.2025

Il Presidente

Giacomo Maria Nonno

