



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE V CIVILE**  
**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

Oggetto: Iva- Prodotti per  
l'editoria - Immobili -  
Rilevanza  
dell'accatastamento.

1147.21

Cass. n. 1147/21

composta dai signori magistrati:

<b>Biagio Virgilio</b>	<b>presidente</b>
<b>Angelina-Maria Perrino</b>	<b>consigliere relatore</b>
<b>Giacomo Maria Nonno</b>	<b>consigliere</b>
<b>Rosaria Castorina</b>	<b>consigliere</b>
<b>Salvatore Saija</b>	<b>consigliere</b>

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al numero 27190 del ruolo generale dell'anno 2013, proposto

**da**

**s.r.l.** (omissis) **in liquidazione**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al ricorso, dagli avvocati (omissis), (omissis) e (omissis), elettivamente domiciliatosi presso lo studio di quest'ultima in (omissis), giusta procura speciale in calce al ricorso

**- ricorrente-**

**contro**

**Agenzia delle entrate**, in persona del *direttore pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, elettivamente si

695  
2020

domicilia

**-controricorrente e ricorrente in via incidentale-**

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in data 15 aprile 2013, n. 92/04/13;

sentita la relazione svolta dal consigliere Angelina-Maria Perrino nella pubblica udienza del 13 ottobre 2020;

sentita la Procura generale, in persona del sostituto procuratore generale <sup>Roberto Mucci,</sup> che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e per l'accoglimento di quello incidentale;

sentiti l'avv. (omissis), su delega dell'avv. (omissis),

per la società e l'avvocato dello Stato (omissis) per

l'Agenzia delle entrate.

**Fatti di causa**

Emerge dalla sentenza impugnata, per i profili tuttora d'interesse, che, in relazione agli anni d'imposta 2005 e 2006, la s.r.l. Scuola 3 F Italia è una scuola che organizza dei corsi d'insegnamento, in relazione ai quali realizza e vende libri e cd-rom, applicando il regime speciale monofase previsto per gli editori. In esito a una verifica, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che questo regime fosse stato indebitamente applicato, sicché ha recuperato la relativa iva, nonché i costi, ritenuti non inerenti. Inoltre ha considerato indebitamente detratta l'iva concernente le spese di locazione e di manutenzione dell'immobile condotto in locazione dalla contribuente, perché appartenente alla categoria catastale A/8, da considerare quindi come fabbricato ad uso abitativo.

La società ha impugnato gli avvisi di accertamento nei quali l'Agenzia ha compendiato le proprie pretese, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Perugia.

Quella regionale dell'Umbria ha accolto l'appello dell'Agenzia limitatamente all'applicazione del regime monofase dell'iva, riscontrandone la carenza dei presupposti applicativi, sia perché la

contribuente non è una società editrice, sia perché non è stata indicata nella copertina dei testi il prezzo di vendita praticato al pubblico, com'è emerso non solo dagli accertamenti dei verificatori, ma anche dalle dichiarazioni di alcuni frequentatori dei corsi.

Contro questa sentenza la contribuente propone ricorso per ottenerne la cassazione, che articola in sette motivi, cui l'Agenzia replica con controricorso e ricorso incidentale, affidato a tre motivi, contrastato dalla contribuente con controricorso.

### **Ragioni della *decisione***

1.- *Il primo e il terzo motivo del ricorso principale, da esaminare congiuntamente, perché connessi, coi quali la società denuncia, rispettivamente,*

- *violazione di legge, in particolare degli artt. 3, 39, 74, comma 1, lett. c) del d.P.R. n. 633/72 e dell'art. 2697 c.c., e vizio di motivazione in ordine al fatto decisivo costituito dall'esistenza di fatture d'acquisto di un numero di etichette adesive tale da coprire il numero dei testi oggetto di cessione negli anni in questione nonché dalla circostanza che il prezzo era indicato nel documento di trasporto (*primo motivo*), nonché*

- *l'omesso esame del fatto decisivo costituito dalla violazione delle disposizioni sull'accertamento e sull'inutilizzabilità della prova testimoniale nel processo tributario nonché la mancata idonea motivazione della sentenza per i profili relativi (*terzo motivo*), sono inammissibili per concorrenti ragioni.*

1.1.- Anzitutto i motivi non sono rilevanti, perché con essi non si aggredisce la statuizione contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui va negata l'applicazione del regime monofase dell'iva per la mancanza della qualità di società editrice.

Inoltre, quanto ai profili concernenti la motivazione della sentenza impugnata, essi non rispondono al paradigma del nuovo testo dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.<sup>6</sup>; applicabile *ratione*



*temporis*, che esclude la rilevanza della pretermissione della valutazione di elementi istruttori (per tutte, Cass., sez. un., 7 aprile 2013, nn. 8053 e 8054).

E ancora, con particolare riguardo al terzo motivo, mascherano come deduzione di vizio di motivazione una violazione di legge, concernente l'utilizzabilità della prova testimoniale, peraltro infondata, poiché si è al cospetto non già di dichiarazioni testimoniali, bensì di dichiarazioni di terzi.

2.- Inammissibile è anche il *secondo motivo del ricorso principale*, col quale si denuncia la violazione dell'art. 1322 c.c. e dell'art. 2697 c.c. in ordine al sindacato compiuto dal giudice d'appello in ordine ai prezzi praticati per la vendita dei libri.

E ciò perché, quanto al profilo concernente l'affermata violazione dell'art. 2697 c.c., la censura non è congruente col contenuto della decisione, con la quale non si è affatto alterato il criterio di riparto dell'onere probatorio, ma si è valutato il materiale probatorio offerto in rispondenza a tale onere.

Quanto poi alla denuncia di violazione dell'art. 1322 c.c., la censura è parimenti incongruente col contenuto della decisione, perché nessuna valutazione discrezionale è stata compiuta: il giudice d'appello, di là dal testo contrattuale, ha convenuto con l'amministrazione che i prezzi applicati fossero inverosimili, e per conseguenza li ha ritenuti sovradimensionati perché in realtà inferiori a quelli apparentemente praticati.

3.- Le considerazioni che precedono comportano l'assorbimento del *quarto motivo del ricorso principale*, col quale si censura la proporzione applicata tra attività d'insegnamento e attività di vendita dei testi, direttamente derivante dal ridimensionamento dei prezzi effettivamente applicati per la vendita dei libri e del *quinto motivo del medesimo ricorso*, col quale si censura la violazione dell'art. 109, comma 5, del d.P.R. n.

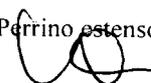
917/86, quanto ai costi, come derivazione dell'affermata inapplicabilità del regime speciale dell'iva monofase.

4.- Il successivo *sesto motivo*, col quale si censura la sentenza perché manca la specificazione che la deducibilità dei costi di manutenzione ordinaria e straordinaria da un lato, e la deduzione delle perdite su crediti dall'altro si riferiscono ad entrambi i periodi d'imposta oggetto di accertamento, ossia agli anni 2005 e 2006, è inammissibile:

- lo è per per carenza di autosufficienza in relazione al rilievo avente ad oggetto l'indebita deduzione ai fini ires e irap di componenti negativi di reddito non deducibili in quanto non inerenti, poiché non riporta il contenuto dei relativi avvisi di accertamento, né, integralmente, quello delle impugnazioni originarie. Né è risolutiva al riguardo la condotta processuale dell'Agenzia, la quale in controricorso sostiene che correttamente la Commissione tributaria regionale ha fatto riferimento al solo anno 2006, e propone al riguardo apposito motivo di ricorso incidentale;

- lo è quanto alla ripresa fiscale concernente l'indebita deduzione di perdite su crediti indeducibili. La lettura della sentenza evidenzia che il riferimento all'anno 2005 è frutto di un errore materiale considerato che, nel delineare la materia giustiziabile, a pag. 2 della sentenza si riferisce il rilievo all'anno 2006 e che l'Agenzia ha dichiarato di prestare acquiescenza. Sicché si attaglia al caso la procedura di correzione di errore materiale.

5.- Infondato è infine *l'ultimo motivo del ricorso principale*, col quale si lamenta la violazione o falsa applicazione degli artt. 91, 92, comma 2, c.p.c. e art. 24 Cost., nonché l'omesso esame circa il fatto decisivo del giudizio in rapporto col capo di sentenza sulle spese processuali.



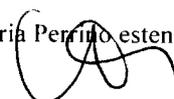
E ciò in base al principio già affermato da questa Corte, in base al quale la reciproca soccombenza che giustifica la possibile applicazione della regola della totale o parziale compensazione delle spese di giudizio, ai sensi dell'art. 92, comma 1, c.p.c., va ravvisata sia in ipotesi di pluralità di domande contrapposte, accolte o rigettate, che si siano trovate in cumulo nel medesimo processo fra le stesse parti, sia in ipotesi di accoglimento parziale dell'unica domanda proposta; e ciò tanto allorché essa sia stata articolata in più capi e ne siano stati accolti uno o alcuni e rigettati gli altri, quanto laddove la parzialità dell'accoglimento sia meramente quantitativa e riguardi una domanda articolata in un unico capo (Cass. 22 febbraio 2016, n. 3438).

Il ricorso principale va quindi rigettato.

6.- Infondato è il *primo motivo del ricorso incidentale*, col quale l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 19-bis 1 lett. i) del d.P.R. n. 633/72, là dove il giudice d'appello ha escluso la legittimità della pretesa fiscale di recupero dell'iva concernente le spese di locazione e di manutenzione dell'immobile condotto in locazione, benché fosse appartenente alla categoria catastale A/8 e fosse quindi da qualificare come fabbricato a uso abitativo.

6.1.- Questa Corte ha già avuto occasione di stabilire in fattispecie similari (si veda in particolare Cass. 22 dicembre 2016, n. 26748) che il diritto alla detrazione dell'iva non può essere negato in forza dell'astratta classificazione catastale dell'immobile a uso abitativo, occorrendo valutarne la destinazione all'attività di impresa.

Inapplicabile è al riguardo l'invocata lettera i) dell'art. 19-bis1 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».*

Il sistema dell'iva è volto a 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, 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 giust. EON ASET cit., punto 57) e del rimborso.

6.2.- Anzi, finanche con riguardo ad un caso in cui si aveva riguardo a 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 socie 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 giust. 19 luglio 2012, causa C-334/10).

Ciò in quanto, ha sottolineato quella 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.

6.3.- 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).

6.4.- Nel caso in esame, il giudice d'appello ha accertato, e l'accertamento non è stato aggredito dall'Agenzia, che l'immobile fosse destinato all'esercizio di attività d'impresa. Anzi, la stessa Agenzia riconosce che nell'immobile in questione è ubicata la sede legale della società.

Ne derivano la detraibilità dell'imposta e, quindi, il rigetto del motivo.

7.- Il che comporta l'assorbimento del *secondo motivo del ricorso in questione*, col quale si lamenta l'omissione di motivazione in ordine all'irrilevanza della denuncia di variazione di destinazione d'uso dell'immobile da abitazione a ufficio privato in assenza di concessione edilizia.

8.- Infondato è, infine, il *terzo motivo del ricorso incidentale*, col quale si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dell'art. 5 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, là dove il giudice d'appello ha escluso la legittimità della pretesa fiscale concernente la deduzione, ai fini ires e irap. di componenti negativi di reddito



corrispondenti ai costi per la manutenzione straordinaria dell'immobile in questione, di proprietà di terzi e condotto in locazione dalla contribuente.

8.1.- E ciò in applicazione del principio già espresso da questa Corte (con ord. 27 settembre 2018, n. 23278), secondo cui l'esercente attività d'impresa o professionale può dedurre dai redditi d'impresa i costi occorsi per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di un immobile condotto in locazione, anche se si tratta di un bene di proprietà di terzi, purché sussista il requisito dell'inerenza, avente valenza qualitativa, e quindi da intendersi come nesso di strumentalità, anche solo potenziale, tra il bene e l'attività svolta.

8.2.- Laddove, nel caso in esame, l'Agenzia col motivo in questione si limita a far leva sul fatto che le spese di manutenzione in questione avessero scarsa correlazione con i ricavi realizzati con l'attività svolta dalla scuola.

9.- Anche il ricorso incidentale va quindi rigettato e ne segue la compensazione delle spese. Sussistono i presupposti processuali, in relazione al rigetto del ricorso principale, per l'applicazione dell'art. 13, comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115/02 ai fini del raddoppio del contributo unificato, se dovuto.

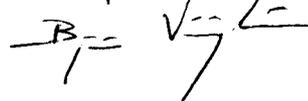
### **Per questi motivi**

la Corte rigetta il ricorso principale e quello incidentale e compensa le spese. In relazione al rigetto del ricorso principale, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali, in relazione al rigetto del ricorso principale, per l'applicazione dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/02 ai fini del raddoppio del contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 13 ottobre 2020.

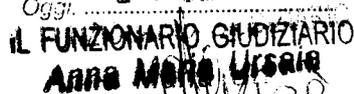
L'estensore  


Il presidente



Depositato in Cancelleria

Oggi 21 GEN. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
 ANNA MORA LISIA  


RG n. 27190/2013

Angelina-Maria Perrino estensore