

SENTENZA

**Non c'è rimborso Iva per l'acquisto della
nuda proprietà di un immobile**

CORTE DI CASSAZIONE – Sentenza 22 dicembre 2017, n. 30807

Fatti di causa

L'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione l'iva per l'anno 2003 in relazione all'acquisto di un immobile da parte della società A. Srl, esercente attività di gestione di villaggi turistici e strutture analoghe, perché ritenuta indebitamente rimborsata trattandosi di acquisto della sola nuda proprietà del bene, sicché non poteva ritenersi inerente all'attività d'impresa.

La Commissione tributaria regionale della Toscana, in riforma della sentenza della CTP, riteneva illegittimo l'avviso di accertamento sul presupposto che, ai fini del rimborso dell'iva, non fosse richiesto il requisito della disponibilità del bene.

L'Ufficio ricorre per cassazione con due motivi, cui resiste la contribuente con controricorso, proponendo ricorso incidentale con due motivi. L'Agenzia deposita altresì memoria ex art. 378 c.p.c.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360, n. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 19 e 30, d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 981 c.c., per aver ritenuto rimborsabile l'iva corrisposta per l'acquisto della sola nuda proprietà di un immobile, trattandosi di diritto reale limitato difettante in radice del requisito dell'inerenza all'attività dell'impresa.

1.2. Con il secondo motivo censura la decisione per insufficiente motivazione per aver la sentenza impugnata ravvisato il requisito dell'inerenza nonostante l'inidoneità del titolo d'acquisto a tale fine.

2. Con il ricorso incidentale, la contribuente denuncia, con il primo motivo, la violazione degli artt. 38 bis e 52, d.P.R. n. 633 del 1973 (ndr artt. 38 bis e 52, d.P.R. n. 633 del 1972), nonché degli artt. 7 e 10, I. n. 212 del 2000, per aver la CTR ritenuto la legittimità della detrazione Iva nonostante la precedente erogazione del rimborso e pur in assenza di una rinnovata attività istruttoria, ed escludendo altresì una lesione del principio di affidamento avuto riguardo alla motivazione dell'avviso di accertamento.

2.1. Con il secondo motivo denuncia, inoltre, la violazione degli artt. 5, d.lgs. n. 472 del 1997 e 10, I. n. 212 del 2000, deducendo l'inapplicabilità delle sanzioni per carenza di colpa, doglianza dichiarata assorbita dalla CTR.

3. Va disattesa, preliminarmente, l'eccezione di inammissibilità del ricorso per carenza di autosufficienza ovvero, per come dedotto dal controricorrente, per esposizione parziale dei fatti.

L'Agenzia ricorrente, infatti, ha fornito una esposizione dei fatti sì sintetica ma comunque idonea ad illustrare adeguatamente gli aspetti significativi della vicenda in fatto e dell'iter processuale, riproducendo, inoltre, la motivazione dell'avviso di accertamento e degli atti processuali rilevanti per le doglianze come prospettate.

4. Passando all'esame del ricorso principale, il primo motivo è fondato.

4.1. L'art. 19, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, prevede, nel testo vigente *ratione temporis*, che "Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione".

La norma va ancorata al disposto di cui all'art. 2, primo comma, d.P.R. n. 633 cit., che, a sua volta, nel fornire una definizione generale della nozione di cessione, prevede che costituiscono "cessione di beni gli atti a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere".

4.2. Assumono rilevanza, dunque, il trasferimento della proprietà (senza ulteriori distinzioni) ovvero di altri diritti reali di godimento.

4.3. È peraltro indubbio che il titolo di trasferimento deve poter comportare il potere di disporre del bene, requisito che, del resto, caratterizza la definizione di cessione ai fini comunitari prevista dall'art. 14, par. 1, della direttiva 2006/112/CE, che, con formula ampia, stabilisce che "si considera cessione di un bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario", la cui portata è bene chiarita dalla Corte di Giustizia (sentenza 6 febbraio 2003, in C-185/01, Auto Lease Holland) secondo la quale "la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario".

4.4. Secondo la costante giurisprudenza, poi, occorre, perché l'acquisto sia suscettibile di generare un'eccedenza d'imposta rimborsabile, che il bene sia strumentale, ossia che esso sia utilizzato nel ciclo produttivo, e, inoltre, che soddisfi il requisito dell'ammortizzabilità, ossia che si tratti di bene durevole, la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio (v. Cass. n. 6196 del 10/03/2017 e n. 24779 del 4/12/2015).

4.5. Orbene, il trasferimento della nuda proprietà non si accompagna ad un diritto reale di godimento poiché tutte le facoltà e i correlati poteri spettano all'usufruttuario, salva solo la disponibilità giuridica dell' intestazione e titolarità del bene, che, tuttavia, ne consente la mera circolazione in tale qualità e non una utilizzazione per finalità ulteriori.

4.6. Ne deriva, quindi, che ove il bene sia, in realtà, un bene-merce (e quindi per le ipotesi in cui l'impresa eserciti l'attività di vendita di beni immobili, che può bene atteggiarsi anche con riferimento alla sola nuda proprietà), la limitata disponibilità che consegue da tale titolo giuridico può essere sufficiente ad integrare i presupposti perché l'acquisto generi un'eccedenza rimborsabile.

Al di fuori di questa ipotesi, invece, non sussiste, in capo al nudo proprietario, la possibilità giuridica di utilizzare il bene in funzione degli scopi dell'impresa poiché sono assenti tutti i poteri di disposizione e gestione del bene suscettibili di assicurare la fruibilità della res, che, invece, spettano al titolare del diritto di usufrutto, sicché, proprio in correlazione agli scopi dell'impresa, è assente il requisito dell'inerenza all'attività d'impresa.

4.7. Va quindi affermato il principio "l'acquisto della sola nuda proprietà di un immobile, che non venga in rilievo come bene – merce, non è suscettibile di generare un'imposta rimborsabile o detraibile per carenza della possibilità giuridica di destinare il bene in funzione degli scopi dell'impresa".

5. Il secondo motivo resta assorbito.

6. Passando al ricorso incidentale, il primo motivo è infondato atteso che, come già affermato da questa Corte, "il rimborso IVA eseguito dal concessionario della riscossione, nella qualità di gestore del conto fiscale, su istanza del contribuente non è preceduto da controlli sostanziali, essendo effettuato dietro prestazione di una garanzia, sicché non preclude all'Ufficio finanziario il successivo accertamento" (v. Cass. n. 6195 del 10/03/2017: nella specie, si trattava della verifica della condizione di società non operativa e, quindi, è ammissibile a maggior ragione, nella vicenda in esame, in cui si controverte sulla detraibilità per una singola operazione).

6.1. Parimenti infondato il secondo motivo, non potendosi trarre dal pvc (neppure riprodotto, invero), nel quale è stata annotata dai verificatori la situazione riscontrata, un incolpevole affidamento sulla valutazione giuridica operata con l'avviso di accertamento, né, tantomeno, ritenere che ne sia derivata una induzione in errore.

Del resto, l'istanza di rimborso dell'Iva per l'acquisto della nuda proprietà ha preceduto, sullo stesso piano logico e cronologico, l'avvio delle verifiche e dei successivi accertamenti da parte dell'Ufficio.

7. In accoglimento del ricorso principale, rigettato il ricorso incidentale, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, il giudizio va deciso nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso proposto.

8. Attesa la novità della questione, le spese dell'intero giudizio vanno integralmente compensate.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.