

Civile Ord. Sez. 5 Num. 14853 Anno 2022

Presidente: CATALLOZZI PAOLO

Relatore: LEUZZI SALVATORE

Data pubblicazione: 11/05/2022

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al numero ~~17~~2273 del ruolo generale dell'anno 2014, proposto da

Cappa Francesco, rappresentato e difeso dall'Avv. Giuseppe Barbara, elettivamente domiciliato in Roma, via Marcello Prestinari, n. 13, presso lo studio dell'Avv. Paola Ramadori

-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 domicilia

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 154/14, depositata in data 13 gennaio 2014;

sentita la relazione svolta dal consigliere Salvatore Leuzzi nella camera di consiglio del 11 febbraio 2022.

SAG
wz

Fatti di causa

L'Agenzia delle entrate di Mantova emetteva nei confronti di Francesco Cappa, esercente la professione di architetto, un avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2007, con il quale contestava la detraibilità dell'importo relativo all'Iva sugli acquisti effettuati per la ristrutturazione di un immobile sito in Guidozzolo, condotto in locazione dal contribuente e adibito a studio professionale. Nella prospettazione erariale veniva, infatti, in evidenza una spesa straordinaria di competenza del locatore proprietario e non del conduttore libero professionista, odierno ricorrente, connotandosi l'operazione come fiscalmente elusiva dell'imposta dovuta.

Il Cappa proponeva ricorso che veniva accolto dalla CTP di Mantova.

La CTR della Lombardia accoglieva, per converso, l'appello erariale.

Il ricorso del contribuente è affidato a tre motivi. Resiste l'Agenzia con controricorso.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo di ricorso si assume la violazione degli artt. 56 D.Lgs. n. 546 del 1992, 112 c.p.c. e 346 c.p.c. nonché dell'art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR erroneamente ritenuto che la detrazione dell'Iva sarebbe possibile solo in relazione al "*mero adattamento dei locali all'attività professionale del conduttore*", non anche qualora eccedente rispetto a tale adattamento, tra l'altro riprendendo una questione – quella dell'inerenza delle spese – non reiterata, né coltivata in secondo grado dall'Agenzia.

Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per inesistenza della motivazione in relazione agli artt. 101 e 132, n. 4, c.p.c., e all'art. 118, comma 1, disp. att. c.p.c.; si denuncia, inoltre, la violazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., per difetto di motivazione ex art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992. Si censura che l'aver la CTR ritenuto privo di valide ragioni economiche ed antieconomico l'onere assunto dal conduttore-contribuente della ristrutturazione straordinaria dell'immobile.

Con il terzo motivo di ricorso si denuncia la violazione dell'art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973 nonché dell'art. 17 VI Direttiva CEE del 17 maggio 1977, n. 388, per avere la CTR trascurato di considerare che l'Agenzia non si è attenuta

alla procedura prevista dall'evocato art. 37-bis e per avere contraddittoriamente escluso l'opponibilità del contratto di locazione all'Agenzia delle entrate in materia di imposte dirette e, viceversa, l'inopponibilità ai fini IVA, dovendosi, peraltro, tenere conto – in linea con la giurisprudenza nomofilattica consolidata – della prova, fornita dal soggetto passivo d'imposta, del proprio interesse ad adibire il bene per fini professionali e dell'effettivo impiego in tal senso.

Il primo motivo è infondato.

Non vi è violazione dell'art. 56 D.Lgs. n. 546 del 1992 per mancata riproposizione di eccezioni, né del principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, né, infine, dell'art. 346 c.p.c. in punto di decadenza dalle domande e dalle eccezioni non riproposte. La questione affrontata dal giudice d'appello non è, infatti, differente da quella dedotta dappprincipio dall'Agenzia.

La CTR ha, infatti, accertato che la singolare operazione economica posta in essere dal contribuente – in virtù della quale una spesa straordinaria di radicale ristrutturazione dell'immobile di competenza del locatore proprietario dell'immobile veniva sostenuta dal locatario libero professionista – è stata contestata dall'Agenzia ad ampio spettro nella sua dimensione elusiva. Nel quadro di detta operazione l'antieconomicità non ha rappresentato il profilo assorbente. Piuttosto, la portata esorbitante dell'esborso effettuato in funzione della ristrutturazione complessiva del bene e del suo cambio d'uso è espressiva, tanto nella contestazione dell'Agenzia, quanto nella ricostruzione della CTR che su detta contestazione si sofferma, proprio della non inerenzia della spesa.

Su queste premesse, giova rilevare che questa Corte ha chiarito che in materia di Iva *"l'inerenzia del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa"* (Cass. n. 19804 del 2018).

Benché in campo Iva il giudizio di congruità non escluda il diritto alla detrazione, viceversa lo condiziona qualora l'antieconomicità dell'operazione sia manifesta e macroscopica e dunque esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, tanto *"da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenzia della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per*

operazioni assoggettate ad Iva" (Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, Hotel Scandic G5satMck; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C129/11, Balkan; v. anche Corte di Giustizia, 9 giugno 2011, C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio; Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C263/15, Lajvér; Cass. n. 2875 del 2017). In detta ipotesi, spetta al contribuente provare che la prestazione del bene o servizio è reale ed inerente all'attività svolta (Cass. n. 2240 del 2018).

Orbene, nel caso concreto la CTR ha ritenuto fondata la pretesa dell'Erario perché l'ammontare degli esborsi per la ristrutturazione confligge con un canone di economicità che non trova obbiettiva giustificazione in rapporto alla entità elevata dei costi sostenuti. La CTR si è, pertanto, curata di accertare la non inerenza dei beni rispetto all'attività professionale svolta, valorizzando la descrizione delle opere contenuta nel capitolato allegato al contratto di locazione ed evidenziando come le stesse non siano consistite *"in un semplice adattamento dei locali alle esigenze connessa alla attività professionale del locatario"*, piuttosto sostanziandosi in una *"ristrutturazione completa e radicale dell'immobile, comprensiva dei lavori di rimozione e rifacimento del manto di copertura dell'edificio, smantellamento e rimozione degli impianti tecnologici, demolizione e rimozione della pavimentazione interna ed esterna, delle vasche di raccolta e trattamento dei liquami e delle connesse tubazioni"*. Dette opere *"all'evidenza esorbitanti dal mero adattamento"* implicano il venire meno del requisito della pertinenza della spesa allo svolgimento della libera professione del ricorrente.

Il secondo motivo è inammissibile.

In tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e dall'art. 111 Cost. sussiste quando la pronuncia riveli una obbiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito.

In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012,

non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non si sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall'art. 111, sesto comma, Cost. e, nel processo civile, dall'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c.. Tale obbligo è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e, in tal caso, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. (Cass. n. 22598 del 2018; Cass. n. 23940 del 2017)

La trama argomentativa della sentenza d'appello ben lascia cogliere le *rationes decidendi* che ne costituiscono il sostrato, sicché la censura s'infrange dinanzi a questa circostanza.

Il terzo motivo è inammissibile.

Il contribuente, sotto le mentite spoglie della violazione di legge, mira ad una rivisitazione più appagante del merito. La censura, muovendo dall'apparente deduzione del vizio di cui al n. 3 dell'art. 360 c.p.c., degrada in realtà verso la sostanziale richiesta a questa Corte di una rivalutazione dei fatti storici da cui è originato l'accertamento fiscale. In breve, la complessiva censura traligna dal modello legale di denuncia di un vizio riconducibile alla rammentata norma in quanto pone a suo presupposto una diversa ricostruzione del merito degli accadimenti. Diversamente da quanto ritenuto dal ricorrente, il giudice di merito ha apprezzato le circostanze della concreta vicenda, maturando il proprio libero convincimento circa la non effettiva inerenza degli esborsi sostenuti all'espletamento dell'attività professionale.

Il giudice di merito è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove o risultanze di prova che ritenga più attendibili e idonee alla formazione dello stesso, né gli è richiesto di dar conto, nella motivazione, dell'esame di tutte le allegazioni e prospettazioni delle parti e di tutte le prove acquisite al processo, essendo sufficiente che egli esponga - in maniera concisa ma logicamente adeguata - gli elementi in fatto ed in diritto posti a

fondamento della sua decisione e le prove ritenute idonee a confortarla, dovendo reputarsi implicitamente disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo svolto (Cass. n. 29730 del 2020).

Per questi motivi

Rigetta il ricorso; condanna la parte ricorrente al pagamento in favore dell'agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 2.300,00 per compensi, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, l'11 febbraio 2022.

Il presidente

10/02/2022