

Commento di Fabio Falcone

(Sent. n. 16730/2007: Iva detrazione)

La rilevanza della "naturale" strumentalità dei beni, ai fini della detrazione Iva

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. L'origine della controversia ed il principio affermato dalla Corte Suprema - 3. Relazione tra il concetto di inerenza, ai fini Iva, e la natura prettamente strumentale di un bene sul quale sia stata assolta l'imposta - 3.1. La naturale strumentalità dei beni quale "garanzia" della loro funzionalità al compimento di operazioni rilevanti ai fini Iva - 3.2. La conformità della detrazione operata dal contribuente alla normativa Iva - 3.2.1. La verifica dell'inerenza quale condizione necessaria ai fini della detraibilità dell'Iva assolta a monte - 3.2.2. La rilevanza della naturale strumentalità dei beni ai fini della detrazione Iva - 3.3. Sull'onere della prova - 4. Conclusioni.

1. *Premessa* - Con la decisione in commento la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso promosso dall'Amministrazione finanziaria, con conseguente rinvio della lite alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, stabilendo che, in tema di detrazione Iva, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, non è sufficiente che un determinato bene possa definirsi strumentale "per natura", occorrendo un *quid pluris*, rappresentato dall'inerenza dello stesso all'attività esercitata da colui che ha operato la detrazione; quest'ultimo, peraltro, nell'ambito dell'eventuale controversia giudiziale, ha l'onere di provare la ricorrenza di tale requisito.

Nella decisione assunta dai giudici di legittimità desta qualche perplessità il fatto che la Suprema Corte abbia potuto dubitare dell'"inerenza", ossia della "funzionalità" all'attività imprenditoriale svolta dal contribuente, di beni immobili definiti "strumentali per natura" (1), e, quindi, non suscettibili di un utilizzo differente da quello tipicamente commerciale, se non previa radicale trasformazione.

Non solo; la Corte di Cassazione si è, altresì [e volutamente (2)], posta nel solco di quell'orientamento giurisprudenziale che ritiene il soggetto passivo Iva, che usufruisca della detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, onerato dell'obbligo di provare (in giudizio) l'effettiva spettanza di tale diritto.

2. *L'origine della controversia ed il principio affermato dalla Corte Suprema* - La controversia in termini origina dalla contestazione mossa dall'Amministrazione finanziaria al titolare di un'agenzia di intermediazione immobiliare che aveva detratto l'Iva assolta in occasione dell'acquisto di alcuni immobili, destinati ad uso ufficio.

Si sosteneva, infatti, che tale acquisto non dovesse ritenersi "effettuato nell'esercizio d'impresa", e che gli immobili in questione non potessero qualificarsi come beni strumentali, in quanto non utilizzati direttamente dall'acquirente, ma "lasciati in disponibilità dei venditori".

A tale pretesa il contribuente si opponeva ricorrendo alla Commissione tributaria provinciale, ottenendo l'annullamento dell'atto di rettifica emesso dall'ufficio, peraltro confermato in appello (3).

L'Amministrazione finanziaria adiva la Suprema Corte chiedendo che la sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna venisse annullata, con susseguente rinvio della controversia ad una nuova sezione della stessa Commissione.

Le doglianze avanzate dall'Amministrazione si fondavano sulla prospettazione di un duplice errore attribuibile ai giudici d'appello, i

quali avrebbero deciso seguendo un'errata interpretazione del combinato disposto degli artt. 4 e 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, peraltro, non congruamente motivata.

Per l'esattezza, secondo l'Amministrazione finanziaria i giudici d'appello avevano "accolto, ai fini Iva, una nozione di strumentalità dell'immobile puramente strutturale ... svincolata dal concreto esercizio dell'attività del contribuente e dall'asservimento dell'immobile a tale attività"; nel contempo, avevano "ravvisato l'inerenza dell'acquisto in relazione ad un'attività imprenditoriale (quella di compravendita e di locazione di immobili) che non risultava esercitata dal contribuente e di cui il contribuente non aveva mai dichiarato l'inizio".

In altri termini, l'Amministrazione finanziaria lamentava che dalla sentenza gravata non emergesse, con evidenza, il motivo posto dai giudici di appello a fondamento della decisione assunta, nel senso che, da quanto ivi contenuto, non risultava affatto comprensibile in base a quale criterio gli immobili acquistati fossero stati ritenuti inerenti all'attività di intermediazione svolta dal ricorrente (4).

La Cassazione ha considerato fondate e meritevoli di accoglimento le doglianze esposte dall'Amministrazione, ritenendo che la corretta applicazione del combinato disposto degli artt. 4 e 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 impone a colui che "vanti" il diritto alla detrazione l'onere di dimostrare che il bene acquistato (5) sia effettivamente inerente alla propria attività d'impresa e, dunque, direttamente funzionale alle operazioni soggette ad Iva di cui tale attività consti.

Di conseguenza, atteso che, dalla motivazione della sentenza gravata, apparivano del tutto "oscuri" le circostanze che avrebbero indotto i giudici di appello a ritenere debitamente assolto il cennato onere probatorio, non risultando che la parte avesse provato la strumentalità dei beni in questione (*rectius*, gli immobili uso ufficio) alla attività da essa "ufficialmente" esercitata (6), né che essa esercitasse o volesse esercitare una differente attività, da "affiancare" a quella principale, cui poter (eventualmente) riferire l'imposta in contestazione, i giudici della Suprema Corte hanno ritenuto di disporre l'annullamento della pronuncia gravata, con conseguente sottoposizione della relativa controversia al riesame dei giudici della Commissione tributaria regionale di competenza (7).

3. Relazione tra il concetto di inerenza, ai fini Iva, e la natura prettamente strumentale di un bene sul quale sia stata assolta l'imposta -
Nulla quaestio sull'affermazione secondo la quale, ai fini del legittimo esercizio del diritto alla detrazione, non sia sufficiente che il bene venga acquistato nell'ambito dell'attività imprenditoriale, occorrendo, altresì, che lo stesso risulti ad essa "inerente"; di contro, risulta improbabile che un soggetto esercente un'attività d'impresa, ergo, un ordinario soggetto passivo d'imposta, dopo aver operato l'acquisto di una serie di immobili "geneticamente" ed esclusivamente destinati all'esercizio di un'attività economica (e per questo certamente rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto), possa destinarli ad una attività che esuli dal suo campo di applicazione Iva.

Nel caso di specie, laddove gli immobili fossero stati davvero destinati a sede (o sedi) dell'agenzia di cui il contribuente era titolare, va da sé che essi sarebbero risultati innegabilmente funzionali all'attività d'impresa dal medesimo svolta.

Tuttavia, quand'anche gli stessi fossero stati concessi in locazione, o, addirittura venduti, l'assoggettabilità ad Iva delle due citate operazioni avrebbe comunque garantito il riconoscimento del diritto alla detrazione (8).

I giudici della Commissione tributaria regionale hanno, quindi, riconosciuto la spettanza della detrazione operata, atteso che la natura tipicamente strumentale dei beni in questione rendeva manifestamente presumibile che gli stessi sarebbero stati destinati al compimento di operazioni soggette all'applicazione dell'Iva.

Per cui, in assenza di specifiche e particolarmente fondate argomentazioni dell'ufficio, in grado, magari, di dimostrare, concretamente, che gli immobili, seppur strumentali per natura, erano stati, in realtà, acquistati per fini che esulavano completamente dall'attività d'impresa svolta dall'intermediario immobiliare, il collegio giudicante in appello non avrebbe potuto assumere una decisione diversa da quella gravata in sede di legittimità.

3.1. La naturale strumentalità dei beni quale "garanzia" della loro funzionalità al compimento di operazioni rilevanti ai fini Iva - Stando a quanto riportato in sentenza, pare di capire che l'iniziale e più probabile intenzione del contribuente fosse quella di destinare gli immobili a sede della propria attività, una volta terminato il contratto di locazione, che ancora lo legava ai venditori (9).

Invero, risulta anche che lo stesso contribuente non avesse affatto trascurato l'ipotesi di concedere detti immobili in locazione (10).

Ora, non è da escludersi che le argomentazioni difensive del contribuente, non del tutto lineari, abbiano potuto influire sulla decisione dei giudici della Suprema Corte (11); nel senso che le "titubanze" della parte hanno certamente reso meno agevole la corretta individuazione del destino che attendeva tali immobili.

Resta, tuttavia, assodato che si trattava pur sempre di immobili strumentali per natura; ossia, di immobili che, fatta salva una radicale e "straordinaria" opera di trasformazione, avrebbero potuto essere unicamente utilizzati nell'ambito di un'attività commerciale.

Talché, considerato che il ricorrente, nel caso di specie, era titolare di un'agenzia di intermediazione immobiliare, appare particolarmente fondata l'ipotesi (12) secondo la quale tali immobili, non appena lo stesso ne avesse ottenuto la piena disponibilità, sarebbero stati adibiti a sede di tale agenzia.

Peraltro, non era affatto da escludere che lo stesso, anche in considerazione del fatto che, attesa la sua professione, era presumibilmente a conoscenza delle opportunità che concedeva il settore, potesse decidere di "ampliare" la propria attività, affiancandovi quella della locazione di immobili *ad uso ufficio* (13).

Per cui, gli elementi opposti in giudizio dal ricorrente, ossia la natura prettamente strumentale dei beni immobili, il tipo di attività dal medesimo esercitata, uniti al fatto che, al fine del corretto esercizio del diritto alla detrazione, è richiesto, oltre alla formale detenzione della fattura, la sola afferenza del bene acquistato all'esercizio della propria attività imponibile (14), conducono ad affermare che non vi era motivo per dubitare della legittimità della detrazione operata.

I giudici d'appello, dunque, hanno giustamente rilevato che la natura tipicamente strumentale degli immobili, sul cui acquisto era stata detratta l'Iva in contestazione, rappresentava una sorta di "preventiva garanzia" riguardo al loro futuro "ribaltamento" per il compimento di operazioni soggette ad imposta (15).

Talché, al di là del fatto che detti immobili fossero stati, o meno, già concessi in locazione, o che comunque, in futuro, sarebbero stati utilizzati direttamente dal contribuente, quale sede dove esercitare la propria attività imprenditoriale, la natura strumentale degli stessi escludeva, *ex se*, l'ipotesi contraria, ravvisabile nel loro eventuale utilizzo per il compimento di operazioni non soggette ad Iva (16).

3.2. La conformità della detrazione operata dal contribuente alla normativa Iva - Ciò che i giudici di legittimità, contrariamente a quelli della Commissione tributaria regionale, hanno ommesso di rilevare è che la detrazione operata dal contribuente appariva perfettamente in linea con i criteri interpretativi adottati nella giurisprudenza comunitaria.

Una mancanza non di poco conto; e ciò, non solo per l'origine tipicamente comunitaria dell'Iva, ma soprattutto per l'effetto nomofilattico

che, ai fini della corretta applicazione di tale imposta, va riconosciuto alle sentenze della Corte di Giustizia, le quali assumono un'immediata incidenza nell'ambito del sistema normativo interno (17).

3.2.1. La verifica dell'inerenza quale condizione necessaria ai fini della detraibilità dell'Iva assolta a monte - Affinché il soggetto passivo possa vantare il diritto alla detrazione (18), è richiesta la sussistenza di un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni compiute a valle, nel senso che la possibilità di detrarre l'Iva gravante sull'acquisto di beni o servizi presuppone che le spese per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni realizzate dal soggetto d'imposta (19).

Invero, la detrazione viene riconosciuta anche sull'imposta assolta in occasione del compimento delle cosiddette "spese generali", le quali, pur non essendo immediatamente riconducibili ad una o più specifiche operazioni a valle, presentano, comunque, un diretto collegamento con l'attività economica complessivamente svolta dal soggetto passivo, e sono, pertanto, elementi costitutivi del prezzo dei servizi o dei prodotti che esso fornisce (20).

Quanto appena argomentato trova puntuale conforto nel dettato normativo di riferimento, sia interno, sia comunitario (21).

Peraltro, pronunciandosi riguardo al corretto esercizio del diritto alla detrazione, la Corte di Giustizia CE è giunta, addirittura, a stabilire che la disciplina comunitaria dell'Iva consente ad un soggetto passivo, che abbia agito in quanto tale, di detrarre l'imposta assolta per l'acquisto di beni e servizi occorrenti alla realizzazione di opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili, anche qualora, per circostanze estranee alla sua volontà, detti beni e servizi non siano mai stati concretamente utilizzati per il compimento di tali operazioni (22).

Nella sostanza, il diritto a detrarre l'imposta assolta (a monte) risulta immediatamente esercitabile, restando, tuttavia, sottoposto ad una sorta di "condizione sospensiva", nel senso che esso verrà confermato ovvero, completamente o parzialmente rettificato, allorquando si avrà contezza circa l'utilizzo, e la relativa entità, del bene acquistato nel compimento di operazioni soggette ad Iva; potendosi, addirittura, verificare l'ipotesi dell'"incolpevole" impossibilità di utilizzare detto bene nell'ambito di siffatte operazioni, con la conseguente definitiva acquisizione del diritto alla detrazione precedentemente operata.

Questo spiega perché, nel caso di specie, si è portati a ritenere che l'intermediario immobiliare avesse ben operato; infatti, avendo acquistato degli immobili unicamente destinati all'esercizio di un'attività economica, ed avendo agito nell'ambito della propria attività d'impresa, lo stesso non poteva che pervenire alla "naturale" conclusione che detti beni sarebbero stati esclusivamente ed interamente utilizzati nell'esercizio di operazioni soggette ad Iva, con il conseguente diritto all'integrale detrazione dell'imposta assolta al momento dell'acquisto.

In altri termini, la sola strumentalità "per natura" dei beni era certamente sufficiente ad avvalorare la (immediata) detrazione operata, cui il ricorrente avrebbe avuto diritto fintanto che l'ufficio non avesse provato che gli immobili acquistati non erano stati successivamente ribaltati a valle, per il compimento di operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'Iva (23).

3.2.2. La rilevanza della naturale strumentalità dei beni ai fini della detrazione Iva - L'assunto secondo il quale la natura meramente strumentale del bene risulti, di per sé, ampiamente sufficiente a legittimare l'esercizio del diritto alla detrazione trova autorevole conferma nelle pronunce della Corte di Giustizia CE.

Secondo la Corte lussemburghese, spetta al contribuente, che abbia detratto l'imposta assolta sugli acquisti, l'onere di provare che sono

soddisfatte le condizioni per il corretto esercizio di tale diritto (24) tuttavia, qualora l'imposta portata in detrazione sia stata pagata per l'acquisto di un bene insuscettibile di un utilizzo differente da quello di carattere economico, la sola natura del bene risulta di per sé sufficiente a far apparire il diritto *de quo* legittimamente esercitato.

Nella sentenza dell'11 luglio 1991, causa C-97/90 (25), così come nella sentenza del 26 settembre 1996, causa C-230/94 (26), i giudici della Corte comunitaria hanno chiaramente definito la circostanza che un bene si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico, di regola, sufficiente ad ammettere che il proprietario lo utilizzi (ovvero, lo utilizzerà) per esercitare attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità (27).

In effetti, la conclusione espressa nelle decisioni in richiamo risulta particolarmente coerente e perfettamente in linea con i criteri interpretativi da loro stessi indicati, in tema di esercizio del diritto alla detrazione.

Vale a dire che, nel momento in cui essi hanno, in più circostanze, rilevato come sia l'acquisto dei beni o dei servizi a determinare l'applicazione del sistema dell'Iva e, quindi, del sistema della detrazione (28), e che l'impiego del bene, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale cui il soggetto passivo ha diritto, la quale potrà essere oggetto di eventuali rettifiche successive (29), va da sé che la naturale strumentalità di un bene risulti più che adeguata a legittimare la detrazione dell'imposta assolta all'atto dell'acquisto di tale bene.

I giudici di legittimità, invece, hanno ritenuto che la mera strumentalità del bene, *ex se* considerata, non fosse sufficiente a confermare la validità della detrazione eseguita dal contribuente, il quale avrebbe dovuto provare che quel bene fosse davvero strumentale, e quindi, effettivamente funzionale alla specifica attività dal medesimo esercitata. In tal modo hanno, in pratica, svalutato la naturale strumentalità del bene, che poteva costituire, già da sé, un elemento, in questo senso, più che sufficiente.

Del resto, di fronte all'acquisto di un bene "*geneticamente*" strumentale all'esercizio di un'attività economica, e, dunque, chiaramente funzionale alla realizzazione di valore aggiunto (a valle), non si comprende per quale ragione la detrazione della correlativa imposta assolta a monte dovrebbe essere negata.

Talché, in circostanze simili a quelle del caso odiernamente in esame, dove, giova ricordarlo, l'acquisto di un bene strumentale per natura è stato comunque compiuto da un soggetto d'imposta, nell'ambito della propria attività d'impresa, a meno che l'Amministrazione finanziaria non adduca elementi tali da evidenziare un'assoluta mancanza di funzionalità tra il bene strumentale per natura e l'attività economica esercitata dal contribuente, appare davvero difficile negare il diritto alla detrazione dell'Iva.

3.3. Sull'onere della prova - Come detto, nel caso in esame la Cassazione ha ritenuto che la particolare tipologia dei beni acquistati non fosse, da sola, sufficiente a giustificare l'esercizio della detrazione, occorrendo l'ulteriore dimostrazione che la "*naturale*" strumentalità dei beni fosse stata, concretamente ed effettivamente, posta a servizio dell'attività d'impresa svolta dal contribuente.

A tal proposito, ai giudici di legittimità è parso opportuno ribadire che il principio secondo il quale "*la prova della concreta inerenza o strumentalità degli acquisti fatturati rispetto all'attività (imprenditoriale).. è a carico dell'interessato..*" deve ritenersi ormai definitivamente acquisito nell'ambito della produzione giurisprudenziale di legittimità (30).

La Corte di legittimità mutua tale (ormai costante) insegnamento da quanto stabilito in ambito comunitario; per l'esattezza, la sentenza cui occorre principalmente fare riferimento è quella pronunciata nel caso

Rompelman (31), dove, al punto 24, si afferma che "... incombe a colui che chiede la detrazione dell'iva l'onere di provare che sono soddisfatte le condizioni ...".

Come si evince chiaramente dalle parole utilizzate dai giudici lussemburghesi, colui che opera la detrazione è tenuto a provare che i presupposti richiesti, a tal fine, dalla normativa Iva siano tutti regolarmente presenti.

In altri termini, il soggetto passivo d'imposta deve provare che le disposizioni disciplinanti il diritto alla detrazione abbiano trovato regolare attuazione.

Orbene, per quanto attiene alla questione in esame, si dà il caso che il contribuente avesse chiaramente dimostrato come i presupposti cui la normativa Iva fa riferimento fossero tutti regolarmente esistenti; vale a dire che l'Iva portata in detrazione riguardava dei beni strumentali per natura, ossia dei beni le cui intrinseche caratteristiche "garantivano", da sole, la ricorrenza dei requisiti *de quibus*.

Talché, trattandosi di acquisti operati nell'ambito dell'esercizio d'impresa e relativi a beni naturalmente ed innegabilmente "afferenti" al compimento delle attività economiche, soggette ad Iva, poste in essere dal contribuente, non si sarebbe dovuto richiedere un ulteriore onere probatorio.

Vale a dire che, se è vero, come sostengono i giudici di vertice, che, stando "ai comuni criteri in tema di onere della prova", la dimostrazione dell'inerenza è posta "a carico dell'interessato", è, altresì, assodato che "il fatto che un bene si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico basta, di regola, per far ammettere che il proprietario lo utilizza per esercitare attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità (32).

Per cui, posto che sussistevano tutte le condizioni richieste dalla normativa Iva al fine del regolare esercizio della detrazione (33), nessuna ulteriore incombenza probatoria poteva esigersi dal contribuente.

In realtà, sarebbe spettato all'Ufficio, laddove avesse voluto disconoscere la legittimità della detrazione operata dall'intermediario immobiliare, allegare degli elementi probatori particolarmente convincenti, tali, cioè, da dimostrare che, nonostante la naturale strumentalità degli immobili controversi, il contribuente non avesse alcuna intenzione di destinarli all'esercizio di attività economiche soggette ad Iva, ma intendesse utilizzarli per finalità del tutto estranee al campo di applicazione di tale imposta.

A ben vedere, una prova decisamente ardua da fornire, che avrebbe richiesto un supporto istruttorio particolarmente elaborato e convincente (34).

4. Conclusioni - Secondo i giudici della Suprema Corte, la naturale strumentalità degli immobili sui quali era stata assolta l'Iva ritenuta, dall'Erario, indebitamente detratta non era, di per sé, sufficiente ad avvalorare tale diritto, occorrendo che il contribuente provasse, in giudizio, che tale strumentalità fosse stata effettivamente messa a disposizione della propria attività d'impresa.

In realtà, come si è avuto modo di constatare, la corretta interpretazione della disciplina Iva, ossia, quella offerta dalla Corte di Giustizia CE, tenuto conto che l'Iva è un'imposta tipicamente (e principalmente) comunitaria, legittima l'esercizio della detrazione a fronte della mera "funzionalità" del bene acquistato al compimento di operazioni soggette ad Iva (a valle).

Vale a dire che, laddove un bene si presenti tale da poter essere utilizzato per la successiva realizzazione di operazioni imponibili, il soggetto passivo d'imposta potrà "serenamente" portare in detrazione l'Iva pagata al momento del suo acquisto.

Ora, nel caso in cui debba valutarsi la "funzionalità" di beni suscettibili di un'utilizzazione sia ai fini economici che ai fini privati,

nulla quaestio sulla possibilità che il giudice pretenda dal soggetto passivo d'imposta la prova riguardo al "se", ed alla "misura in cui", detti beni verranno utilizzati per il compimento di operazioni soggette ad Iva, e, quindi, legittimanti l'esercizio della detrazione (35).

Al contrario, laddove il bene non possa avere altra utilità, se non quella di carattere economico, va da sé che la prova di cui retro risulti "automaticamente prodotta" dalla natura stessa del bene; per cui, il soggetto passivo d'imposta, oltre a quanto "già" offerto dalla particolare tipologia del bene, non dovrà compiere alcunché, al fine di legittimare la detrazione operata, "immediatamente" giustificata dalla strumentalità insita nel bene acquistato.

In altri termini, richiedere al contribuente di provare l'effettiva inerenza, intesa come l'afferenza dei beni alla propria attività d'impresa (soggetta ad Iva), e, quindi, come la presumibile funzionalità, ergo, strumentalità, di tali beni al compimento di operazioni imponibili, laddove tali beni risultino (già) strumentali "per natura", e, dunque, "intrinsecamente" afferenti, ovvero, funzionali all'espletamento di operazioni di tal genere, significa pretendere una vera *probatio diabólica*.

Ragion per cui, non appare condivisibile quanto stabilito dai giudici di legittimità nella sentenza in rassegna; a ben vedere, i giudici d'appello avevano correttamente giudicato, e la loro decisione meritava di essere confermata, anche alla luce dell'interpretazione conforme a quella della Corte di Giustizia.

Note:

(1) Per l'esattezza, si trattava di immobili "uso ufficio", classificati al catasto nella categoria A/10.

(2) Nel senso che la Corte ha chiaramente affermato di condividere tale orientamento, non rilevando alcun motivo per discostarsi da esso.

(3) Il ricorrente, a fondamento della propria opposizione, addusse che il fatto che gli immobili acquistati fossero stati lasciati nella disponibilità dei venditori, i quali corrispondevano un canone assoggettato ad Iva, era del tutto irrilevante; giacché, l'intendimento reale era quello di destinarli a sede della propria attività, una volta terminato il periodo della locazione. Peraltro, il fatto che lo stesso operasse, principalmente, quale intermediario immobiliare, non poteva escludere, a priori, l'ipotesi dell'esercizio di un'attività secondaria, per mezzo di tali immobili (ad esempio la locazione), comunque assoggettata ad Iva, poiché compiuta da un soggetto passivo dotato di partita Iva. Orbene, non vi è dubbio (e si avrà modo di evidenziarlo *infra*) che la Corte Suprema abbia repressibilmente "sottovalutato" la natura tipicamente strumentale dei beni sui quali l'Iva in contestazione era stata assolta; tuttavia, è innegabile che il contribuente abbia manifestato una qualche incertezza riguardo alle effettive intenzioni sull'utilizzo degli immobili.

(4) È noto che una sentenza debba ritenersi viziata, in punto di motivazione, laddove da essa non emerga, con immediatezza, il percorso logico-giuridico posto dall'organo giudicante a base della decisione assunta. In merito, risulta interessante richiamare quanto sostenuto da M. Taruffo, *Motivazione della sentenza - dir. proc. civ.*, in "Enc. giur. Treccani", pagg. 1 e seguenti, secondo il quale "se motivare significa giustificare le scelte che condizionano e producono la decisione, il discorso riguarda anche la giustificazione delle premesse di fatto o di diritto da cui essa discende... Ciò implica il riferimento alle prove, alla loro valutazione e ai criteri che la fondano, oltre alla valutazione comparativa dell'attendibilità di prove eventualmente contrastanti". Tuttavia, nel caso che ci occupa, si ha modo di ritenere che la sentenza gravata non fosse affatto nulla, in termini motivazionali. A ben vedere, ciò che i giudici di vertice hanno "biasimato" al Collegio che si era pronunciato in appello, è l'aver riconosciuto la spettanza della detrazione operata dal titolare dell'agenzia di intermediazione immobiliare (e

contestata dall'ufficio) per il solo fatto che questa fosse riferita a beni immobili strumentali per natura; senza verificare, dunque, se tale strumentalità fosse stata davvero messa a disposizione dell'attività ufficialmente esercitata dall'interessato (ossia, l'intermediazione immobiliare), ovvero di un'ulteriore e differente attività (la quale, pur risultando "secondaria" a quella principalmente esercitata, avrebbe comunque potuto giustificare l'esercizio del diritto alla detrazione). Ebbene, come si avrà modo di evidenziare tra breve, la natura strumentale del bene in contestazione risultava, di per sé, ampiamente sufficiente a legittimare la detrazione dell'Iva relativamente assoluta; per cui, la sentenza di secondo grado avrebbe meritato di essere confermata, e ciò non solo perché da essa emergeva con chiarezza la ragione di quanto stabilito (ossia, la strumentalità per natura dei beni), ma anche perché tale argomentazione si presentava oltremodo logica e meritevole di accoglimento.

(5) E sul quale, all'atto del relativo acquisto, è stata assolta l'Iva (per l'appunto) portata in detrazione.

(6) Vale a dire, a quell'attività che costituiva l'oggetto sociale del ricorrente, ossia l'intermediazione immobiliare; talché, risultava insussistente qualsiasi collegamento funzionale tra gli immobili *de quibus* e l'attività in relazione alla quale al ricorrente era stata attribuita la qualifica di soggetto passivo d'imposta.

(7) I giudici della Corte di legittimità hanno, infatti, precisato che *"del tutto oscure, alla luce della motivazione, restano le circostanze che hanno indotto il giudice a quo a ritenere assolto dal contribuente l'onere della prova in merito alla ricorrenza di una sua collaterale attività imprenditoriale di compravendita e locazione di immobili, tanto più in considerazione della discordanza dell'assunto rispetto alla primitiva difesa del contribuente incentrata sull'intenzione di utilizzare in futuro gli immobili per l'attività di intermediazione"*.

(8) La locazione e la cessione di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ai sensi dell'[art. 10](#), comma 1, nn. 8), e 8-ter), del D.P.R. n. 633 del 1972 (nella versione attualmente vigente e derivante dalla riforma, ai fini Iva, del settore immobiliare, ai sensi dell'[art. 35](#), comma 8, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, cosiddetto "*Decreto Bersani*", convertito in L. [n. 248 del 4 agosto 2006](#), con efficacia decorrente dal 12 agosto 2006), possono essere assoggettate ad imposta: a) previa espressa opzione del cedente, ovvero del locatore, manifestata nel relativo atto (di vendita o di locazione); b) qualora siano effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento; c) se effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professione. In pratica, a seguito della cennata riforma, sebbene per la locazione e la cessione degli immobili strumentali per natura, ai fini Iva, quello dell'esenzione rappresenti il regime "*ordinario*", il soggetto passivo che intenda usufruire dell'imponibilità per tali operazioni (al fine di recuperare l'imposta assoluta a monte) può farlo, purché in ciascun atto di vendita o di locazione provveda ad esercitare la relativa opzione. La disciplina ante riforma (presumibilmente applicabile alla fattispecie controversa), invece, per la locazione e la cessione di tale tipo di immobili prevedeva l'assoggettamento ad Iva. Talché, nel caso che ci occupa, ed alla luce di quanto *retro*, appare evidente che l'acquisto degli uffici, da parte dell'intermediario immobiliare, lasciasse fondatamente presumere l'intento di usufruirne al fine di compiere operazioni soggette ad imposta. Anche perché, sebbene la sua attività principale fosse "*l'intermediazione immobiliare*", non v'è dubbio alcuno che, nel caso in cui avesse deciso di concedere in locazione gli immobili, ovvero di cederli, siffatta operazione sarebbe risultata comunque soggetta ad Iva, stante l'innegabile rilevanza economica di un'attività che si estrinsechi nell'acquisto di più immobili al fine della loro successiva vendita, ovvero locazione.

(9) I quali, stando al contenuto della sentenza, pare che versassero un canone di locazione soggetto ad Iva. Ora, sebbene tale circostanza non sembra sia stata debitamente provata dal ricorrente, nel corso dei giudizi di merito che hanno preceduto l'instaurazione del procedimento di legittimità, resta inteso che, laddove essa fosse stata opportunamente dimostrata, ogni ipotetico dubbio circa la spettanza della detrazione operata sarebbe venuto meno; del resto, la locazione di un bene materiale, comportando lo sfruttamento dello stesso, risulta qualificabile come "attività economica" ai sensi dell'art. 9, n. 2, della Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, (art. 4, n. 2, della previgente Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE), in quanto effettuata per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità (in questo senso si veda la sentenza della Corte di Giustizia CE, del 26 settembre del 1996, causa [C-230/94](#), *Enkler*). Talché, la detrazione controversa sarebbe stata ampiamente giustificabile attraverso l'evidenziazione del nesso funzionale esistente tra l'acquisto degli immobili (a monte) e la concessione degli stessi in locazione (a valle).

(10) Ammesso che non lo stesse già facendo, stando a quanto rilevato nella nota precedente.

(11) In effetti, dalla sola lettura del testo della sentenza non è dato capire, con esattezza, in vista di quali finalità gli immobili fossero stati acquistati.

(12) La quale, peraltro, rappresentava il suo principale motivo di difesa.

(13) O di immobili in generale.

(14) Nel senso che è sufficiente che vi siano motivi oggettivamente validi che lascino presagire che l'acquisto sia stato effettuato in vista del compimento di operazioni rilevanti ai fini Iva.

(15) Ciò, almeno, è quanto lasciano intuire le parole usate dai giudici della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, ed espressamente riportate nella sentenza in rassegna, ad avviso dei quali: *"... Trattasi, peraltro, di beni immobili classificati A/10 ad uso ufficio, e pertanto strumentali per natura e quindi non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Conseguentemente vanno considerati strumentali anche se non utilizzati direttamente dal soggetto passivo di imposta o se, dal medesimo concessi in locazione"*.

(16) Quand'anche gli immobili non fossero stati concessi in locazione, ma fossero rimasti inutilizzati nella prospettiva di destinarli a sede della propria attività, il diritto alla detrazione sarebbe risultato comunque correttamente esercitato; e ciò, stando al principio della detrazione "immediata", cui si accennerà *infra*, ed al correlativo onere della valutazione prospettica, richiesta in questi casi. Del resto, proprio in attuazione di tale principio, il meccanismo Iva riconosce il diritto alla detrazione anche dell'imposta assolta in vista di una attività futura cui non sia ancora stato dato avvio. Per l'esattezza, stando all'ormai pacifico insegnamento della giurisprudenza comunitaria, *"chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo. In quanto agisca come tale, egli ha quindi, conformemente agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva, il diritto di detrarre immediatamente l'Iva dovuta o pagata sulle spese d'investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione, senza dover aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo della sua impresa"* (sentenza della Corte di Giustizia del 15 gennaio 1998, causa [C-37/95](#), *Ghent Coal Terminal*, e sentenza della Corte di Giustizia del 21 marzo 2000, cause [C-110/98](#) - [C-147/98](#), *Gabalfrisa e a.*).

(17) Anche la Corte Costituzionale (cfr. sentenza n. 168 del 18 aprile 1991) non ha mancato di rilevare il principio dell'efficacia diretta del diritto comunitario nell'ambito del sistema normativo interno, e della prevalenza di tale diritto su quello nazionale.

(18) Ed anche al fine di individuarne l'esatta portata.

(19) Cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE dell'8 giugno 2000, causa C-98/98, *Midland Bank*, punto 24; nonché sentenza del 22 febbraio 2001, causa C-408/98, punto 28; e sentenza 27 settembre 2001, causa C-16/00, *Cibo Participations*, punto 31.

(20) In tal senso, si veda sentenza della Corte di Giustizia CE, causa *Midland Bank*, citata, punti 23 e 31, e sentenza del 26 maggio 2005, causa C-465/03, *Kretztechnik*, punto 36.

(21) Per quanto concerne la disciplina nazionale, la detrazione è regolata dagli artt. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, mentre, per quanto attiene a quella comunitaria, le norme cui riferirsi sono gli artt. 167 e seguenti della Direttiva CE n. 2006/112 (corrispondenti agli articoli dal 17 al 20 della Direttiva CEE n. 77/338 del 17 maggio 1977). Orbene, nonostante ricorrano a forme letterali differenti, le norme in richiamo esprimono un identico ed univoco principio, che è poi quello retro già delineato, ossia: il diritto alla detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti di beni e servizi spetta, al soggetto passivo, in dipendenza ed in funzione della destinazione di tali acquisti alla produzione di operazioni imponibili. Condizione necessaria, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, è, dunque, la destinazione funzionale dei beni e servizi acquistati alla realizzazione di operazioni soggette ad imposta. Tale diritto, tuttavia, viene esercitato secondo l'ormai noto principio della "detrazione immediata". Vale a dire che la detrazione dell'imposta assolta a monte può essere esercitata a partire dal momento in cui la stessa è diventata esigibile da parte dell'Erario, e non occorre attendere l'effettivo utilizzo del bene acquistato nell'effettuazione di operazioni imponibili; ciò al fine di evitare che, a carico del soggetto d'imposta, si determini un onere finanziario non previsto dalla normativa comunitaria. È ovvio, del resto, che i beni acquistati, sebbene non immediatamente utilizzati, debbano presentarsi quantomeno "afferenti" al compimento di operazioni imponibili, o che comunque legittimino l'esercizio del diritto alla detrazione.

(22) Cfr. sentenza della Corte di Giustizia del 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, citata.

(23) Bensì, destinati ad altri tipi di attività, del tutto esulanti da tale campo di applicazione.

(24) Il principio è stato costantemente ribadito nell'ambito della produzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia; tuttavia, con riguardo all'onere della prova, in ordine ai presupposti legittimanti l'esercizio della detrazione, l'arresto cui si è soliti fare riferimento è la meglio nota sentenza *Rompelman* (Corte di Giustizia, 14 febbraio 1985, causa C-268/83), dove, per la prima volta, i giudici lussemburghesi si sono espressi nei termini sopra indicati. Invero, esigenze di una coerente e razionale distribuzione dell'onere della prova inducono a ritenere che, pur incombando sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza delle condizioni legittimanti l'esercizio della detrazione, nelle controversie nascenti da un atto di rettifica emesso dall'ufficio, deve considerarsi comunque onere di quest'ultimo dimostrare che il contribuente contro il quale si agisce abbia indebitamente detratto l'Iva che si intende recuperare.

(25) *Lennartz*, in "Racc.", pag. I-3795, punto 20.

(26) *Enkler*, citata, punto 27.

(27) E per questo soggetti ad Iva.

(28) La quale, come detto, può essere legittimamente esercitata una volta che l'imposta sia diventata esigibile.

(29) In questo senso, *ex multis*, si veda la sentenza della Corte di Giustizia dell'8 giugno 2000, causa C-400/98, *Breitsohl*, punto 35.

(30) In effetti, l'assunto in richiamo, oltre che nella sentenza in rassegna, è stato frequentemente adottato dalla Corte di Cassazione; *ex multis*, cfr. Cass., Sez. trib., n. 13056 del 14 luglio 2004, in "Corr. trib.", 2004, pag. 44, con nota di A. Marcheselli, *Allegazione e prova*

dell'inerenza di costi detraibili per spese di impianto, in "Riv. giur. trib.", 2005, pag. 137, con commento di A. Santi, *L'onere della prova dell'inerenza degli acquisti all'attività di impresa è a carico del contribuente*; Cass., Sez. trib., n. 5599 del 9 aprile 2003, in "Riv. giur. trib.", 2003, pag. 1055, con commento di L. Barone, *La presunzione di imprenditorialità delle società commerciali non determina l'automatica inerenza degli acquisti effettuati*; Cass., Sez. trib., n. 2729 del 24 febbraio 2001; Cass., Sez. trib., n. 4517 del 10 aprile 2000, in "Riv. giur. trib.", 2000, 991, con nota di A. Comelli, *Sull'onere della prova ai fini della detrazione dell'Iva*.

(31) Si veda nota 24.

(32) Così sentenza *Enkler*, citata, punto 27.

(33) Trattandosi dell'acquisto di un bene, nell'ambito di un'attività d'impresa, certamente "afferente", cioè, funzionale, al compimento (a valle) di operazioni soggette ad Iva.

(34) Magari utilizzando documenti, o altri elementi, che lasciassero presagire l'esistenza di un disegno mirato a frodare il Fisco. A tal proposito, risulta particolarmente utile richiamare un precedente della stessa Corte di legittimità; il riferimento è alla sentenza n. 7816, del 23 aprile 2004, in "Banca Dati Big Ipsa", dove i giudici di vertice hanno ritenuto legittimo il disconoscimento della detrazione operata sull'acquisto di un immobile strumentale per natura (per l'esattezza, si trattava di un capannone), proprio perché l'Amministrazione finanziaria era riuscita a dimostrare che, nonostante l'acquisto di un bene di tal genere, non vi fosse, in realtà, alcuna intenzione di dar luogo ad un'attività economica rilevante ai fini Iva.

(35) Ed infatti, la citata sentenza *Enkler*, sempre al punto 27, precisa che se "un bene può essere usato sia per scopi economici sia a fini privati, occorre esaminare l'insieme delle circostanze del suo sfruttamento per stabilire se esso sia utilizzato per ricavarne introiti aventi effettivamente un certo carattere di stabilità".