

CORRIERE TRIBUTARIO

9 LUGLIO

2018

27

IVA

Detraibilità dell'imposta per le spese di ristrutturazione di immobili locati

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Doppie imposizioni da rettifiche di transfer pricing

REDDITI D'IMPRESA

Fatti successivi alla chiusura dell'esercizio

BONUS R&S

Fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda

IMPOSTE SUI REDDITI

Cessione del diritto di superficie

RISCOSSIONE

Obbligo di motivazione della cartella

ACCERTAMENTO

Accessi in locali ad uso promiscuo

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine

Allegato – Accertamento e riscossione

**DI PROSSIMA
PUBBLICAZIONE**

- Indebita compensazione
- Immobili dei lavoratori autonomi
- Acquisto di partecipazioni
- Frodi IVA gravi nella direttiva PIF
- Tassa rifiuti per i supermercati

Anno XLII - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00230055



5 000002 300554



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

IPSOA InPratica FISCO è disponibile!

EDIZIONE 2018

Y25HACL

IPSOA InPratica
è una fra le fonti
di aggiornamento
del personale della
Guardia di Finanza

Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con One|FISCALE per approfondire



Wolters Kluwer

ACQUISTALO SUBITO! www.ipsoa.it/fiscoinpratica - Tel. 02.45435207
Cerca il tuo consulente editoriale su shop.wki.it/agenzie
Visita le migliori librerie professionali

IVA

Immobili locati: IVA detraibile e spese deducibili per le Sezioni Unite della Cassazione

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno stabilito, nella sentenza n. 11533/2018, che è detraibile l'IVA relativa alle spese incrementative sostenute in relazione all'immobile di proprietà di terzi, stabilendo le condizioni che devono sussistere a tal fine. Questa condivisibile conclusione consente di risolvere in senso positivo anche la correlata questione della deducibilità delle stesse spese da parte dell'impresa conduttrice.

di Gianfranco Ferranti

2079

Fiscalità internazionale

La nuova procedura di eliminazione delle doppie imposizioni da rettifiche di transfer pricing in uno Stato estero

Il 30 maggio 2018 sono state emanate, con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, le disposizioni attuative dell'art. 31-quater, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 600/1973, concernente le procedure per il riconoscimento di una variazione in diminuzione del reddito a fronte di rettifiche di transfer pricing effettuate all'estero nell'ambito di operazioni avvenute tra imprese associate. Grazie a tale Provvedimento, i contribuenti potranno presentare un'apposita istanza al fine di ottenere il riconoscimento di una variazione in diminuzione del proprio reddito a seguito di una rettifica in aumento effettuata a titolo definitivo dall'Amministrazione di altro Stato (c.d. primary adjustment) nell'ambito di operazioni intercorse tra imprese consociate e assoggettate alla disciplina del transfer pricing. La nuova procedura entra pertanto a far parte degli strumenti attivabili dai contribuenti ai sensi dell'art. 31-quater del D.P.R. n. 600/1973 dedicati alla eliminazione o alla riduzione delle doppie imposizioni derivanti da rettifiche di transfer pricing.

di Massimo Antonini e Raul-Angelo Papotti

2089

Redditi d'impresa

Effetti fiscali correlati ai nuovi OIC: i "fatti successivi" e gli impatti ACE dei finanziamenti infruttiferi

A quasi un anno dalla pubblicazione dei due Decreti ministeriali del 3 agosto 2017, che hanno dato attuazione e coordinato la nuova disciplina contabile introdotta dal "Decreto bilancio", rispettivamente, con le regole di determinazione della base imponibile IRES ed IRAP e con la normativa in materia di agevolazione ACE, alcuni aspetti restano ancora controversi e in cerca di definizione. L'Agenzia delle entrate, intervenendo nell'ambito di un evento con la stampa specializzata, ha fornito alcuni importanti chiarimenti in merito, sia all'inquadramento dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio ai fini della derivazione rafforzata, sia alla rilevanza, ai fini ACE, degli interessi impliciti iscritti a conto economico correlati a finanziamenti infruttiferi infragruppo. Entrambe le prese di posizione, commentate dall'Assonime con la circolare n. 13/2018, pur se non pienamente risolutive, pongono le basi per una disamina sistematica delle discipline affrontate e dei punti delle stesse che, ad oggi, ancora non risultano chiariti.

di Giacomo Albano e Martina Bettarini

2097

Agevolazioni

Fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda nel bonus R&S

Con la circolare n. 10/E/2018, l'Agenzia delle entrate effettua un'ampia ricognizione sulle possibili problematiche che possono insorgere nella gestione del credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo, introdotto dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013, con particolare riguardo alle operazioni c.d. straordinarie. Nonostante lo sforzo di analisi e di

rappresentazione delle possibili fattispecie operative, la circolare ribadisce che resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare operazioni poste in essere fra soggetti appartenenti ad un medesimo gruppo o fra parti correlate con il fine di determinare la maturazione di un credito maggiore rispetto a quello che i soggetti coinvolti nelle operazioni avrebbero maturato in assenza delle stesse. Sembra, dunque, ribadito un obbligo implicito di scegliere, tra operazioni alternative per raggiungere un determinato scopo gestionale, sempre quella "fiscalmente più onerosa", pena la ripresa del beneficio con sanzioni ed interessi. Un obbligo che ammette una prova contraria diabolica e, comunque, da affidare sempre ad interpellato, caso per caso.

di Amedeo Sacrestano

2105

Imposte sui redditi

La tassazione della cessione del diritto di superficie segue le regole per la cessione degli immobili

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 6/E/2018, è intervenuta sulla problematica inerente alla disciplina fiscale dei proventi derivanti dalla cessione, da parte di un privato, del diritto di superficie costituito su un bene immobile. I chiarimenti forniti superano quanto sostenuto dallo stesso Agenzia con la circolare n. 36/E/2013, e avallano invece quanto stabilito dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 15333/2014, superando così quel vecchio e minoritario orientamento che considerava detti proventi alla stregua di redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R. solo nel caso in cui lo stesso diritto di superficie fosse stato originariamente acquistato a titolo oneroso. Si tratta di un cambio di indirizzo radicale dell'Agenzia delle entrate rispetto alle sue precedenti determinazioni, che arriva con molto ritardo rispetto all'orientamento assunto dalla Suprema Corte.

di Massimo Bagnoli e Maria Cavaliere

2113

Accertamento

Accessi nei locali promiscuamente destinati ad abitazione e ad attività professionale o commerciale

L'ordinanza della Suprema Corte n. 7723/2018 si allinea alla consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione, secondo cui la mera possibilità di comunicazione interna tra due locali, tale da consentire l'agevole trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale, rende i locali promiscuamente destinati ad abitazione e ad attività professionale o commerciale. Ciò consente di legittimare l'accesso anche in mancanza di gravi indizi di violazione, elemento invece richiesto per gli accessi a locali adibiti esclusivamente ad abitazione. Si ritiene che tale indirizzo giurisprudenziale dovrebbe essere maggiormente precisato, dando per esempio rilievo quantomeno alle risultanze catastali degli immobili e alle dichiarazioni anagrafiche. Il semplice dato fattuale dell'esistenza di un collegamento interno tra le unità immobiliari, infatti, non sembra sufficiente a considerare promiscuo il locale destinato ad abitazione.

di Roberto Fanelli

2119

Imposte indirette

Il mito della "territorialità" dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine

Per stabilire l'applicabilità del regime di esenzione dalle imposte indirette (registro, ipocatastali, bollo, concessioni governative) e di connessa imposizione sostitutiva alle operazioni di finanziamento a medio e lungo termine composte da contratti causalmente collegati, in parte formati all'estero e in altra parte in Italia, è stata più volte sostenuta in passato (invero, prima che detto regime divenisse opzionale) la necessità di verificare la ricorrenza di un presupposto di "territorialità" - derivato dalla disciplina del registro - in relazione al principale contratto dell'operazione (il mutuo et similia). Sennonché, affinché operi l'esenzione/imposta sostitutiva, intesa quale regime "speciale", sembra sufficiente che ricorrano i presupposti applicativi di una delle imposte da esentare (regime "generale"). In quest'ottica, qualora anche uno solo degli atti componenti e/o inerenti all'operazione di finanzia-

mento fosse soggetto ad una delle suddette imposte, sarebbe possibile optare per il regime di esenzione e di correlata imposizione sostitutiva.

di Giovanni Panzera da Empoli

2127

Riscossione

L'obbligo di motivazione in cartella incide anche sul calcolo degli interessi

La Suprema Corte, con l'ordinanza n. 10481/2018, ha ritenuto che, in tema di riscossione delle imposte, la cartella di pagamento degli interessi maturati sul debito necessita della motivazione, dal momento che il contribuente deve essere reso edotto di verificare la correttezza del calcolo degli interessi, per cui, in caso contrario, la cartella deve essere ritenuta nulla. Tale interpretazione, che va condivisa con riferimento al fatto che il contribuente debba essere messo in grado di conoscere i propri diritti, mostra qualche limite laddove non tiene in debita considerazione la circostanza che il contenuto della cartella e la indicazione degli interessi sono normativamente predeterminati, senza possibilità per l'Agente di incidere sugli stessi.

di Enrico Fronticelli Baldelli

2134

Trust

La (ancora) problematica tassazione dei trust esteri alla prova della giurisprudenza

La sentenza n. 104/2017, pronunciata dalla Commissione tributaria di secondo grado di Trento, offre lo spunto per cercare di sistematizzare alcuni principi in merito al regime tributario dei redditi conseguiti dai trust esteri e distribuiti a favore di beneficiari residenti. La pronuncia non aiuta a sciogliere i nodi di un quadro interpretativo reso problematico da una prassi contraddittoria dell'Agenzia delle entrate e dall'assenza di specifici precedenti giurisprudenziali. Ciò, sebbene le disposizioni fiscali che regolano i profili di tassazione diretta del trust, a oltre un decennio dalla loro introduzione, potrebbero condurre a conclusioni più lineari se interpretate coerentemente rispetto ai principi generali in materia di territorialità dell'imposizione reddituale.

di Antonio Longo e Alberto Sandalo

2140



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Esperto tributario

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano. Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

Geca s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02 99952

Rivista licenziata per la stampa il 27 giugno 2018

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita. Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016. L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Immobili locati: IVA detraibile e spese deducibili per le Sezioni Unite della Cassazione

di Gianfranco Ferranti (*)

Le **Sezioni Unite** della Corte di cassazione hanno stabilito, nella **sentenza n. 11533/2018**, che è **detraibile** l'**IVA** relativa alle **spese incrementative** sostenute in relazione all'**immobile** di proprietà di **terzi**, stabilendo le condizioni che devono sussistere a tal fine. Questa condivisibile conclusione consente di risolvere in senso positivo anche la correlata questione della **deducibilità** delle stesse spese da parte dell'impresa conduttrice.

Va riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA corrisposta in occasione dei lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili di proprietà di terzi, a condizione che sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche potenziale o di prospettiva. E ciò pur se, per cause estranee alla volontà del contribuente, tale attività non abbia potuto essere effettivamente esercitata. È questa la conclusione cui sono pervenute le Sezioni Unite della Corte di cassazione nella sentenza n. 11533/2018 (1).

Tale affermazione è senz'altro condivisibile ed appare in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea (2), che è pervenuta ad analoghe conclusioni, in aderenza al principio di neutralità dell'imposta, con riguardo ai casi nei quali esiste il nesso di strumentalità dell'immobile che consente di escludere che la detrazione venga effettuata da un "consumatore finale". Tale nesso sarebbe, però, carente nel caso in cui l'attività economica non venga effettivamente esercitata per "circostanze non estranee al contribuente".

Nella sentenza in esame è stata menzionata anche la contrastante giurisprudenza di legittimità che si era in precedenza espressa in merito

alla correlata questione riguardante la deducibilità delle spese in esame nell'ambito del reddito dell'impresa del locatario.

In base al principio affermato dalle Sezioni Unite ai fini dell'IVA è possibile desumere anche la legittimità di tale deduzione ai fini delle imposte sui redditi, in quanto se le spese vengono sostenute in relazione a beni strumentali esse risultano inerenti all'attività d'impresa o professionale esercitata.

Il contrasto giurisprudenziale riguardante l'IVA

La Corte, con la ordinanza interlocutoria del 22 settembre 2017, n. 22089, aveva proposto al Primo Presidente di sottoporre al giudizio delle Sezioni Unite la problematica riguardante l'inerenza delle spese in esame ai fini del diritto ad esercitare la detrazione dell'IVA (3) nonché del rimborso della stessa imposta, riconosciuto dall'art. 30, comma 3, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972 (4).

Ai fini di tale imposta la stessa Corte aveva, infatti, emanato sentenze contrastanti tra di loro, che erano state ricordate nella detta ordinanza.

(*) *Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(2) Si vedano le sentenze C-672/16/2018, causa C-132/16/2017, causa C-124/12/2013 e causa C-29/08/2009.

(3) Con specifico riguardo al caso in cui l'attività d'impresa

alla quale le spese risultavano funzionali non avesse ancora avuto inizio.

(4) Si veda al riguardo G. Ferranti, "La questione dell'inerenza dei costi sostenuti su beni di terzi sarà risolta dalle Sezioni Unite", in *Corr. Trib.*, n. 40/2017, pag. 3079.

Il diritto alla detrazione e, di conseguenza, al rimborso dell'IVA concernente le spese per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili di proprietà di terzi era stato negato nelle sentenze n. 15808 e n. 2939 del 2006, anche in considerazione della circostanza che tale diritto non sarebbe spettato al locatore.

In particolare, nella seconda delle due sentenze citate era stato affermato che "mancherebbe in questo caso il presupposto che i beni e i servizi acquisiti siano stati impiegati nell'ambito dell'attività economica esercitata. Il beneficiario delle opere, infatti, era e rimane unicamente il locatore e pertanto la deducibilità dell'IVA è esclusa ... D'altro canto, i principi normativi che regolano il contratto di locazione prevedono che le riparazioni straordinarie (5) rimangono a carico del locatore. Ne consegue che la detrazione delle spese da parte del locatario, con il conseguente recupero da parte di quest'ultimo dell'IVA versata, si risolve in un'operazione causativa di effetti elusivi d'imposte".

La Suprema Corte si era, invece, espressa in senso positivo, a condizione che vi fosse un nesso di strumentalità dell'immobile e quindi l'inerenza delle spese con l'attività d'impresa (o professionale), nelle sentenze n. 9327/2014, n. 8389/2013, n. 3544/2010 e n. 10079/2009.

In particolare, nella sentenza n. 9327/2014 era stata disattesa - con riguardo al caso dei costi per la costruzione di un immobile su un terreno altrui di cui la società risultava comodataria - la tesi dell'Agenzia delle entrate "secondo cui l'eccedenza detraibile dell'IVA è rimborsabile (a mente dell'art. 30 cit.) solo per i beni che siano stati 'acquistati' (ciò che nella specie non poteva essersi realizzato perché il bene, costruito su suolo altrui, si era perciò stesso acquisito al patrimonio del proprietario del suolo) ed a condizione che essi abbiano natura di beni ammortizzabili".

Nella sentenza n. 8389/2013 è stata riconosciuta l'ammortizzabilità delle spese sostenute

per la realizzazione di un impianto turistico su beni altrui, "indipendentemente dalla loro autonoma funzionalità o asportabilità al termine del periodo di locazione, a condizione che vi sia, da parte dell'affittuario, l'effettiva utilizzazione di essi - in funzione direttamente strumentale nell'esercizio dell'impresa - e il locatore non operi alcuna deduzione delle quote di ammortamento. Conseguentemente compete all'imprenditore anche il rimborso dell'IVA afferente ad esse ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, lett. c)".

Nella sentenza n. 3544/2010 è stato affermato che le spese sostenute per il miglioramento del fondo altrui costituiscono un costo inerente all'attività commerciale che oltre a produrre, "sia pure presuntivamente, un maggior reddito di impresa", costituisce "fonte di imposizione IVA in occasione della fatturazione delle prestazioni rese ai clienti".

Nella ordinanza n. 22089/2017 era stato esaminato un caso nel quale le spese di ristrutturazione dell'immobile altrui erano state sostenute in vista di un futuro esercizio di un'attività imprenditoriale che non era stata mai avviata. La Corte aveva rilevato che tale circostanza rendeva la fattispecie differente da quella esaminata nella precedente sentenza n. 6200/2015 (6), in base alla quale "l'IVA assolta sulle spese per la ristrutturazione di un immobile alberghiero condotto in locazione non solo è detraibile, ma può anche costituire oggetto di rimborso, inerendo a spese ammortizzabili ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. c), del Decreto IVA. Secondo tale pronuncia il riconoscimento del diritto del contribuente non troverebbe ostacolo nell'assenza di un'attività imprenditoriale in corso, in quanto, in base ai principi desunti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, al fine di stabilire se sia detraibile un'attività di acquisto o di ristrutturazione di un bene da destinare all'esercizio dell'impresa, deve aversi riguardo all'intenzione del sog-

(5) È stato fatto riferimento agli artt. 1576, 1609, 1621, c.c. e all'art. 23 della Legge n. 392/1978.

(6) La sentenza n. 24779/2015 si era, peraltro, espressa in senso difforme a quello della menzionata sentenza n. 6200/2015, affermando che "non sussiste necessaria correlazione fra detrazione e rimborso, per cui l'IVA relativa alle spese

di costruzione di un immobile su suolo altrui, seppure detraibile, non si riferisce a beni qualificabili come ammortizzabili, dovendo i relativi acquisti essere classificati contabilmente tra le altre immobilizzazioni materiali, con la conseguenza che i relativi costi vanno ricondotti nella categoria delle spese incrementative, e, quindi, con divieto di rimborso".

getto passivo di imposta, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare un bene o un servizio per fini aziendali. La stessa sentenza si rifà poi al principio, anch'esso sancito dalla Corte di Giustizia (sentenza C-37/95 del 15 gennaio 1998), che il diritto di detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia fatto

uso dei suddetti beni per realizzare operazioni imponibili". Tale principio riguardava però la disciplina delle società non operative.

Nel caso oggetto dell'ordinanza in esame l'attività preparatoria non era, peraltro, "sfociata, né mai più sfocerà, nell'attività di impresa per la quale la ristrutturazione fu eseguita e ciò in dipendenza di un fatto in apparenza riconducibile alla volontà dell'imprenditore (la vendita dell'immobile ristrutturato)".

La soluzione adottata dalle SS.UU.

Le Sezioni Unite della Cassazione hanno, al riguardo, innanzitutto osservato che la giurisprudenza domestica e quella unionale "non hanno mancato di evidenziare che ai fini della detrazione d'imposta la strumentalità del bene deve essere verificata in concreto. E cioè tenendo conto della sua effettiva destinazione - in rapporto all'attività di impresa - non potendosi infatti tollerare in via di principio limitazioni al diritto di detrazione. E quindi - in particolare - dovendosi accertare la strumentalità dell'immobile prescindendo dalla categoria catastale attribuita dall'Amministrazione" (7).

È stato poi ricordato che "in tutte le sentenze che hanno escluso la detrazione è in diverse

LA GIURISPRUDENZA

Detrazione IVA

Le Sezioni Unite della Cassazione hanno affermato che è possibile **detrarre l'IVA** sostenuta in relazione a lavori di **ristrutturazione o manutenzione** anche qualora l'**immobile** sia di proprietà di **terzi**, a condizione che sussista un nesso di **strumentalità** dello stesso con l'**attività d'impresa o professionale**, anche se quest'ultima risulti soltanto potenziale o di prospettiva. E ciò anche se, per cause estranee al contribuente, tale attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi.

forme presente la preoccupazione che il contratto di locazione potesse essere stato predisposto allo scopo di consentire alla conduttrice una detrazione di cui la proprietaria dell'immobile in quanto 'consumatrice finale' non avrebbe potuto aver diritto appunto perché non esercitante attività di impresa o professionale venendo quindi a mancare l'effettuazione di operazioni

IVA 'a valle' dalle quali potesse originare il debito d'imposta eventualmente compensabile". Sono stati formulati, al riguardo, gli esempi della "persona fisica proprietaria di un negozio che debba ristrutturarlo - e che non può detrarre né dedurre - e che per questo costituisca una società che riceva in locazione l'immobile soltanto per averne diritto tanto che a lavori ultimati il contratto di locazione venga risolto" e del "professionista che voglia ristrutturare l'abitazione, il quale - per permettere la deduzione e la detrazione - conceda in locazione l'immobile alla associazione professionale di cui fa parte per poi risolvere il contratto terminati i lavori" (8).

È stata altresì menzionata la giurisprudenza unionale, che ha indagato la tematica "pervenendo a consolidare una soluzione mediana - anche recentissimamente reiterata - del tutto coerente con il carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità dell'imposta come costantemente predicato dalla medesima Corte di Giustizia" (9). Soluzione che è stato ritenuto debba essere recepita "nell'ordinamento domestico secondo i seguenti principi di diritto: Deve riconoscersi il diritto alla detrazione IVA per lavori di ristrutturazione o manu-

(7) Sono state, al riguardo, richiamate le sentenze della CGE n. 488/2008 e della Cass. n. 8628/2015.

(8) È stato evidenziato che anche nel caso esaminato nella sentenza di remissione emerge la stessa preoccupazione, poiché la proprietaria era la controllante "estera di diritto statunitense - mentre la controllata che aveva in locazione il complesso immobiliare mai aveva svolto attività d'impresa. E in tal mo-

do sembrando all'Ufficio - nella sostanza - un semplice collettore di costi".

(9) Sono state menzionate le seguenti sentenze della Corte di Giustizia: del 28 febbraio 2018, causa C-672/16; del 14 settembre 2017, causa C-132/16; del 18 luglio 2013, causa C-124/12; del 29 ottobre 2009, causa C-29/08.

tenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva. E ciò pur se - per cause estranee al contribuente - la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi".

In tal modo è stato rispettato il fondamentale principio del diritto alla detrazione relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa, "subordinatamente alla riscontrata sussistenza della essenziale condizione del nesso di strumentalità dell'immobile che consenta di evitare a chi è nella sostanza un 'consumatore finale' di potersi detrarre l'imposta. Un nesso di strumentalità il quale viene meno soltanto quando l'attività economica anche potenziale cui avrebbe dovuto accedere non sia stata intrapresa per circostanze non estranee al contribuente. E con l'ulteriore aggiunta che la questione all'esame nulla a che fare con fattispecie abusive o elusive - risolvendosi invece unicamente nello stabilire con un tipico accertamento di fatto se il diritto spetta o non spetta per la rammentata ragione della esistenza o meno della natura strumentale dell'immobile rispetto all'attività economica in concreto svolta o che il contribuente avrebbe potuto svolgere".

La sindacabilità delle spese relative a più esercizi

Si ricorda che i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi, che possiedono le caratteristiche di oneri pluriennali, sono iscrivibili nella voce BI7 ("altre immobilizzazioni immateriali") dell'attivo patrimoniale se non è individuabile per essi una autonoma funzionalità: in caso contrario tali costi trovano collocazione tra le immobilizzazioni materiali.

L'art. 108, comma 1, del T.U.I.R., stabilisce che le spese relative a più esercizi, diverse quelle di rappresentanza, sono deducibili nel li-

mite della quota imputabile a ciascun esercizio. Assume, pertanto, rilevanza la scelta operata in sede di bilancio.

Tale principio è stato affermato dall'Amministrazione finanziaria già nella C.M. del 27 maggio 1994, n. 73/E/430, secondo la quale i criteri civilistici di ripartizione delle spese relative a più esercizi "costituiscono presupposto per la determinazione della quota di dette spese imputabile al reddito dell'esercizio". Tale conclusione è stata confermata nelle successive circolari del 3 maggio 1996, n. 108/E, e del 23 dicembre 1998, n. 291/E, nonché nelle risoluzioni del 19 luglio 2002, n. 240/E e del 9 agosto 2007, n. 216/E (10).

Alla luce di tale corretta impostazione interpretativa il disposto del comma 1 dell'art. 108 appare, in definitiva, superfluo, in quanto "ripetitivo" del principio di derivazione stabilito dall'art. 83 dello stesso T.U.I.R.

La questione più delicata che si pone al riguardo concerne la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di contestare le scelte operate in bilancio qualora le stesse influenzino la determinazione del reddito d'impresa e le modalità attraverso le quali la rettifica debba avvenire (11).

L'art. 83 del T.U.I.R. stabilisce che il reddito d'impresa dei soggetti in contabilità ordinaria è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione stabilite dal T.U.I.R. L'Agenzia delle entrate ha affermato, nella risoluzione n. 78/E/2005, che le variazioni in aumento o in diminuzione da apportare al conto economico, conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni successive all'art. 83 del T.U.I.R., sono esclusivamente quelle previste come obbligatorie da dette disposizioni e non anche quelle semplicemente facoltative. Anche l'Assonime si è espressa in tal senso nella lettera-circolare del 9 maggio 2005. In senso analogo si è pronunciata la circolare n. 7/E/2011, con riguardo alle

(10) Anche la Corte di cassazione ha confermato tale principio nelle sentenze del 2 maggio 2001, n. 6172, dell'11 gennaio 2006, n. 377, del 10 aprile 2006, n. 8344, del 19 giugno 2009, n. 14326, del 21 agosto 2008, n. 12880, dell'8 aprile 2009, n.

8482.

(11) Si veda al riguardo G. Ferranti, "Spese relative a più esercizi: sindacabilità e costi sostenuti su beni di terzi", in *il fisco*, n. 28/2015, pag. 2715.