

Commissione Tributaria Regionale per la Toscana
Sezione/Collegio 5
Sentenza del 16/12/2020 n. 993

Svolgimento del processo

Con sentenza deliberata il 9.3.2018 e depositata il 14.3.2018, n. 62 (estensore: Alessandro Pazzaglia), la Commissione Tributaria Provinciale di Siena accolse il ricorso proposto da D. C., esercente la professione di avvocato in Siena, contro avvisi di accertamento per IRPEF, IVA e IRAP 2014, con i quali l'Agenzia delle Entrate di Siena aveva recuperato a tassazione spese esenti per 9.555,29 euro e aveva dichiarato indebita la detrazione di IVA per 33.885 euro, pagata dal professionista al momento dell'acquisto di un immobile classificato a catasto come civile abitazione (A2) anche se, di fatto, destinato a studio professionale del contribuente medesimo.

La Commissione Tributaria Provinciale ritenne, in particolare:

- a) che la documentazione prodotta dal ricorrente avesse confermato che le spese che questi aveva indicato come "esenti" erano realmente tali, concernendo il pagamento di contributi unificati, marche da bollo e notificazioni, spese che costituivano senz'altro anticipazioni compiute dal legale sicuramente in nome e per conto dei clienti e destinate ad essere a lui rimborsate;
- b) che l'iva pagata dall'Avvocato C. al momento dell'acquisto della porzione immobiliare che egli aveva destinato a suo studio professionale fosse senz'altro detraibile, in quanto l'articolo 19 bis, primo comma, del dpr 26.10.1972, n. 633, aveva riguardo, non al dato formale del classamento catastale, ma alla destinazione effettiva alla quale l'immobile era adibito dal contribuente e che, di fatto, non vi era dubbio che quest'ultimo avesse, fin da subito, adibito l'immobile a suo studio professionale.

Con atto di appello ritualmente proposto l'Agenzia delle Entrate di Siena si dolse della sentenza sopra ricordata sia in ordine alle spese esenti, per le quali insistette nella tesi che la documentazione prodotta fosse eccessivamente generica, mancando il preciso riferimento di ogni pagamento a uno specifico giudizio affidato al professionista, sia per quanto riguardava la detrazione dell'IVA, in quanto, secondo l'appellante, doveva aversi riguardo alla categoria catastale nella quale era classato l'immobile acquistato (categoria che, ai fini della detraibilità, avrebbe dovuto essere A/10, mentre, in concreto, era A/2), più che alla destinazione effettiva dell'immobile stesso.

Costitutosi in giudizio il contribuente contrastò l'appello avversario in fatto e in diritto, chiedendone il rigetto.

All'udienza del 24.11.2020 la Commissione ha deliberato la presente sentenza.

Motivi della decisione

1) L'appello dell'Agenzia delle entrate è infondato e va, pertanto, rigettato. Infatti:

- a) le spese alle quali l'Ade nega la qualità di 'esenti' riguardano pagamenti effettuati dall'Avvocato per contributi unificati, marche da bollo e notificazioni: non essendo seriamente predicabile che il professionista abbia sostenuto questo tipo di spese per ragioni diverse da quelle inerenti la sua opera professionale, appare evidente che le stesse costituiscano, ai fini tributari, 'spese esenti';
- b) l'art. 19 bis, I co., lett. I, del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633 («non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa ...»); fa riferimento, come emerge pianamente dal testo della disposizione normativa, alla destinazione reale del bene e non a quella, che potrebbe non corrispondere a quella reale, risultante dal Catasto: che debba aversi riguardo alla destinazione reale è stato, del resto, più volte affermato anche dalla suprema corte (v., inter alia, Cassazione civile, sez. trib., 29/4/2015, n. 8628: «In tema di IVA, ai fini della detrazione dell'imposta, ai sensi degli artt. 19 e 19 bis del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 4 e 17 della sesta Direttiva del Consiglio CE n. 77/388, così come interpretati dalla Corte di giustizia CE (sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90 e sentenza 18 dicembre 2008, causa C-488/07), la valutazione della strumentalità di

un acquisto rispetto all'attività imprenditoriale va effettuata in concreto, tenendo conto dell'effettiva natura del bene, in correlazione agli scopi dell'impresa (in applicazione del principio, la S.C. ha ammesso la detraibilità dell'Iva in relazione a spese sostenute per la ristrutturazione di un immobile avente catastalmente destinazione abitativa ma, in concreto, utilizzato per lo svolgimento di attività di affittacamere e case per vacanza); Cassazione civile, sez. trib., 23/3/2016, n. 5717: «In tema di detraibilità dell'iva sulle fatture dei lavori di ristrutturazione di una porzione di immobile avente destinazione catastale abitativa A/2, ma in concreto utilizzato per lo svolgimento di attività "casa vacanza", dev'essere qualificato come bene strumentale, proprio perché bisogna partire dal presupposto che la valutazione della strumentalità di un acquisto rispetto all'attività imprenditoriale va effettuata in concreto, non già in termini puramente astratti. Così si esclude che la detrazione dell'iva possa essere negata in forza dell'astratta classificazione catastale dell'immobile, dando prevalenza sulla concreta destinazione»; v. anche, in termini, da ultimo, Cassazione civile, sez. trib., 12/6/2020, n. 11333);

c) la legittima preoccupazione dell'Ufficio, secondo il quale, consentendosi la detrazione dell'iva in un caso come il presente, «ci troveremmo di fronte al paradosso di permettere, da un lato, l'acquisto di un fabbricato a destinazione abitativa con indebita detrazione iva (espressamente esclusa dalla disciplina dell'articolo 19 bis) e, dall'altro lato, l'utilizzo dello stesso immobile come ufficio (categoria A/10) in totale spregio delle regole urbanistiche e catastali», va sciolta, a parere della Commissione, non mediante l'istituzione di una arbitraria fictio juris, che, senza una corrispondente norma giuridica, costringa l'interprete a considerare uno studio professionale come se fosse un'abitazione, ma attraverso la via maestra della correzione dell'erroneo classamento catastale; non si dimentichi, a tal proposito, che, come riconosciuto nella perspicua pronuncia della SC 13/2/2015, n. 3001, l'esistenza del potere accertativo dell'Amministrazione catastale esercitabile in qualunque momento, con o senza sollecitazione del privato, non può essere messa in dubbio («... Se ... l'esito del procedimento di classamento è di tipo accertativo e mira solo a fornire chiarezza sul valore economico del bene, attraverso il sistema del catasto, in vista di una congrua tassazione secondo le diverse leggi d'imposta, deve concludersi che, quando la situazione di fatto e di diritto ab origine denunziata non sia veritiera, il contribuente mantiene il diritto di modificare la rendita proposta all'Ufficio Avendo la rendita catastale efficacia illimitata nel tempo, altrettanto illimitata deve essere la facoltà del contribuente di presentare istanze di variazione, di rettifica, di correzione. Pertanto, come l'Ufficio, senza ... caducazione dei suoi poteri accertativi, può sempre intervenire a rettificare la rendita proposta dal contribuente, non vi è ragione per cui quest'ultimo - avvedutosi dell'errore dichiarativo - non possa correggere i propri errori od omissioni ripristinando l'esatto valore secondo il reddito effettivamente retraibile ...»); più specificamente va ricordata la condivisibile giurisprudenza del supremo collegio secondo la quale, «in tema d'imposta comunale sugli immobili (ICI), l'art. 5 del dlgs n. 504 del 1992 consente, in presenza di variazioni permanenti intervenute sull'unità immobiliare, di determinare l'imponibile sulla base di una rendita presunta, permanendo l'obbligo a carico del contribuente di provvedere alla richiesta del nuovo accatastamento. Ne consegue che gli immobili (nella specie, cd costruzioni ferroviarie censite nella categoria catastale E/1) erroneamente classificati in una categoria non conforme alla destinazione d'uso, non possono essere esentati da imponibilità ove tale errato classamento sia stato determinato da una omissione del contribuente, che non abbia provveduto a denunciare l'effettivo utilizzo del cespite, non essendo onere dell'ente impositore richiedere all'ufficio competente la modifiche della rendita preesistente nell'ipotesi di negligenza del soggetto per legge onerato»; si consideri ancora, tra l'altro, che, nel presente caso, come risulta dalle difese del contribuente, non contestate sul punto dall'Ufficio, sono anche alcune caratteristiche fisiche dell'immobile che è oggetto del giudizio (esso è «privo di una cucina» e, inoltre, «tutti i locali sono stati dotati di una cablatura al fine di poterli utilizzare come uffici») a imprimere allo stesso la destinazione a studio professionale: da ciò l'applicabilità alla fattispecie anche della norma di cui all'art. 1, co. 336, della legge 30/12/2004, n. 311 (« 336. I comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per

intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. La richiesta, contenente gli elementi constatati, tra i quali, qualora accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, è notificata ai soggetti interessati e comunicata, con gli estremi di notificazione, agli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita. Si applicano le sanzioni previste per le violazioni dell'articolo 28 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni); da ciò consegue tra l'altro che, affinché possano attivarsi le iniziative previste dalla legge, volte al corretto classamento dell'immobile di cui si tratta e alla sua corretta tassazione, occorra disporre che la Segreteria della Commissione trasmetta al Comune di Siena copia della presente sentenza.

2) Le spese del presente grado d'appello, che si liquidano come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P Q M

la Commissione tributaria regionale di Firenze, V Sezione, rigetta l'appello; condanna l'appellante al rimborso delle spese del grado, liquidate in euro 2000, oltre iva e accessori; dispone trasmettersi copia della sentenza al Comune di Siena.

Così deciso in Firenze, il 24.11.2020