Civile Ord. Sez. 5 Num. 26323 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: GRASSO GIANLUCA
Data pubblicazione: 06/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22489/2025 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

IMMOBILAND GROUP S.p.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avvocato Giancarlo Filippelli unitamente all'avvocato Maria Nicoletta De Lellis;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio n. 5338/2025, depositata il 1 settembre 2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10 settembre 2026 dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – La Immobiland Group s.p.a., quale incorporante della Gari Nautica s.r.l., impugnava dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma l'avviso di accertamento n. TK30653026291/2022, notificato per l'anno d'imposta 2017, con il quale l'Agenzia delle entrate recuperava IVA per euro 385.000,00, ritenendo che la società fosse tenuta alla rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis.2 del d.P.R. n. 633 del 1972 in conseguenza della concessione in godimento, in regime di esenzione IVA, di un complesso industriale classificato nella categoria catastale D/8 e dei relativi impianti. A sostegno del ricorso, la contribuente deduceva, da un lato, il difetto di motivazione dell'atto impositivo, assumendo che il richiamo al mutamento di destinazione del bene fosse formulato in termini generici e privo dell'indicazione degli elementi fattuali posti a fondamento della pretesa; dall'altro lato, lamentava l'erronea applicazione della disciplina in tema di rettifica della detrazione IVA, sostenendo che l'operazione concernente il complesso immobiliare strumentale rientrasse nel regime di esenzione previsto dall'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

L'Agenzia delle entrate si costituiva in giudizio, resistendo al ricorso.

Con sentenza n. 2904/2024, depositata il 1 marzo 2024, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, accoglieva il ricorso e compensava le spese di lite.

2. – Avverso tale decisione l'Agenzia delle entrate proponeva appello.

Si costituiva la società contribuente, resistendo al gravame e sostenendone l'infondatezza. La società contribuente proponeva altresì appello incidentale avverso il capo della sentenza relativo alla compensazione delle spese di lite, chiedendone la riforma.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Con sentenza n. 5338/2025, depositata il 1 settembre 2025, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, rigettava l'appello principale dell'Agenzia delle entrate, accoglieva l'appello incidentale della contribuente e condannava l'Amministrazione finanziaria alla refusione delle spese del doppio grado di giudizio. La Corte territoriale rilevava, in particolare, che il bene oggetto di causa apparteneva alla categoria catastale D/8 e richiamava il principio secondo cui gli immobili strumentali per natura conservano tale qualificazione anche se concessi in locazione o in comodato.

3. – L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza, affidandolo ad un unico motivo.

Resiste con controricorso la società contribuente, chiedendo il rigetto del ricorso.

Con comunicazione del 20 marzo 2026 è stata formulata proposta di definizione del giudizio ai sensi dell'art. 380-bis c.p.c., recante declaratoria di inammissibilità o manifesta infondatezza del ricorso.

L'Agenzia delle entrate ha ritenuto di non condividere la proposta del relatore e, con istanza depositata ai sensi dell'art. 380-bis, comma 2, c.p.c., ha chiesto la fissazione dell'udienza camerale per la decisione della controversia, insistendo per l'accoglimento del ricorso.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

La contribuente ha depositato una memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con l'unico motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 19-bis.2, commi 1 e

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2, del d.P.R. n. 633 del 1972. La ricorrente sostiene che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado avrebbe erroneamente attribuito rilievo decisivo alla natura strumentale dell'immobile desunta dalla categoria catastale D/8, ritenendo che tale qualificazione permanesse indipendentemente dall'utilizzazione concretamente effettuata successivamente all'acquisto. Assume che il richiamo operato dalla sentenza impugnata al principio secondo cui gli immobili strumentali per natura restano tali anche se concessi in locazione avrebbe determinato un'erronea applicazione della disciplina concernente il diritto alla detrazione dell'IVA e la rettifica della detrazione originariamente operata. Dopo aver richiamato il disposto dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, la ricorrente evidenzia che la detrazione compete in relazione a beni e servizi utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa e che, ai sensi dell'art. 19-bis.2, deve essere rettificata qualora i beni e i servizi vengano successivamente impiegati per operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Deduce che, nel caso di specie, la Gari Nautica s.r.l. aveva inizialmente acquistato l'immobile e gli impianti quali beni strumentali all'attività d'impresa, operando la relativa detrazione IVA, mentre successivamente aveva concesso il complesso in godimento in regime di esenzione IVA, utilizzandolo ai fini della percezione di una rendita. Secondo la ricorrente tale circostanza avrebbe determinato un mutamento della destinazione dei beni, rilevante ai fini dell'art. 19-bis.2 del d.P.R. n. 633 del 1972, con conseguente obbligo di procedere alla rettifica della detrazione originariamente operata. Afferma che la disciplina invocata non contempla deroghe correlate all'oggetto sociale della contribuente, alla natura occasionale dell'attività locativa, al regime del pro-rata o ad ulteriori elementi. Sostiene inoltre che il motivo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della ripresa fiscale risultava chiaramente illustrato nell'avviso di accertamento. La ricorrente deduce altresì che la Corte territoriale avrebbe erroneamente valorizzato il dato formale della classificazione catastale del bene senza verificare l'utilizzazione concreta dello stesso ai fini dell'attività d'impresa. Richiama, a sostegno della censura, la giurisprudenza di legittimità secondo cui, ai fini IVA, occorre accertare in concreto l'inerenza del bene rispetto all'attività imprenditoriale e verificare che il bene costituisca il mezzo per l'esercizio dell'impresa, non essendo sufficiente la mera percezione di un reddito per attribuirgli carattere di strumentalità.

1.1. – Il motivo è fondato.

Va innanzitutto evidenziato che l'eccezione di inammissibilità del ricorso proposta dalla controricorrente non è fondata. Il motivo non sollecita una rivalutazione del merito, ma censura l'errore di diritto in cui sarebbe incorsa la Corte territoriale per avere attribuito rilievo decisivo alla qualificazione catastale del bene, senza confrontarsi con il diverso profilo, dedotto dall'Ufficio, della successiva utilizzazione del complesso industriale per operazioni esenti e della conseguente incidenza di tale utilizzazione sul meccanismo di rettifica della detrazione. La censura, pertanto, non mira ad una nuova valutazione del fatto storico, poiché i dati rilevanti risultano acquisiti e non controversi; essa investe, invece, la qualificazione giuridica della successiva concessione in godimento del bene e la verifica della sua rilevanza ai fini della rettifica della detrazione.

La questione di diritto prospettata è se la concessione in godimento a terzi, in regime di esenzione IVA, del complesso industriale e dei relativi impianti per i quali era stata originariamente operata la detrazione abbia determinato un

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

mutamento di utilizzazione rilevante ai fini della rettifica prevista dall'art. 19-bis.2, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, indipendentemente dalla persistente classificazione catastale del bene come immobile strumentale per natura.

I fatti rilevanti non sono controversi e assumono rilievo non per una nuova ricostruzione del merito, ma per verificare se l'utilizzazione successiva del bene, rispetto a quella posta a base della detrazione originaria, incida sul diritto alla detrazione già esercitato.

Nell'anno 2016 la società Gari Nautica s.r.l., successivamente incorporata nella Immobiland Group s.p.a., acquisiva una quota pari a 3/4 di un complesso edilizio ad uso industriale sito in Massa (MS) iscritto nella categoria catastale D/8. Il restante 1/4 veniva acquistato dalla società contribuente.

Nell'anno 2017 il complesso industriale veniva concesso in locazione a terzi in regime di esenzione IVA.

L'Ufficio ha contestato la mancata rettifica della detrazione, evidenziando che l'obbligo di rettifica ex art. 19-bis.2 del d.P.R. n. 633 del 1972 derivava dal cambio di destinazione dell'immobile, originariamente acquistato come bene strumentale e poi concesso in godimento a terzi ai fini della rendita.

La sentenza della Corte di giustizia tributaria ha invece fondato il rigetto dell'appello dell'Agenzia delle entrate essenzialmente sull'assunto che l'immobile appartenesse alla categoria catastale D/8 e fosse quindi «strumentale per natura», richiamando Cass. n. 16664/2021. Secondo tale impostazione, la locazione non sarebbe sufficiente a far perdere la strumentalità del bene. La sentenza collega il concetto di «cambio di destinazione» all'immutata natura catastale del bene e alla sua persistente strumentalità.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Le conclusioni cui è giunto il giudice del gravame non sono condivisibili.

La sentenza richiamata dalla pronuncia impugnata, Cass. n. 16664/2021, concerne una diversa fattispecie, relativa all'applicazione dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale, e non affronta il tema della rettifica della detrazione IVA conseguente alla successiva utilizzazione del bene per operazioni esenti. Neppure i principi, richiamati dalla controricorrente, secondo cui la categoria catastale costituisce criterio oggettivo per individuare la strumentalità dell'immobile sono decisivi nella presente controversia: essi attengono alla qualificazione del bene, mentre l'art. 19-bis.2 del d.P.R. n. 633 del 1972 disciplina il diverso rapporto tra la detrazione originariamente esercitata e l'utilizzazione successiva del bene. La Corte di giustizia tributaria ha pertanto arrestato il proprio esame alla qualificazione catastale dell'immobile, senza verificare gli effetti della successiva concessione in godimento in regime di esenzione IVA sul diritto alla detrazione.

La persistente qualificazione del bene come immobile strumentale per natura non risolve la diversa questione posta dall'art. 19-bis.2 del d.P.R. n. 633 del 1972. La rettifica non presuppone che il bene perda la propria natura catastale o cessi di essere inerente all'attività d'impresa, ma richiede di verificare se, dopo la detrazione iniziale, esso sia stato utilizzato per operazioni che attribuiscono il diritto alla detrazione in misura diversa. Nel caso di specie, pertanto, il dato rilevante non è la permanenza dell'immobile nella categoria catastale D/8, bensì la sua successiva utilizzazione per una concessione in godimento effettuata in regime di esenzione IVA.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Per quanto riguarda l'IVA, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione occorre che il bene o il servizio acquisito, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario all'organizzazione dell'impresa o funzionale all'iniziativa economica programmata in vista della successiva attuazione (Cass. n. 25635/2022; Cass. n. 13755/2025). In definitiva, occorre accertare l'effettiva inerenza del bene rispetto alle finalità imprenditoriali (Cass. n. 7440/2021); accertamento che deve essere eseguito non solo in astratto, con riferimento all'oggetto dell'attività d'impresa, bensì in concreto, dovendosi verificare che il bene immobile costituisca, anche in funzione programmatica, il mezzo per l'esercizio dell'attività di impresa (Cass. n. 3396/2020). Cass. n. 13755/2025, in particolare, ha cassato la sentenza della Commissione tributaria regionale che «*a fronte dell'acquisto e della successiva locazione dell'immobile ristrutturato ad uso abitativo, ha valorizzato l'astratta destinazione catastale del bene ad uso ufficio (A/10), senza compiere un accertamento in concreto in ordine alla utilizzazione (ovvero utilizzabilità) di tale bene all'esercizio dell'attività imprenditoriale; dovendo, altresì, escludersi che la semplice percezione di un reddito sia sufficiente a connotarne la strumentalità a detta attività*» (nella specie, gli atti impositivi venivano emessi in ragione dell'indebita deduzione di costi afferenti ad immobile locato ad uso abitativo e non costituente bene strumentale, con conseguente indetraibilità della relativa IVA).

La disciplina di diritto dell'Unione della rettifica della detrazione valorizza il nesso tra la detrazione iniziale e l'utilizzazione successiva del bene per operazioni imponibili o esenti. La sola qualificazione catastale dell'immobile non esaurisce pertanto la verifica richiesta dagli artt. 184-187 della direttiva 2006/112/CE,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

poiché occorre accertare se siano mutati gli elementi considerati per determinare il diritto alla detrazione.

Secondo la giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea, il diritto dei soggetti passivi, previsto agli articoli 67 e segg. della direttiva IVA, di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (Trib. UE, 2 settembre 2026, A&*P Deco NV contro Belgische Staat*, T-397/25, punti 33 e ss.; Corte giust. UE, 12 settembre 2024, *NARE-BG*, C-429/23, punto 45 e giurisprudenza citata).

Il regime delle detrazioni è inteso a esonerare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dagli scopi o dai risultati di dette attività, purché queste, in linea di principio, siano di per sé soggette all'IVA (v. sentenze del 15 settembre 2016, *Senatex*, C-518/14, punto 27 e giurisprudenza citata, e del 12 settembre 2024, *NARE-BG*, C-429/23, punto 46 e giurisprudenza citata).

Gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA stabiliscono in maniera generale le condizioni in presenza delle quali l'amministrazione tributaria nazionale deve esigere una rettifica dell'IVA inizialmente detratta. Invece, gli articoli da 187 a 189 della direttiva in parola prevedono regole specifiche per la rettifica della detrazione dell'IVA relativamente ai beni di investimento (v. sentenza del 27 marzo 2019, *Mydibel*, C-201/18, punto 22 e giurisprudenza citata).

Il meccanismo di rettifica previsto da detti articoli e facente parte integrante del regime di detrazione dell'IVA, mira ad

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, in modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto a detrazione soltanto nei limiti in cui servono a fornire prestazioni soggette a una tale imposta. Tale meccanismo persegue così l'obiettivo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle (v. sentenza del 27 marzo 2019, *Mydibel*, C-201/18, punto 27 e giurisprudenza citata).

Dagli articoli da 184 a 190 della direttiva IVA risulta che una rettifica è necessaria quando, successivamente alla detrazione iniziale, gli elementi presi in considerazione per la determinazione del diritto a detrazione sono stati modificati, in particolare quando il soggetto passivo non utilizza più detti beni per operazioni che danno diritto a detrazione.

Nel caso in esame, la concessione in godimento in regime di esenzione IVA costituisce un'utilizzazione successiva suscettibile di modificare gli elementi considerati per determinare il diritto alla detrazione. Perciò, interpretando l'art. 19-bis.2 del d.P.R. n. 633 del 1972, va affermato il seguente principio di diritto: «*Ai fini della rettifica della detrazione dell'IVA, la persistente classificazione catastale del bene come immobile strumentale non esclude la rilevanza della sua successiva utilizzazione per operazioni esenti; il giudice deve verificare se, rispetto agli elementi considerati al momento della detrazione iniziale, tale utilizzazione abbia comportato una diversa misura del diritto alla detrazione e deve determinare la rettifica secondo la disciplina applicabile alla specifica categoria di bene*».

La questione dovrà dunque essere riesaminata dal giudice del rinvio.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2. – La sentenza impugnata dev'essere, pertanto, cassata e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, affinché proceda a nuovo esame attenendosi al principio di diritto sopra indicato e provveda anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria del 10 settembre 2026.

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale