Sentenza del 03/10/2018 n. 23994 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA - DETRAZIONI Detrazione - Inerenza - Necessità - Attività preparatoria all'esercizio dell'impresa - Presupposti - Fattispecie.

Massima:

In tema di IVA, ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive occorre accertarne l'effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali, senza che sia tuttavia richiesto il concreto svolgimento dell'attività di impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha annullato la decisione impugnata che aveva escluso la detraibilità dell'IVA versata per l'acquisto di un immobile a destinazione abitativa che sarebbe stata mutata in quella alberghiera per l'esercizio dell'attività di impresa).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Rebecca Srl portava in detrazione, nell'anno d'imposta 2004, l'Iva versata per l'acquisto di un immobile a destinazione abitativa ma da trasformare a destinazione alberghiera. Richiesta la variazione ed avviati i conseguenti lavori di ristrutturazione, la società presentava domanda per l'esercizio di attività recettiva e, nel dicembre 2006, stipulava un contratto di affitto d'azienda.

L'Agenzia delle Entrate, in relazione al suddetto acquisto, contestava l'indebita detrazione dell'Iva in violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis, comma 1, lett. i), sicchè emetteva avviso di accertamento per il recupero dell'imposta e sanzioni, impugnato dalla contribuente.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano rigettava l'impugnazione, decisione poi confermata dal giudice d'appello.

La contribuente ricorre per cassazione con cinque motivi; l'Agenzia delle Entrate deposita atto ai fini della partecipazione all'udienza di discussione.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 1, n. 2 e art. 19, comma 1, nonchè dell'art. 4, commi 1 e 2, Sesta direttiva n. 77/388/CEE, come interpretati dalla Corte di Giustizia CE per aver la CTR negato il diritto a detrazione affermando che l'espletamento dell'attività alberghiera, all'epoca dell'acquisto dell'immobile, non è supportato da alcun elemento di prova.

1.1. Il secondo motivo denuncia, in relazione al medesimo profilo, omessa e insufficiente motivazione.

1.2. Il terzo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, per aver la CTR escluso che l'immobile potesse essere considerato bene strumentale all'esercizio dell'impresa poichè nel 2004 aveva destinazione ad uso abitativo.

1.3. Il quarto motivo denuncia, sul medesimo profilo, violazione e falsa applicazione dell'art. 168 della direttiva n. 2006/112/CE, già art. 17, paragrafo 2, della Sesta direttiva n. 77/388/CEE, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 2, n. 1 e art. 19.

1.4. Il quinto motivo ripropone analoga censura per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 e art. 19 bis, comma 1, n. 1, lett. i).

2. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono fondati.

3. Occorre premettere, invero, che la CTR, con motivazione essenziale, ha rigettato l'appello in base a "tre ordini di motivi", ossia "il primo, in quanto il codice di attività è stato attribuito dall'Ufficio su dichiarazione della contribuente", "il secondo, in quanto l'asserito espletamento dell'attività alberghiera all'epoca dell'acquisto dell'immobile non è supportato da alcun elemento di prova" e "il terzo, in quanto il fabbricato in questione non può essere considerato bene strumentale all'esercizio dell'impresa perchè nell'anno 2004 risultava avere uso abitativo e non destinazione commerciale".

3.1. Il primo ed il secondo "motivo" del rigetto da parte della CTR, seppur distinti, si riferiscono ad una unitaria ratio, ossia al mancato svolgimento da parte della contribuente, avuto riguardo all'epoca dell'acquisto, di attività alberghiera, circostanza che discenderebbe, in positivo, dal codice attività attribuito e, in negativo, dal mancato assolvimento della prova contraria da parte della società.

3.2. Ne deriva che la CTR ha annullato l'avviso di accertamento in base ad una duplice rationes: da un lato sull'indetraibilità oggettiva per perchè l'immobile acquistato era ad uso abitativo, dall'altra sulla carenza di inerenza, entrambe censurate dal contribuente.

4. La prima ratio è infondata poichè il bene è stato in realtà acquistato per essere trasformato, come in concreto avvenuto, in bene strumentale, sicchè la fattispecie esula dall'ambito di

applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis, comma 1.

5. Quanto alla seconda ratio, la Corte ha riconosciuto che, seppure in ordine agli acquisti di beni ed in generale alle operazioni passive occorre accertare, ai fini della detraibilità dell'imposta, che ricorra l'effettiva inerenza all'esercizio dell'impresa, cioè il loro compimento in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, non è richiesto, tuttavia, "il concreto esercizio dell'impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche nel caso di assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività meramente preparatorie" poichè "è inerente all'esercizio dell'impresa anche l'acquisto di beni e servizi destinati alla costituzione delle condizioni necessarie perchè l'attività tipica possa cominciare, rientrando nel concetto di strumentalità altresì le attività meramente preparatorie" (v. Cass. n. 7344 del 31/03/2011; Cass. n. 1578 del 28/01/2015; Cass. n. 18475 del 21/09/2016; v. anche Cass. n. 16697 del 03/07/2013 che parla di attività "anche solo programmata").

5.1. Tale soluzione è coerente con l'orientamento della Corte di Giustizia che, a più riprese, ha esplicitamente affermato "chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ai sensi dell'art. 4 6^ 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 ss. 6^ 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" e, inoltre, "chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'"attività economica" ai sensi dell'articolo 9 della direttiva 2006/112 ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo" (Corte di Giustizia, 28 febbraio 1996, in C110/94, Inzo; Corte di Giustizia, 15 gennaio 1998, in C-37/95, Ghent Coal; Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, in C-400/98, Brigitte Breitsohl; recentemente Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C263/15, Lajver).

5.2. E' evidente, peraltro, che non può certo ritenersi sufficiente una intenzione che si articoli sul piano meramente soggettivo o dei propositi, condizione, del resto, che è stigmatizzata dalla stessa Corte di Giustizia sotto un duplice profilo, ossia con riguardo alle situazioni fraudolente o abusive "in cui l'interessato ha finto di volere avviare un'attività economica specifica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che potevano costituire oggetto di una detrazione" (da cui titolo per l'amministrazione tributaria di chiedere la restituzione delle somme detratte), nonchè, in termini ancor più generali, che tale "intenzione" sia confermata da elementi oggettivi ("l'art. 4 non osta a che l'amministrazione tributaria esiga che l'intenzione dichiarata di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi").

5.3. E' sempre necessaria, dunque, la verifica che il bene o servizio acquistato, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario alla organizzazione della impresa ovvero funzionale all'iniziativa economica "programmata" in vista della successiva attuazione (Cass. n. 25986 del 10/12/2014).

La Corte di Giustizia rispetto a tale accertamento, ossia della "effettiva" destinazione dell'acquisto del bene/servizio alla attività economica del soggetto passivo, attuale o

programmata, devoluto ai giudici nazionali, ha fornito utili parametri di riscontro quali, ad esempio, la natura del bene, il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto del bene ed il suo uso effettivo, le iniziative svolte dal soggetto passivo al fine di eliminare il temporaneo ostacolo all'impiego effettivo del bene (nella specie, la realizzazione di interventi materiali volti a predisporre il bene od a conformarlo alle esigenze organizzative aziendali; richiesta di autorizzazioni o permessi necessari all'utilizzo del bene), il confronto tra il concreto impiego del bene e le modalità in cui viene invece normalmente esercitata l'attività economica,... (Corte di Giustizia, 22 marzo 2012, in C-153/11, Klub ODD; Corte di Giustizia, 20 giugno 2013, in C-219/12, Fuchs).

5.4. Orbene, nella vicenda in esame i giudici d'appello non hanno tenuto conto dei principi unionali e della Corte di cassazione sopra enunciati poichè si sono limitati a considerare che l'immobile, "nel 2004", era "ad uso abitativo" e non vi era prova, "all'epoca dell'acquisto", dell'espletamento da parte della società di attività alberghiera, neppure corrispondendo il codice attività assegnato. Del tutto omesso, invece, è stato l'esame degli elementi, di valenza sintomatica, introdotti in giudizio dalla contribuente (pur in parte indicati nello "svolgimento del processo") e relativi alle iniziative ed alle opere di ristrutturazione, di variazione di destinazione, di rilascio delle licenze per l'esercizio di attività recettiva, di concreta utilizzazione commerciale dell'immobile (ferma la valutazione, sul punto, sulla congruità dell'affitto d'azienda, di brevissimo periodo, rispetto alla programmata utilizzazione commerciale), elementi astrattamente suscettibili di fornire il necessario riscontro oggettivo.

6. In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, innanzi alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 20 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza