Sentenza del 05/11/2020 n. 24731 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 39/11/13 del 27/03/2013, la Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia (di seguito CTR), pronunciando in sede di rinvio disposto da Cass. n. 3707 del 13/10/2010, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 282/07/98 della Commissione tributaria provinciale di Udine (di seguito CTP), che aveva, a sua volta, accolto il ricorso originariamente proposto da O. s.r.l. nei confronti dell'avviso di rettifica IVA relativa all'anno d'imposta 1993.

1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata, per quanto ancora interessa in questa sede, la rettifica riguardava la detraibilità dell'IVA concernente i canoni di leasing di un fabbricato, ritenuti dall'allora Ufficio IVA come afferenti ad un'operazione estranea all'esercizio dell'impresa.

1.2. A fronte di due sentenze di merito favorevoli alla società contribuente, la S.C. cassava la sentenza della CTR n. 122/12/02 evidenziando che la detrazione dell'IVA sugli acquisti ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 «richiede (...) l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene stesso rispetto a detta specifica attività (...) e lascia la dimostrazione di detta inerenza o strumentalità a carico dell'interessato»; invero, mentre le cessioni dei beni dovevano essere considerate sempre effettuate nell'esercizio dell'impresa, con conseguente obbligo di versamento dell'IVA pagata dal cessionario, ai fini della detrazione degli acquisti doveva essere considerata la loro concreta ed effettiva inerenza con specifico riferimento all'oggetto sociale.

1.3. La CTR motivava l'accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle entrate osservando che:

a) l'immobile acquisito in leasing da O. s.r.l. era stato concretamente utilizzato per esigenze operative estranee all'attività della società, in quanto ceduto in locazione a terzi;

b) la suddetta cessione in locazione implicava che, nel periodo considerato, «l'immobile non rivestiva alcuna funzione strumentale all'interno della società e conseguentemente esso non possedeva per quelle spese (canoni di leasing di quel periodo) alcuna inerenza rispetto ai ricavi derivanti alla società O. Srl dal suo oggetto sociale, che solo in seguito ed a partire dal 10/05/1994, veniva a comprendere con la modifica dell'oggetto sociale, l'attività di acquisto e vendita di immobili»;

c) la società contribuente non aveva fornito alcuna prova dell'inerenza, nemmeno sotto il profilo potenziale o prospettico, non risultando, con riferimento all'anno d'imposta considerato, alcun elemento idoneo a far ritenere la strumentalità del bene;

d) le sentenze della CTR richiamate da O. s.r.l. non erano utilizzabili al fine di ritenere l'inerenza dei canoni di leasing e, quindi, la detraibilità dell'IVA.

2. O. s.r.l. impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

3. L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

4. Con ordinanza resa all'esito dell'udienza in camera di consiglio del 13/11/2018 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo in ragione della dichiarazione della società contribuente di volersi avvalere della disposizione di cui all'art. 6, comma 10, del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, conv. con modif. nella l. 17 dicembre 2018, n. 136.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso O. s.r.l. contesta la nullità della sentenza per violazione degli artt. 383, 384 e 394 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., evidenziando la violazione del principio di diritto enunciato da Cass. n. 3707 del 2010, cit., non avendo il giudice del rinvio appurato che l'operazione passiva (acquisizione di un immobile in leasing) sia strumentale all'attività imprenditoriale della società e, cioè, a successive operazioni attive (locazione a terzi e successiva rivendita dell'immobile acquisito).

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione o la falsa applicazione degli artt. 1, 4, 17 e 19 del d.p.r. n. 633 del 1972 e dell'art. 168 della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., in quanto il giudice del rinvio non avrebbe considerato il nesso tra l'operazione passiva (acquisizione dell'immobile) e quelle attive (la locazione e la successiva vendita a terzi), con conseguente inerenza dell'acquisto all'attività di impresa.

3. Con il terzo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso si contesta:

a) in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame del rapporto tra le operazioni passive e le successive operazioni imponibili;

b) in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3, 4 e 5, la mancanza di motivazione o, comunque, l'omesso esame della riconducibilità dell'oggetto sociale alle operazioni contestate, nonché la erronea interpretazione del menzionato oggetto sociale con riferimento alle clausole statutarie (artt. 1362 ss. e 2328 cod. civ.);

4. I motivi possono essere congiuntamente esaminati in quanto riguardano, sotto diversi profili, la medesima questione.

4.1. Occorre partire dai principi di diritto affermati da Cass. n. 3707 del 2010, cit., che, come noto, vincolano il giudice del rinvio e anche questa Corte.

4.1.1. La S.C., alla luce della direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (cd. sesta direttiva), come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia della UE, ricorda, in primo luogo, il principio, enunciato da Cass. n. 11765 del 12/05/2008, per il quale «in tema di I.V.A., il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1, consentendo al compratore di portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio dell'impresa, richiede, oltre alla qualità d'imprenditore dell'acquirente, l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene stesso rispetto a detta specifica attività, ed inoltre, non introducendo una deroga ai comuni criteri in tema di onere della prova, lascia la dimostrazione di detta inerenza o strumentalità a carico dell'interessato».

4.1.2. Secondo l'art. 19, primo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, infatti, ai fini della detrazione dell'imposta sulle operazioni passive sono richiesti non solo la qualità di imprenditore commerciale dell'acquirente, ma anche un quid pluris, costituito dall'inerenza o dalla strumentalità del bene acquistato rispetto all'attività imprenditoriale (Cass. n. 1421 del 23 gennaio 2008, resa proprio nei confronti di O. s.r.l. in analoga fattispecie), sicché la sussistenza dei predetti requisiti non può essere presunta in ragione della qualità di società commerciale dell'acquirente.

4.1.3. In base alla disciplina dettata dall'art. 4, secondo comma, n. 1, e art. 19, primo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, infatti, mentre le cessioni di beni da parte di società commerciali sono da considerare in ogni caso, cioè senza eccezioni, effettuate nell'esercizio dell'impresa, in ordine agli acquisti di beni da parte delle stesse società, l'inerenza all'esercizio dell'impresa di tali operazioni passive, ai fini della detraibilità dell'imposta, non può essere ritenuta in virtù della semplice qualità di imprenditore societario dell'acquirente, ma occorre accertare che le operazioni medesime siano effettivamente compiute nell'esercizio dell'impresa, cioè in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, con onere della prova a carico di chi invochi la detrazione (Cass. n. 5599 del 09/04/2003).

4.1.4. Tale accertamento va, dunque, compiuto in concreto e non in astratto, e va rapportato all'oggetto sociale quale risulta dai documenti che la contribuente deve aver cura di allegare e provare.

4.2. I menzionati principi di diritto sono stati riprodotti dal giudice dì rinvio che, con riferimento al caso di specie, ha evidenziato, in sintesi, quanto segue:

a) l'immobile acquisito in leasing non riveste alcuna funzione strumentale per la società, tanto che è stato locato a terzi;

b) solo a far data dal 10/05/1994 l'oggetto sociale di O. s.r.l. ha ricompreso anche l'attività di acquisto e vendita di immobili mentre in precedenza tale attività era contemplata dallo statuto solo se strumentale o utile al raggiungimento dell'oggetto sociale;

c) sotto il profilo dell'inerenza potenziale o prospettica, la ricorrente non ha fornito la prova che, all'atto del pagamento dei canoni di leasing, vi fosse l'intenzione della società di adibire

l'immobile a sede della società, come effettuato in concreto nell'anno 2004, sia pure parzialmente.

4.2.1. In altri termini, la CTR ha esaminato l'oggetto sociale della società e ha ritenuto che l'acquisto dell'immobile in leasing, sebbene consentito, non fosse inerente perché non strumentale all'esercizio dell'attività della stessa, sia perché il bene era stato locato a terzi, sia per difetto di prova, quand'anche si voglia accedere ad un concetto di strumentalità prospettica.

4.3. La sentenza della CTR si è attenuta pedissequamente al principio di diritto dettato da Cass. n. 3707 del 2010, che ha delineato una nozione di inerenza a fini IVA quale strumentalità dell'acquisto all'oggetto sociale, e non merita le censure proposte da parte ricorrente.

4.4. In primo luogo, non censurabile in questa sede appare l'interpretazione dell'oggetto sociale fornita dalla CTR, la quale ha evidenziato che lo stesso non comprende, almeno fino al 10/05/1994, gli acquisti e le vendite degli immobili; è vero che O. s.r.l. avrebbe potuto compiere operazioni immobiliari, ma solo in quanto funzionali o utili al raggiungimento del menzionato oggetto.

4.4.1. Trattasi di motivazione congrua, niente affatto apparente, inesistente o omessa e che, neppure, implica violazioni dei canoni ermeneutici di interpretazione dei contratti (peraltro, non specificamente indicati dalla ricorrente).

4.4.2. Deve, dunque, concludersi per l'infondatezza della seconda parte del terzo motivo di ricorso, nonché dei motivi quarto e quinto.

4.5. Per il resto, le contestazioni della società contribuente ruotano essenzialmente sulla interpretazione del concetto di inerenza fornita dalla CTR. In particolare, la sentenza impugnata non avrebbe considerato che O. s.r.l. avrebbe compiuto, a seguito dell'acquisto in leasing, operazioni attive che tale acquisto presuppongono (locazione e vendita), anch'esse imponibili e, dunque, rientranti nell'esercizio dell'impresa. L'inerenza, pertanto, avrebbe dovuto essere valutata nel rapporto tra operazione passiva e operazioni attive conseguenti.

4.6. Tuttavia, il concetto di inerenza cui aderisce la ricorrente non coincide con quello evincibile da Cass. n. 3707 del 2010 e correttamente posto dalla CTR a fondamento della decisione impugnata, riassumibile nella strumentalità dell'acquisto all'oggetto sociale. In quest'ottica, la circostanza che l'operazione passiva (acquisto dell'immobile) sia stata effettuata in funzione di successive operazioni attive imponibili (locazione e vendita dell'immobile acquistato) non rende di per sé inerente l'acquisto di un bene non strumentale all'attività d'impresa. Né, secondo quanto chiaramente affermato dalla CTR, risulta provato che la locazione a terzi e la successiva rivendita dello stesso siano attività rientranti nell'oggetto sociale e, dunque, idonee a giustificarne l'acquisto.

4.7. Ciò è sufficiente per il rigetto degli ulteriori motivi di ricorso, presupponesti un concetto di inerenza diverso da quello affermato dal giudice di legittimità, concetto che non può più essere messo in discussione e che è stato correttamente applicato dal giudice del rinvio.

4.8. Giova, infine, evidenziare che, con il primo motivo, O. s.r.l. fa riferimento anche alla sentenza n. 119/01/98 del 10/11/1998 della CTR del Friuli Venezia Giulia, passata in giudicato, sentenza che avrebbe accertato l'inerenza dei canoni di leasing ai fini delle imposte dirette. Tale sentenza, alla cui autorità la ricorrente sembra richiamarsi, sarebbe stata regolarmente depositata nel giudizio già svoltosi davanti alla S.C. e definito con la sentenza n. 3707 del 2010.

4.9. In proposito, non è dubbio che «in tema di determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'applicazione di imposte periodiche, il giudicato esterno formatosi in relazione a un determinato anno d'imposta sull'inerenza tra la spesa sostenuta e l'attività dell'impresa spiega efficacia vincolante nel giudizio relativo a un successivo anno d'imposta quando siano rimasti immutati gli elementi fattuali rilevanti ai fini della verifica dell'inerenza stessa, come nel caso dei canoni di leasing relativi al medesimo immobile di cui sia chiesta la deducibilità per più annualità» (Cass. n. 33572 del 28/12/2018).

4.9.1. Tuttavia, è stato anche precisato che «l'efficacia espansiva del giudicato esterno non ricorre quando i separati giudizi riguardino tributi diversi (nella specie, IVA ed IRPEF), trattandosi di imposte strutturalmente differenti, ancorché la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto» (Cass. n. 14596 del 06/06/2018).

4.9.2. In ogni caso, da un lato, la menzionata sentenza della CTR non risulta trascritta in ricorso, né allegata in copia autentica con attestazione di passaggio in giudicato (da ultimo, Cass. n. 20974 del 23/08/2018); dall'altro, l'incidenza dell'eventuale giudicato esterno risulta già essere stata attenzionata da questa Corte, per stessa ammissione della società contribuente.

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

5.1. La peculiarità delle questioni giuridiche affrontate nella presente controversia giustifica la compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

5.2. Poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi dell'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che ha aggiunto il comma 1 quater dell'art. 13 del testo unico di cui al d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115 - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e dichiara compensate tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.p.r. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma il 13 febbraio 2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza