

Sentenza del 26/01/2024 n. 2557 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Gusti nel Lazio Scarl, in persona del legale rappresentante pro tempore, propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, aveva rigettato l'appello proposto nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 10176/23/2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma che aveva rigettato il ricorso proposto dalla suddetta società consortile, esercente attività di raccolta, prima lavorazione e conservazione di prodotti agricoli, avverso l'avviso di accertamento con il quale era stata recuperata a tassazione, per il 2006, l'Iva ritenuta indebitamente detratta su acquisti di beni e servizi effettuati con contributi CEE.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, il giudice di appello ha ritenuto legittimo il recupero dell'Iva difettando, ai fini della detraibilità dell'imposta, l'effettiva inerenza tra le effettuate operazioni passive - finanziate con contributi CEE - e le finalità imprenditoriali del Consorzio, esercente attività di raccolta, prima lavorazione e conservazione di prodotti agricoli, atteso che le fatture afferivano a spese per organizzazione di eventi, convegni e congressi ossia ad attività del tutto estranee all'oggetto sociale e riconducibili a spese di rappresentanza non finalizzate ad un incremento del fatturato. Inoltre, le principali fatture attive, oltre a non contenere l'indicazione dell'oggetto direttamente ricollegabile all'attività svolta, erano state emesse nei confronti di società e cooperative riconducibili alla stessa società consortile in quanto ubicate presso la stessa sede societaria e formate dai medesimi soci e gran parte delle fatture passive non contenevano una descrizione dettagliata delle prestazioni ricevute in violazione dell' art. 21 del d.P.R. n. 633/72 . Infine, non era ragionevole ritenere che la società consortile, dopo avere ricevuto il rimborso delle spese sostenute, ottenesse l'ulteriore vantaggio della detrazione dell'Iva.

3. Resiste con "atto di costituzione" l'Agenzia delle entrate.

4. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Mauro Vitiello, ha depositato le sue conclusioni scritte chiedendo l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si denuncia l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia.

2. Con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione di norme di diritto.

3. Con entrambi i motivi, la ricorrente - posto che il diritto alla detrazione previsto dagli artt. 17 e segg. della Sesta Direttiva (oggi artt. 167 e segg. della Direttiva 2006/112/CE) costituiva parte integrante del meccanismo Iva e, in linea di principio, non poteva essere soggetto a limitazioni salvo deroghe espressamente previste dalla medesima Direttiva - lamenta che la CTR aveva negato erroneamente la detraibilità dell'Iva sui sovvenzionati acquisti di beni in quanto strumentali allo svolgimento di attività "fieristiche" sebbene le stesse fossero inerenti all'oggetto sociale rientrando "qualsiasi attività le cui entrate provenivano da contributi comunitari nell'attività societaria". In particolare, ad avviso della ricorrente, premesso che il contributo ricevuto - esente dall'Iva -non poteva essere equiparato alla prestazione, l'Iva sugli acquisti effettuati per svolgere prestazioni per le quali si erano ricevuti i contributi era sempre detraibile, essendo tra l'altro, la stessa erogazione del contributo una diretta conferma dell'inerenza.

4. Il primo motivo è inammissibile in quanto, pur a prescindere dal riferimento al parametro di sindacato dell'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, non più attuale, ma inopportuna evocato, il vizio specifico di omesso esame di fatti decisivi e controversi denunciabile per cassazione ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5, c.p.c., così come riformulato dall' art. 54 , d.l. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. nella L. 7 agosto 2012, n. 134 , richiede che il fatto asseritamente omesso sia un accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico (Cass. Sez. U, 8053/2014 , Cass. 24035/2018), non assimilabile in alcun modo a "questioni" o "argomentazioni" (Cass. n.n. 12481 del 2022; 2268/2022, 22397/2019, 14802/2017), ai quali profili, con la censura in esame è stato, nella specie, irritualmente, esteso il paradigma normativo.

5. Il secondo motivo è infondato.

6. Va rilevato che la disciplina dettata dall'art. 17, n. 2) e 6), della sesta direttiva (corrispondente a quella apprestata dall' art. 168 della direttiva iva) non consente l'introduzione o il mantenimento di una normativa nazionale che accordi la detrazione dell'Iva sull'acquisto di beni strumentali - o sulla prestazione di servizi - tramite la sovvenzione di fondi pubblici, in relazione alla quota parte del corrispettivo dovuto esclusa dal beneficio delle agevolazioni (Corte giust. 23 aprile 2009, causa C-74/08, Parat Automotive Cabrio). L'iva si applica difatti a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta quella gravante direttamente sulle operazioni effettuate a monte. Il diritto alla detrazione si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte; sicché qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri (Cass., sez. 5, n. 28338 del 2019).

In questo contesto, l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva (e la corrispondente norma della direttiva Iva) afferma il principio della detrazione da parte del soggetto passivo degli importi fatturatigli a titolo di Iva per i beni cedutigli o i servizi prestatigli, qualora tali beni o servizi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (v. Corte giust. 8 gennaio 2002, causa C- 409/99, Metropol e Stadler, punto 43; 11 dicembre 2008, causa C-371/07, Danfoss e AstraZeneca, punto 27, nonché 22 dicembre 2008, causa C-414/07, Magoora, punto 29).

In particolare, l' articolo 168 della direttiva 2006/112/CE stabilisce che il soggetto passivo ha diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta "Nella misura in cui i beni o i servizi acquistati siano

impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, ...". In coerenza con tale previsione, l'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 ammette la detrazione dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa "... in relazione ai beni e servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte, professione...".

6.1. Questa Corte riconosce che, 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 occorra, tuttavia, il concreto svolgimento dell'attività di impresa: la detrazione dell'imposta può difatti spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché, però, finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica (tra varie, Cass. 21 settembre 2016, n. 18475 e 3 ottobre 2018, n. 23994).

L'indirizzo è coerente col diritto unionale, come interpretato dalla Corte di giustizia. Difatti, ha stabilito quella Corte, chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica e sostiene a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo. In quanto agisca come tale, egli ha quindi 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 (Corte giust. 28 febbraio 1996, in causa C-110/94, Inzo; Corte giust. 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal; Corte giust. 8 giugno 2000, causa C400/98, Brigitte Breitsohl; Corte giust., 2 giugno 2016, causa C263/15, Lajver). È difatti l'acquisto di beni o servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'iva e, quindi, della detrazione, mentre l'impiego dei beni o dei servizi, reale o anche previsto, determina soltanto l'entità della detrazione iniziale, nonché quella delle eventuali rettifiche (Corte giust. 28 febbraio 2018, causa C-672/16, Imofloresmira -In vestimentos Imobiliários SA). Altrimenti, ammonisce quella Corte, si determinerebbe una violazione del principio di neutralità dell'imposta, che comporterebbe di Sparità ingiustificate tra imprese con lo stesso profilo e che esercitano la medesima attività. Non si può, tuttavia, ritenere sufficiente un'intenzione che si articoli sul piano meramente soggettivo o dei propositi: occorre pur sempre che l'intenzione sia confermata da elementi oggettivi e non sia contrassegnata da finalità fraudolente o abusive. In particolare, ha chiarito sempre la giurisprudenza unionale (ancora Corte giust. in causa C-672/16, cit.), sono sì irrilevanti i risultati dell'attività economica, di modo che sull'esistenza del diritto non è destinato a incidere il mancato utilizzo del bene, purché, però, il mancato utilizzo sia indipendente dalla volontà del soggetto passivo che ha acquistato il bene.

6.2. Questa Corte ha, pertanto, affermato il condivisibile principio secondo cui, 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 il bene o il servizio acquisito, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario all'organizzazione dell'impresa ovvero funzionale all'iniziativa economica

programmata in vista della successiva attuazione e il mancato utilizzo sia determinato da cause indipendenti dalla volontà del contribuente, sia pure assunte in un'accezione ampia.

6.3. Ne deriva che sussiste il diritto alla detrazione dell'imposta assolta per l'acquisto di beni e servizi, se e nella misura in cui i predetti acquisti siano utilizzati per l'effettuazione, a valle, di operazioni imponibili ovvero per il compimento di attività di carattere preparatorio purché finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività di impresa tipica, essendo a tal fine ininfluenza la natura dei mezzi finanziari impiegati per l'effettuazione degli acquisti medesimi.

6.4. Pertanto, nella specie, la ricorrente muove dall'erroneo presupposto che "qualsiasi attività le cui entrate provengano da contributi comunitari rientrano nell'attività societaria" e, pertanto, che "Uva sugli acquisti effettuati per svolgere prestazioni per le quali sono ricevuti contributi sia sempre detraibile", essendo l'erogazione del contributo "una diretta conferma dell'inerenza".

6.5. Invero, nella sentenza impugnata, la CTR ha confermato la legittimità della ripresa dell'Iva indebitamente detratta su acquisti di beni e di servizi effettuati con contributi della CEE stante la ritenuta mancanza di inerenza tra le operazioni effettuate e l'attività di impresa del Consorzio di raccolta, prima lavorazione e conservazione di prodotti agricoli, atteso che trattavasi di spese per organizzazioni di eventi, convegni e congressi, attività del tutto estranee all'oggetto sociale e riconducibili a spese di rappresentanza "non finalizzate ad un incremento del fatturato"; ciò in conformità al criterio discrezionale (peraltro non oggetto di contestazione), ai fini della deduzione dei costi e della detraibilità della relativa Iva-, tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità che va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che, per giurisprudenza di questa Corte, le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati, mediante l'informazione ai consumatori circa l'esistenza di tali beni e servizi, unitamente all'evidenziazione e all'esaltazione delle loro caratteristiche e dell'idoneità a soddisfarne i bisogni, in modo da incrementare le relative vendite" (Cass. 10440 del 2021); in particolare, "In tema di redditi d'impresa, il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obbiettivi, anche strategici, perseguiti mediante le stesse, che, nella prima ipotesi, coincidono con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio, nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società, mentre, nell'altra, consistono in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto" (Cass. 12676 del 2018 ; v. anche Cass. n. 10781 del 2023). In particolare, le spese sostenute per l'organizzazione di congressi e convegni di breve durata, mentre in passato erano state incluse tra le spese pubblicitarie (cfr. Cass. nn. 25053/2006 ; 15268/2000), successivamente sono state ricondotte stabilmente alle spese di rappresentanza (cfr. Cass. nn. 1795/2019 ; 24932/2013 ; 2276/2011 ; 21270/2008 ; o ancora le spese per i pranzi offerti alla clientela, talora intese come spese di pubblicità se sussista una diretta finalità promozionale di incremento delle vendite (cfr. Cass. nn. 10959/2007 ; 7803/2000) e, più di recente, insieme alle spese di alloggio, considerate invece puramente e semplicemente come spese di rappresentanza (Cass. n. 9715/2015).

6.6. Ai fini IVA, quanto alle spese di rappresentanza l'art. 19-bis.1, co. 1, lett. h, del D.P.R. n. 633 del 1972 , stabilisce: "non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad Euro cinquanta".

6.7. Nella specie, il giudice di appello, in ossequio ai principi sopra richiamati, ha correttamente escluso la detraibilità dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi sovvenzionati, in quanto sostanzialmente afferendo le fatture a spese di rappresentanza difettava l'inerenza delle operazioni passive con l'attività di impresa del Consorzio non essendo stati i predetti acquisti utilizzati per l'effettuazione, a valle, di operazioni imponibili né per il compimento di attività di carattere preparatorio, nella accezione sopra precisata.

Peraltro, va aggiunto che il riferimento in punto di diritto erroneo, nel costrutto argomentativo della sentenza impugnata, al rimborso delle spese sostenute con i contributi CEE ("a tacere poi che non è ragionevole ritenere che la società consortile, dopo avere ricevuto il rimborso delle spese sostenute, ottenga l'ulteriore vantaggio della detrazione dell'Iva") è effettuato in via meramente rafforzativa di un ragionamento logico-giuridico del giudice di appello che fonda sostanzialmente la decisione di indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive sul riscontrato difetto di effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali del Consorzio e non già sulla circostanza che si fosse trattato di acquisti con contributi CEE.

7. In conclusione, il ricorso va rigettato.

8. Nulla sulle spese del giudizio di legittimità essendo l'Agenzia rimasta resistente.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Dà atto, ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater D.P.R. n. 115/2002 , della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza