39684/21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE SESTA CIVILE - T

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Antonio Francesco Esposito	Presidente
Dott. Michele Cataldi	Consigliere
Dott. Cosmo Crolla	Consigliere
Dott. Lucio Luciotti	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

Oggetto

IVA
ACCERTAMENTO

Ud. 4/11/2021 CC

R.G.N. 16484/2020

Rep.

Cron 39684

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16484/2020 R.G., proposto

DA

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

RICORRENTE

CONTRO

la "(omissis) *S.r.l.*", con sede in (omissis) (omissis), in persona dell'amministratore unico *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) (omissis), con studio in (omissis), e dalla Prof.ssa Avv. (omissis) (omissis), con studio in (omissis), elettivamente domiciliata presso l'Avv. (omissis), con studio in (omissis), giusta procura in calce al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana il 14 ottobre 2019 n. 1428/01/2019;

9808/a

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 4 novembre 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana il 14 ottobre 2019 n. 1428/01/2019, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di accertamento per l'IVA relativa all'anno 2011, in relazione all'indebita detrazione per l'assenza di operazioni attive attestanti lo stabile esercizio dell'attività imprenditoriale e per il valore nullo del volume d'affari negli anni dal 2009 al 2013, ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti della ". (omissis) *S.r.l.*" avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lucca col n. 519/02/2017, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di prime cure, sul presupposto che l'esercizio dell'attività imprenditoriale, seppure con risultati negativi, non precludesse il diritto di contabilizzare i costi di costruzione di un fabbricato sociale. La ". (omissis) (omissis) *S.r.l.*" si è costituita con controricorso. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso ai sensi dell'art. 380-*bis* cod. proc. civ., la proposta formulata dal relatore è stata notificata ai difensori delle parti con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte. La controricorrente ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE:

Con unico motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 19, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod.

proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'assenza di operazioni attive non escludesse l'esercizio di attività imprenditoriale (con riguardo all'edificazione di un fabbricato destinato alla vendita a terzi) e non impedisse la detraibilità dei costi inerenti ad essa.

RITENUTO CHE:

1. Il motivo è infondato.

1.1 In tema di IVA, in base alla disciplina dettata dagli artt. 4, comma 2, n. 1, e 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (anche alla luce della Direttiva adottata dal Consiglio delle Comunità Europee il 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE, secondo l'interpretazione datane dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia), mentre le cessioni di beni da parte di una società di capitali sono da considerare in ogni caso effettuate nell'esercizio di impresa, in ordine, invece, agli acquisti di beni occorre accertare, ai fini della detraibilità dell'imposta, che dette operazioni passive siano effettivamente inerenti all'esercizio dell'impresa, cioè compiute in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, senza tuttavia che sia richiesto il concreto esercizio dell'impresa, con la conseguenza che la detrazione dell'imposta spetta, ricorrendo la detta condizione, anche nel caso di assenza di compimento di operazioni attive (nella fattispecie, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso dell'amministrazione finanziaria avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, che aveva riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA sulla base dell'accertamento - incontestato - che le operazioni passive, esclusivamente compiute dalla società contribuente, erano tutte collegate all'impianto della società ed alla costruzione dell'opificio di cui essa era proprietaria) (Cass., Sez. 5^, 2 febbraio 2004, n. 1863 – nel medesimo senso: Cass., Sez. 5^, 12 maggio 2008,

n. 11765; Cass., Sez. 5^, 31 marzo 2011, n. 7344; Cass., Sez. 5^, 12 febbraio 2014, n. 3106; Cass., Sez. 6^-5, 27 settembre 2019, n. 24126).

1.2 Si è, altresì, affermato che la detrazione dell'IVA di cui agli artt. 4, comma 2, e 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, connessa all'inerenza dei beni o servizi acquistati o importati all'attività d'impresa, è configurabile anche nel caso in cui il contribuente (nella specie, una società) abbia, nel corso del medesimo periodo di imposta di compimento delle operazioni passive, dichiarato un volume di affari pari a zero per non aver realizzato alcuna operazione imponibile attiva, non potendosi escludere che una società non intenda perseguire lo scopo per cui è stata costituita solo perché costretta ad una stasi da una temporanea crisi finanziaria o a fluttuazioni del mercato (in termini: Cass., Sez. 5^, 15 aprile 2016, n. 7492).

1.3 Ancora, 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 (Cass., Sez. 5^, 31 marzo 2011, n. 7344; Cass., Sez. 5^, 28 gennaio 2015, n. 1578; Cass., Sez. 5^, 21 settembre 2016, n. 18475; Cass., Sez. 5^, 3 ottobre 2018, n. 23994; Cass., Sez. 5^, 16 aprile 2021, n. 10173).

1.4 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, causa C-110/94, *Inzo*; Corte Giust. 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal*; Corte Giust. 8 giugno 2000, causa C-400/98, *Brigitte Breitsohl*; Corte Giust., 2 giugno 2016, causa C-263/15, *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 - Investimentos Imobiliérios SA*). Altrimenti, si determinerebbe una violazione del principio di neutralità dell'imposta, che comporterebbe disparità. 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.

Occorre, quindi, in definitiva, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione:

- anzitutto, che il bene o 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., Sez. 5^, 26 febbraio 2019, n. 5559; Cass., Sez. 5^, 12 febbraio 2020, n. 3396; Cass., Sez. 5^, 17 marzo 2021, n. 7440); a tal fine, la giurisprudenza unionale fornisce utili parametri di riscontro come, 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 (come la realizzazione di interventi materiali volti a predisporre il bene od a conformarlo alle esigenze organizzative aziendali o la 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 Giust., 22 marzo 2012, causa C-153/11, *Klub ODD*; Corte Giust. 20 giugno 2013, causa C-219/12, *Fuchs*);

- poi, che il mancato utilizzo del bene sia determinato da cause indipendenti dalla volontà del soggetto acquirente, sia pure assunte in un'accezione ampia (come ha fatto la Corte di Giustizia, a proposito della decisione di un soggetto passivo di non dare concreto inizio all'attività economica per effetto dei risultati di uno studio di fattibilità commissionato a terzi: Corte Giust. in causa C110/94, cit.; nella medesima direzione, da ultima, Corte Giust. 12 novembre 2020, causa C-734/19, *Soc. ITH Comercial Timisoara*) (vedasi, da ultima: Cass., Sez. 5^, 17 marzo 2021, n. 7440).

1.5 Nella specie, premesso che «*la realizzazione di un immobile rientra nell'ambito dell'oggetto sociale della parte contribuente*» e che «*le fatture con l'IVA per cui vi è controversia sono tutte connesse alla costruzione dell'immobile in questione*», il giudice di appello ha correttamente ritenuto che «*l'attività d'impresa, seppure con risultati negativi in conseguenza della mancata vendita, non preclude il diritto di contabilizzare dalla società i costi di costruzione dell'immobile*», ancorché «*il volume d'affari della società era risultato nullo negli anni d'imposta 2009-2010-2012-2013, a fronte di acquisti con IVA detratta*», in considerazione della strumentalità delle spese alla costruzione (ed alla vendita) del fabbricato sociale e, per conseguenza, alla realizzazione dell'oggetto sociale. «*Né la mancanza di operazioni attive è sufficiente per disconoscere la qualità di soggetto passivo IVA, atteso che l'attività economica nella specie è volta ad individuare l'acquirente per l'immobile*».

2. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, il ricorso deve essere rigettato.

3. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura di € 200,00 per esborsi e di € 4.100,00 per compensi, oltre a spese forfettarie nella misura del 15% sui compensi e ad altri accessori di legge.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 4 novembre 2021.

IL PRESIDENTE

Dott. Antonio Francesco Esposito

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi 13 DIC 2021

IL CANCELLIERE ESPERTO

Sabrina Salmone