

16091.22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: i.v.a.

Composta da

Biagio Virgilio	- Presidente -	
Angelina-Maria Perrino	- Consigliere -	R.G.N. 8060/2014
Giacomo Maria Nonno	- Consigliere -	Cron. 16091
Paolo Catalozzi	- Consigliere Rel. -	PU - 12/10/2021
Giancarlo Triscari	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso iscritto al n. 8060/2014 R.G. proposto da

(omissis) , in persona del legale

rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'avv.

(omissis) con domicilio eletto presso il suo studio, sito in

(omissis)

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliati in Roma, via dei Portoghesi, 12

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Campania, sez. dist. di Salerno, n. 622/04/13, depositata il 15 ottobre
2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 ottobre 2021,
tenutasi ai sensi dell'art. 23, comma 8 *bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137,
conv., con modif., nella l. 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere

5470/001
2021

ll

Paolo Catalozzi;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Alberto Cardino, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso

Il procedimento nazionale

1. L'Agenzia delle Entrate ha notificato alla (omissis) successivamente incorporata nella (omissis) (omissis) s.p.a., un avviso di accertamento con cui, in relazione al periodo di imposta 2008, le contestava la qualità di società di comodo, in quanto la stessa aveva registrato nella sua contabilità operazioni attive per un importo complessivo inferiore rispetto alla soglia dei ricavi al di sotto della quale il legislatore nazionale presume la non operatività dell'ente.

Contestualmente, ha recuperato le maggiori imposte dirette non versate e, per quanto rileva in questo giudizio, ha disconosciuto il credito I.V.A. di euro 42.108,00, esposto in dichiarazione e utilizzato nell'esercizio successivo, in considerazione della mancata effettuazione, per tre periodi di imposta successivi, di operazioni rilevanti ai fini dell'I.V.A. per un importo pari o superiore a quello risultante dall'applicazione dei criteri dettati per il test di operatività.

Sul punto, osservava nell'atto impositivo che non assumevano rilevanza ai fini di tale test le cessioni delle immobilizzazioni materiali e del diritto di utilizzazione del marchio effettuate dalla società, poiché configuranti una cessione di ramo di azienda e, in quanto tali, esulanti dal campo di applicazione dell'I.V.A.

2. La contribuente ha impugnato tale avviso di accertamento contestando, quanto al recupero operato ai fini dell'i.v.a., l'assunto dell'Ufficio nella parte in cui aveva ritenuto sussistente una cessione di un ramo di azienda, atteso che difettava la prova della prosecuzione, da parte del cessionario, di un'attività precedentemente esercitata dal cedente.

3. La Commissione tributaria provinciale di Avellino respingeva l'impugnazione con sentenza n. 123/4/12 del 18 aprile 2012.

4. A seguito della proposizione dell'appello la Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno, con sentenza n. 622/04/13 del 15 ottobre 2013, disattendeva il gravame, ritenendo che, come affermato dall'Agenzia delle Entrate, attraverso la cessione delle immobilizzazioni materiali e del diritto di utilizzazione del marchio la società aveva posto in essere una cessione di ramo di azienda, per cui tali operazioni dovevano considerarsi estranee al campo di applicazione dell'i.v.a.

5. Avverso tale decisione la società propone ricorso per cassazione, notificato il 27 marzo 2014, affidato a cinque motivi.

6. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

7. La ricorrente deposita memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

8. Con il primo motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 18, par. 4, e 27, par. 1-4 Direttiva n. 77/388/CEE, per aver la sentenza impugnata ritenuto che la contribuente fosse decaduta dal diritto di "riportare" a nuovo l'eccedenza del credito i.v.a. esposta in dichiarazione, benché una siffatta deroga all'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta non fosse contemplata dalla normativa dell'Unione europea.

Evidenzia che il diritto alla detrazione dell'i.v.a. non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni, fatti salvi i casi espressamente previsti dalla direttiva IVA e rammenta che il riconoscimento di tale diritto è funzionale a garantire la neutralità dell'imposta nei confronti dei soggetti passivi i quali non devono rimanere gravati dal tributo nella misura in cui compiono a valle operazioni imponibili, a prescindere dagli scopi e dai risultati dell'attività economica e anche indipendentemente dall'inizio dello svolgimento dell'attività medesima.

Ritiene, inoltre, che una misura nazionale che, quale quella applicata nel caso in esame, amplia le deroghe previste dalla direttiva

IVA all'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, benché dettata al fine di prevenire frodi e abusi, deve essere previamente autorizzata dal Consiglio di Europa, ai sensi dell'art. 27, par. 1-4, di tale direttiva; pertanto, in difetto di una siffatta autorizzazione tale misura si porrebbe in contrasto con le disposizioni, immediatamente vincolanti, della direttiva e la relativa disposizione nazionale andrebbe disapplicata.

9. L'Agenzia delle Entrate si difende sostenendo che il giudice di appello ha fatto corretta applicazione della disciplina nazionale sulle società di comodo, osservando che sussistevano i presupposti per escludere che la società si trovasse in un periodo di non normale svolgimento dell'attività, ricorrente in presenza dello svolgimento esclusivo di un'attività di ricerca propedeutica allo svolgimento di altra attività produttiva, sempre che tale attività non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi.

Nel caso in esame, sostiene l'Agenzia, la società avrebbe prodotto beni e servizi che, pur essendo strumentali ad ulteriore attività, avevano di per sé intrinseco e autonomo valore che consentiva la realizzazione di proventi.

10. Con la memoria depositata la ricorrente ribadisce l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare la normativa interna per contrasto con la direttiva IVA, aggiungendo che la negazione del diritto alla detrazione dell'imposta è consentita solo qualora l'Amministrazione finanziaria dimostri l'insussistenza dei requisiti sostanziali o che tale diritto è invocato in modo fraudolento o abusivo.

11. Il pubblico ministero evidenzia che la *ratio* della legge nazionale sulla società di comodo è quella di evitare l'abuso dello strumento societario e l'ottenimento di vantaggi fiscali da parte di soggetti che solo formalmente appaiono svolgere attività di impresa ma sono, in realtà, non operativi

Pertanto, l'esclusione del diritto alla detrazione dell'i.v.a.

troverebbe fondamento nell'inesistenza di un soggetto qualificabile come soggetto passivo di cui all'art. 9, Dir. 112/2006.

Il diritto nazionale

12. L'art. 30, l. 23 dicembre 1994, n. 724 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), denominato in rubrica "Società di comodo. Valutazione dei titoli", nella formulazione vigente *ratione temporis*, prevede, al primo comma, che, ai fini ivi previsti, le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore a un ricavo presunto, calcolato, attraverso il c.d. test di operatività, applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli asset patrimoniali intestati all'ente.

La disciplina generale stabilisce cause automatiche di esclusione dal regime delle società non operative individuate dalla legge o da provvedimenti amministrativi di carattere generale.

13. Per le società non operative il reddito viene presuntivamente determinato in misura non inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione di coefficienti percentuali ai valori dei beni posseduti nell'esercizio.

14. Il quarto comma del menzionato art. 30 stabilisce, poi, che "Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154. Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la

società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi”.

15. Il comma 4-bis prevede, inoltre, che “In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”.

16. Come più volte precisato da questa Corte, la disciplina delineata dall'art. 30 della legge n. 724 del 1994 mira a disincentivare la costituzione di società «di comodo», ovvero il ricorso all'utilizzo dello schema societario per il raggiungimento di scopi eterogenei rispetto alla normale dinamica degli enti collettivi commerciali (come quello, proprio delle società c.d. di mero godimento, dell'amministrazione dei patrimoni personali dei soci con risparmio fiscale) (ex multis, Cass. Sez. 5, 13/5/2015, n. 21358; Cass. Sez. 6-5, ord. 28/9/2017, n. 26728).

Il disfavore dell'ordinamento nazionale per tale incoerente impiego del modulo societario - ricavabile, oltre che dalla disciplina fiscale antielusiva, dal più generale divieto, desumibile dall'art. 2248 c.c., di regolare la comunione dei diritti reali con le norme in materia societaria - trova spiegazione nella distonia tra l'interesse che la società di mero godimento è diretta a soddisfare e lo scopo produttivo al quale il contratto di società è preordinato.

17. La presunzione legale di inoperatività si fonda sulla massima di

esperienza per la quale non vi è, di norma, effettività di impresa senza una continuità minima nei ricavi ed ha carattere relativo, in quanto può essere superata mediante la dimostrazione, da parte del contribuente, di situazioni oggettive che abbiano reso impossibile il conseguimento di un determinato volume minimo di ricavi o di reddito.

18. Il meccanismo deterrente consiste nel fissare un livello minimo di ricavi e proventi correlato al valore di determinati beni patrimoniali, il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società, con conseguente presunzione di un reddito minimo, stabilito in base a coefficienti medi di redditività dei detti elementi patrimoniali di bilancio.

19. Con specifico riferimento all'i.v.a., alla ritenuta presunzione di inoperatività consegue, per effetto del citato comma 4 dell'art. 30, l.n. 724 del 1994, che il soggetto passivo è privato del diritto di chiedere il rimborso dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione ovvero di utilizzare tale eccedenza in compensazione orizzontale o di cederla a terzi, residuando unicamente il diritto di riportarla a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

20. In base alla medesima disposizione il diritto a riportare tale eccedenza a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi è, tuttavia, negato qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali previste per il test di operatività.

In quest'ultimo caso, dunque, il soggetto passivo è definitivamente privato del diritto di esercitare la detrazione dell'i.v.a. di rivalsa assoluta sugli acquisti effettuati.

Ed è sulla base di tale ultima disposizione che l'Amministrazione finanziaria ha negato alla società ricorrente il diritto al riporto dell'eccedenza dell'i.v.a. maturata per l'anno 2008 nel periodo di

imposta successivo.

Il collegamento con le disposizioni di diritto dell'Unione europea

21. L'art. 2, par. 1, lett. a), della direttiva 2006/112 prevede che sono soggette all'IVA le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

22. L'art. 9, par. 1, della citata direttiva stabilisce quanto segue: «Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

23. L'art. 167 della direttiva in parola così dispone: «Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

24. Il successivo art. 168, contenuto all'interno del titolo X della stessa, rubricato «Detrazioni», è formulato nei seguenti termini: «Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti: a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo; ...».

25. Ai sensi dell'articolo 178 della direttiva 2006/112 «Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti: a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera

a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6».

Illustrazione dei motivi del rinvio pregiudiziale

26. Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, la nozione di «soggetto passivo» va individuata in relazione a quella di «attività economica», definita dall'art. 9, par. 1, secondo comma, come comprendente ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi; tale disposizione precisa, inoltre, che si considera attività di questo tipo, in particolare, «lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità» (Sentenza del 20 gennaio 2021, AJFP Sibiu e DGRFP Brasov, C-655/19, ECLI:EU:C:2021:40, punti 25 e 26)

27. Per quanto riguarda la nozione di «sfruttamento», tale nozione si riferisce a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, intesa a ricavare dal bene di cui trattasi introiti aventi carattere di stabilità (sentenze del del 6 ottobre 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, punto 20, del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 24, e del 20 gennaio 2021, AJFP Sibiu e DGRFP Brasov, C-655/19, ECLI:EU:C:2021:40, punto 27), esulando conseguentemente dalla stessa il mero acquisto e la mera vendita di un bene, dal momento che l'unico reddito risultante da tali operazioni è costituito dall'eventuale profitto all'atto della vendita del bene stesso (sentenze del 15 settembre 2011, Słaby e a., C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, punto 45, e del 20 gennaio 2021, AJFP Sibiu e DGRFP Brasov, C-655/19, ECLI:EU:C:2021:40, punto 28), così come il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare ovvero la mera detenzione di partecipazioni sociali [v., in tal senso, sentenze del 20 giugno 1991, Polysar Investments Netherlands v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268, punto 13,

del 15 settembre 2011, *Ślaby e a.*, C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, punto 36, del 9 luglio 2015, *Trgovina Prizma*, C-331/14, EU:C:2015:456, punto 23, del 13 giugno 2019, *IO (IVA – Attività di membro del consiglio di vigilanza)*, C-420/18, EU:C:2019:490, punto 29, e del 20 gennaio 2021, *AJFP Sibiu e DGRFP Brasov*, C-655/19, ECLI:EU:C:2021:40, punto 29].

28. E' stato, in proposito, affermato che al fine di stabilire se un'attività costituisca un'attività economica, ai sensi che qui rilevano, il numero e la portata delle vendite non possono costituire un criterio di distinzione tra le attività di un operatore che agisce a titolo privato, che non rientrano nell'ambito di applicazione di tale direttiva, e quelle di un operatore le cui operazioni costituiscono un'attività economica (sentenze del 15 settembre 2011, *Ślaby e a.*, C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, punto 37, del 17 ottobre 2019, *Paulo Nascimento Consulting*, C-692/17, EU:C:2019:867, punto 25, nonché del 20 gennaio 2021, *AJFP Sibiu e DGRFP Brasov*, C-655/19, ECLI:EU:C:2021:40, punto 30).

29. Può aggiungersi che la qualità di soggetto passivo può essere disconosciuta dall'Amministrazione finanziaria qualora dimostri che la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica programmata non sia stata effettuata in buona fede dall'interessato, il quale ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di detrazione.

30. Orbene, questa Corte si interroga sul se la qualità di soggetto passivo e, conseguentemente, il diritto di detrazione dell'i.v.a. di rivalsa assoluta possono essere negati laddove il soggetto esegua operazioni attive rilevanti ai fini dell'i.v.a. in misura ritenuta non coerente – in quanto eccessivamente bassa – rispetto a quanto può ragionevolmente attendersi dagli asset patrimoniali di cui dispone per tre anni consecutivi e senza dimostrare, a giustificazione di tale

h

circostanza, l'esistenza di oggettive situazioni ostative.

31. Le disposizioni nazionali, laddove interpretate – come sembra suggerire il sostituto procuratore – nel senso che il mancato superamento del test di operatività priva l'ente della qualità di soggetto passivo, in ragione del (presunto) mancato esercizio di un'attività economica, si risolverebbero nell'attribuire rilevanza ad un dato quantitativo, rappresentato dall'incongruo volume delle operazioni imponibili rispetto agli asset proprietari a disposizione.

Ciò non sembrerebbe coerente con i richiamati principi espressi dalla Corte di Giustizia.

32. Tuttavia, il mancato superamento del test di operatività non assumerebbe rilevanza quale prova incontrovertibile del difetto della qualità di soggetto passivo dell'ente, ma solo quale fondamento della presunzione legale dell'assenza del presupposto dell'esercizio di un'attività economica che il contribuente può superare (solo) attraverso la dimostrazione dell'esistenza di situazioni oggettive, estranee alla sua volontà, che non gli hanno consentito di realizzare operazioni imponibili per un volume di affari coerente con gli asset a disposizione.

33. Quanto al diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e i servizi loro prestati, esso costituisce, come noto, un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione [sentenze del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C-895/19, EU:C:2021:216, punto 32, e del 18 ottobre 2021, Finanzamt N (Communication de l'affectation), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, punto 31]. Tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (sentenze del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 39, e del 18 ottobre 2021, Finanzamt N (Communication de l'affectation), C-45/20,

ECLI:EU:C:2021:852, punto 31).

34. Il regime delle detrazioni è inteso a esonerare interamente il soggetto passivo dall'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 dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA [sentenza del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C-895/19, EU:C:2021:216, punto 33, e del 18 ottobre 2021, Finanzamt N (Communication de l'affectation), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, punto 32].

35. Per poter beneficiare del diritto a detrazione, occorre, da un lato, che l'interessato sia un «soggetto passivo», ai sensi della direttiva in parola, e, dall'altro, che i beni o i servizi invocati a fondamento di tale diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, tali beni siano ceduti o che tali servizi siano forniti da un altro soggetto passivo [v., in tal senso, sentenze del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 40, del 25 luglio 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punto 34, e del 18 ottobre 2021, Finanzamt N (Communication de l'affectation), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, punto 34].

36. Il diritto a detrazione è ammesso a beneficio del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce; infatti, spese di tal genere presentano un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo (cfr. sentenze del 14 settembre 2017, Iberdrola

Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 29, e del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, punto 27).

37. Il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'IVA pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti tali requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali – quali gli obblighi di contabilità, fatturazione e dichiarazione – siano stati disattesi dai soggetti passivi.

Pertanto, l'amministrazione tributaria, una volta che dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (sentenze del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 62, nonché dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punti 38 e 40).

38. E' di per sé irrilevante che il bene interessato non sia stato da subito utilizzato per operazioni imponibili, dovendosi riconoscere il diritto alla detrazione anche per le prime spese di investimento effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa, poiché sarebbe in contrasto con il principio della neutralità dell'i.v.a. ritenere che queste attività inizino solo nel momento in cui comincia ad aversi un reddito imponibile (v. sentenze del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, e del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14).

39. Il diritto a detrazione rimane, in linea di principio, acquisito anche se successivamente, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza detti beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta, essendo sufficiente che il soggetto passivo abbia effettivamente inteso utilizzare i beni e/o i servizi in questione per realizzare le attività economiche per le quali ha esercitato il suo diritto a detrazione (v.

sentenze del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara SRL, C-734/19, ECLI:EU:C:2020:919, punto 37, e del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 40).

L'impiego dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'art. 168 della direttiva IVA e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del diritto alla detrazione (così, sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 39).

Qualora si facesse dipendere l'accettazione definitiva delle detrazioni dell'IVA dai risultati dell'attività economica esercitata dal soggetto passivo, si verrebbero a creare, riguardo al trattamento fiscale di attività di investimento immobiliare identiche, disparità ingiustificate tra imprese con lo stesso profilo e che esercitano la stessa attività.

40. Nondimeno, la lotta contro frodi, evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA, per cui i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione e, conseguentemente, le autorità e i giudici nazionali devono negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente (v. sentenze del 9 settembre 2021, GE Auto Service Leasing GmbH, C-294/20, ECLI:EU:C:2021:723 e del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 50).

41. Con specifico riferimento all'acquisto di beni o servizi non utilizzati per realizzare le attività economiche per le quali ha esercitato il suo diritto a detrazione, è stato affermato che l'amministrazione tributaria può chiedere al soggetto passivo di dimostrare che la sua intenzione sia confermata da elementi oggettivi e, nelle situazioni

fraudolente o abusive in cui quest'ultimo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di una detrazione, può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni (v. sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara SRL, C-734/19, ECLI:EU:C:2020:919, punto 38).

42. Non può, tuttavia, stabilire modalità di prova, come la presunzione dell'esistenza di un abuso o di una frode, il cui effetto sarebbe quello di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA da parte dei soggetti passivi (v. sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara SRL, C-734/19, ECLI:EU:C:2020:919, punto 39).

43. Sotto altro aspetto, conformemente al principio di proporzionalità, le misure adottate dagli Stati membri non possono eccedere quanto necessario per raggiungere tale obiettivo e, in particolare, non possono essere utilizzate in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il principio della neutralità dell'IVA [v. sentenza del 21 ottobre 2021, Wilo Salmson France SAS, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, punto 80, del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 48, nonché del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso dell'IVA - Fatture), C-371/19, EU:C:2020:936, punto 83].

44. A questo riguardo, occorre rilevare che, in base a una consolidata giurisprudenza, l'accertamento di una pratica abusiva in materia di IVA richiede la sussistenza di due condizioni, vale a dire, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva 2006/112 e della normativa nazionale di recepimento, abbiano come risultato la concessione di un'agevolazione fiscale il cui riconoscimento sarebbe contrario all'obiettivo perseguito da dette

disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi si limiti al conseguimento di tale agevolazione fiscale (sentenza del 10 luglio 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punto 35).

45. Si rammenta, in proposito, che proprio con riferimento all'art. 30, l.n. 724 del 1994, la Commissione europea, nell'ambito di un'inchiesta volta a verificare la compatibilità della norma con la disciplina dell'Unione europea, ha ritenuto che tale norma non pregiudicasse il principio di proporzionalità laddove la perdita del diritto alla detrazione conseguisse ad accertamenti specifici compiuti dalle autorità tributarie (cfr. P-9064/10IT, risposta di Algirdas Šemeta a nome della Commissione del 30 novembre 2010).

46. Ciò posto, questa Corte si domanda se una normativa quale quella in esame che nega il diritto alla detrazione dell'i.v.a. di rivalsa assoluta sugli acquisti, di rimborso della stessa o di utilizzazione della stessa in un successivo periodo di imposta qualora, per tre periodi di imposta consecutivi, non superi il test di operatività sia compatibile con la disciplina dell'Unione europea e, in particolare, con il principio di neutralità dell'imposta, nonché della proporzionalità delle limitazioni di un siffatto diritto.

47. Per quanto, infine, attiene al principio della certezza del diritto, si deve ricordare che tale principio, il cui corollario è il principio della tutela del legittimo affidamento richiede, da un lato, che le norme giuridiche siano chiare e precise e, dall'altro, che la loro applicazione sia prevedibile per i soggetti dell'ordinamento (sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

48. Tale principio s'impone con un rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro; ne consegue che è necessario che i

soggetti passivi siano a conoscenza dei loro obblighi fiscali prima di concludere un'operazione (sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 29).

Questioni pregiudiziali

Le considerazioni che precedono inducono questa Corte a sottoporre alla Corte di Giustizia le seguenti tre questioni pregiudiziali.

La prima riguarda la possibilità di interpretare l'art. 9, par. 1, della direttiva 2006/112, nel senso di negare la qualità di soggetto passivo e, conseguentemente, il diritto di detrazione dell'i.v.a. di rivalsa assoluta al soggetto che esegua operazioni attive rilevanti ai fini dell'i.v.a. in misura ritenuta non coerente – in quanto eccessivamente bassa – rispetto a quanto può ragionevolmente attendersi dagli asset patrimoniali di cui dispone per tre anni consecutivi e non sia in grado di dimostrare, a giustificazione di tale circostanza, l'esistenza di oggettive situazioni ostative.

In proposito, si osserva che una siffatta interpretazione della disposizione della direttiva determinerebbe l'effetto sul sistema di disciplina fiscale italiano per cui un ente, il quale non superi il test di operatività per tre anni consecutivi, verrebbe qualificato quale soggetto che non esercita attività economica ai fini dell'i.v.a. – e, dunque, non ritenuto soggetto passivo dell'imposta – mentre, in difetto di norme di segno contrario, resterebbe assoggettato, secondo le regole generali, alla tassazione sui redditi secondo il regime proprio degli enti commerciali, in ragione della veste giuridica formale rivestita.

La seconda questione, rilevante in caso di risposta negativa all'interrogativo suesposto, ha per oggetto la compatibilità con l'art. 167 della direttiva e con i principi generali della neutralità dell'i.v.a. e di proporzionalità della limitazione del diritto alla detrazione dell'i.v.a. dell'art. 30, quarto comma, l.n. 724 del 1994, nella parte in cui nega il diritto di detrazione dell'i.v.a. di rivalsa assoluta sugli acquisti, di rimborso della stessa o di utilizzazione della stessa in un successivo

periodo di imposta al soggetto passivo di imposta che, per tre periodi di imposta consecutivi, non superi il test di operatività e non sia in grado di dimostrare, a giustificazione di tale circostanza, l'esistenza di oggettive situazioni ostative.

Questa Corte dubita in ordine al fatto che il rischio di abuso dello strumento societario, in relazione al quale il legislatore nazionale ha introdotto la misura in esame, e la conseguente esigenza di evitare che indebite fruizioni di agevolazioni di natura fiscale connesse alla veste societaria adottata dall'ente giustifichi, sotto il profilo del pregiudizio - integrale - del diritto alla detrazione dell'i.v.a., tale misura.

La terza questione, il cui interesse è attuale laddove si definisca la seconda questione in senso negativo, investe la coerenza con i principi dell'Unione europea della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento della disciplina nazionale dettata dal citato art. 30, quarto comma, l.n. 724 del 1994, nella parte in cui nega il diritto di detrazione dell'i.v.a. di rivalsa assoluta sugli acquisti, di rimborso della stessa o di utilizzazione della stessa in un successivo periodo di imposta al soggetto passivo di imposta che, per tre periodi di imposta consecutivi, non superi il test di operatività e non sia in grado di dimostrare, a giustificazione di tale circostanza, l'esistenza di oggettive situazioni ostative.

Anche sotto questo profilo il Collegio esprime perplessità in ordine alla compatibilità della norma nazionale con il diritto dell'Unione europea, avuto riguardo alla situazione di incertezza in cui si viene a trovare il soggetto passivo al momento dell'effettuazione di un'operazione imponibile, in relazione alla idoneità della stessa a determinare l'insorgenza del diritto alla detrazione o al rimborso della relativa i.v.a., in quanto condizionato dal raggiungimento di predeterminati livelli di ricavi, da calcolarsi su un arco temporale triennale.

Pertanto, sottopone alla Corte di Giustizia dell'Unione europea le

questioni pregiudiziali:

«1) se l'art. 9, par. 1, della direttiva 2006/112, può essere interpretato nel senso di negare la qualità di soggetto passivo e, conseguentemente, il diritto di detrazione o rimborso dell'i.v.a. di rivalsa assolta al soggetto che esegua operazioni attive rilevanti ai fini dell'i.v.a. in misura ritenuta non coerente – in quanto eccessivamente bassa – rispetto a quanto può ragionevolmente attendersi dagli asset patrimoniali di cui dispone per tre anni consecutivi secondo criteri predeterminati dalla legge e non sia in grado di dimostrare, a giustificazione di tale circostanza, l'esistenza di oggettive situazioni ostative»;

«2) nel caso in cui alla prima domanda sia data risposta negativa, se l'art. 167 della direttiva 2006/112 e i principi generali della neutralità dell'i.v.a. e di proporzionalità della limitazione del diritto alla detrazione dell'i.v.a. ostano ad una disciplina nazionale che con l'art. 30, quarto comma, l.n. 724 del 1994, nega il diritto di detrazione dell'i.v.a. di rivalsa assolta sugli acquisti, di rimborso della stessa o di utilizzazione della stessa in un successivo periodo di imposta al soggetto passivo di imposta che, per tre periodi di imposta consecutivi, esegua operazioni attive rilevanti ai fini dell'i.v.a. in misura ritenuta non coerente – in quanto eccessivamente bassa – rispetto a quanto può ragionevolmente attendersi dagli asset patrimoniali di cui dispone per tre anni consecutivi secondo criteri predeterminati dalla legge e non sia in grado di dimostrare, a giustificazione di tale circostanza, l'esistenza di oggettive situazioni ostative»;

«3) nel caso in cui alla seconda domanda sia data risposta negativa, se i principi dell'Unione europea della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento ostano ad una disciplina nazionale che, con l'art. 30, quarto comma, l.n. 724 del 1994, nega il diritto di detrazione dell'i.v.a. di rivalsa assolta sugli acquisti, di rimborso della stessa o di utilizzazione della stessa in un successivo periodo di imposta al

soggetto passivo di imposta che, per tre periodi di imposta consecutivi, esegua operazioni attive rilevanti ai fini dell'i.v.a. in misura ritenuta non coerente – in quanto eccessivamente bassa – rispetto a quanto può ragionevolmente attendersi dagli asset patrimoniali di cui dispone per tre anni consecutivi secondo criteri predeterminati dalla legge e non sia in grado di dimostrare, a giustificazione di tale circostanza, l'esistenza di oggettive situazioni ostative».

P.Q.M.

la Corte, visto l'art. 267 T.F.U.E., chiede alla Corte di giustizia dell'Unione europea di pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulle questioni di interpretazione del diritto dell'Unione come indicate nella motivazione.

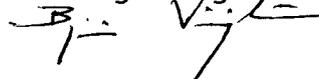
Ordina la sospensione del processo e dispone che copia della presente ordinanza sia trasmessa alla cancelleria della Corte di giustizia con le modalità previste dal par. 23 della Raccomandazione 2019/C 380/01 pubblicata sulla GUUE del 8/11/2019.

Dispone altresì l'invio di copia del fascicolo della causa (sentenza impugnata, ricorso, controricorso, memorie difensive delle parti) ai sensi dell'art. 24 della medesima Raccomandazione.

Così deciso in Roma, il 12 ottobre 2021.

Il Presidente

Biagio Virgilio



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. **19 MAG. 2022**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa *Isabella Panacchia*

