

25777

14



REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 12169/2010

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 25777

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. STEFANO BIELLI - Presidente - Ud. 26/05/2014
- Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere - PU
- Dott. ANTONIO VALITUTTI - Consigliere -
- Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere -
- Dott. PAOLA VELLA - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 12169-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

2014

STEFRA SRL;

1956

- *intimato* -

avverso la sentenza n. 201/2009 della
COMM. TRIB. REG. ^{DEL LAZIO} SEZ. DIST. di LATINA, depositata il
12/03/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 26/05/2014 dal Consigliere Dott. PAOLA
VELLA;

udito per il ricorrente l'Avvocato DETTORI che ha
chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO che ha concluso
per l'accoglimento del ricorso.



RITENUTO IN FATTO

A seguito di controllo effettuato ai sensi dell'art. 52, d.P.R. n. 633/72, per verificare l'esistenza e l'esercizio dell'attività dichiarata dalla società "STEFRA S.r.l.", con provvedimento dell'11.5.2005 l'Agenzia delle entrate di Cassino negava il rimborso dell'Iva relativa all'acquisto di un immobile effettuato in data 2 febbraio 2004, per assenza del presupposto dello svolgimento di attività d'impresa.

Il ricorso della società contribuente veniva accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Frosinone, sull'assunto che la contestazione fosse derivata da un equivoco - ossia il fatto che in data 10.2.2004 l'oggetto sociale della Stefra s.r.l. era mutato da "lavorazione delle pietre e marmo" ad "acquisto, vendita e fitto di aziende, di beni immobili, di macchinari e di autoveicoli" - e che l'assenza di beni strumentali di proprietà della società fosse irrilevante, potendo questa disporre anche ad altro titolo (affitto, uso o comodato gratuito).

L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate veniva respinto dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale, nell'aderire totalmente alle motivazioni del giudice di prime cure, ribadiva che l'attività poteva essere esercitata anche con beni, non di proprietà, ma concessi in godimento da terzi.

Per la cassazione della sentenza di secondo grado, depositata il 12.3.2009 e non notificata, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a tre motivi, notificato in data 20 aprile - 3 maggio 2010.

L'intimata non ha svolto difese.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 30, d.P.R. n. 633/72, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ., formulando il seguente quesito di diritto: «<Dica codesta Corte se - in relazione ad una domanda di rimborso IVA relativa all'acquisto di un immobile da parte di una società avente come oggetto sociale lo svolgimento di "operazioni di acquisto, vendita e fitto di aziende, di beni immobili ..", violi l'art. 30 co. 3 lett. c) DPR 633/72 la sentenza della CTR che riconosca il diritto al rimborso in base alla considerazione che "la mancanza di beni strumentali non preclude l'esercizio di attività tenuto conto che l'attività può anche essere esercitata usufruendo di beni in affitto e/o concessi in uso e/o in locazione", laddove la norma suddetta (correttamente interpretata nel senso che il diritto al rimborso dell'IVA presuppone la ammortizzabilità - e dunque la strumentalità - dei beni e che non può essere riconosciuto il diritto al rimborso quando i beni immobili non rappresentano lo strumento ma costituiscono l'oggetto dell'attività) avrebbe dovuto indurre a negare nel caso in esame il rimborso in quanto la

4

contribuente svolge attività di locazione di immobili propri, sicchè questi costituiscono l'oggetto e non lo strumento dell'attività svolta>>.

2. Con il secondo mezzo, la ricorrente deduce ulteriormente violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 4 e 30, d.P.R. n. 633/72, sempre in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ., formulando il seguente quesito di diritto: <<Dica codesta Corte se - in relazione ad una domanda di rimborso IVA presentata da una società (esercente l'attività di operazioni di acquisto, vendita e fitto di aziende, di beni immobili) in relazione all'anno 2004 in cui, da apposita verifica svolta, è risultato che le operazioni commerciali sono di scarso numero, occasionali e straordinarie, e che è insussistente qualsiasi forma organizzativa "non avendo i verbalizzanti riscontrato la presenza di personale, di beni e di risorse utilizzate dalla Stefra s.r.l. a fini produttivi essendo, come dichiarato dalla parte, gli stessi fattori impiegati esclusivamente dalla Sicemarmi" - violi gli artt. 1, 4 e 30 DPR 633/72 la sentenza della CTR che, richiamando *per relationem* la conclusione del giudice di primo grado, ritenga di riconoscere il diritto al rimborso senza verificare la sussistenza in concreto del relativo presupposto (esercizio di attività di impresa), laddove invece le norme suddette (correttamente interpretate nel senso che il diritto al rimborso postula l'esercizio abituale di attività di impresa) avrebbero dovuto indurre a disconoscere il diritto al rimborso non ricorrendo nel caso in esame il predetto carattere di abitualità>>.

3. Con il terzo motivo di ricorso viene dedotto il vizio di insufficiente motivazione ex art. 360, primo comma, n. 5), cod.proc.civ., con riguardo al seguente momento di sintesi: <<in ordine ad un fatto decisivo e controverso per il giudizio costituito dalla sussistenza del presupposto per il rimborso, costituito dalla configurabilità della attività di impresa (attività abituale e non occasionale), la sentenza in esame è motivata in modo del tutto insufficiente in quanto - a fronte di numerose circostanze di fatto rilevate dall'Ufficio in sede di verifica e riportate espressamente in sede di appello attestanti la natura del tutto occasionale della attività compiuta dalla contribuente - si limiti a richiamare la decisione di primo grado, motivata solo sulla base del mutato oggetto sociale della contribuente, senza considerare che la ritenuta inesistenza di attività di impresa era stata verificata dall'Ufficio proprio in riferimento al nuovo oggetto sociale>>.

4. Il primo motivo di ricorso è infondato.

4.1. La disposizione normativa che si assume violata - l'art. 30, lett. c), d.P.R. n. 633/72 - prevede che "Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione" (tra l'altro) "limitatamente

all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche”.

4.2. Ad avviso del ricorrente, il giudice d'appello avrebbe erroneamente riconosciuto il diritto al rimborso dell'Iva assolta sull'immobile acquistato dalla società in data 2 febbraio 2004, poiché di esso non poteva predicarsi né la strumentalità né - di conseguenza - l'ammortizzabilità, trattandosi di bene costituente non già lo strumento, bensì l'oggetto dell'attività sociale (che dal 2 febbraio 2004 era mutato da "lavorazione delle pietre e marmo" ad "acquisto, vendita e fitto di aziende, di beni immobili, di macchinari e di autoveicoli"), tanto più che lo stesso immobile, destinato a sede della società, dall'1.1.2005 era stato concesso in affitto ad altra società, la Sicemarmi s.r.l. (come da dichiarazioni del legale rappresentante della Stefra s.r.l. nel processo verbale del 3.5.05).

4.3. In realtà, la censura non appare aderente al testo della sentenza impugnata, il cui unico (e scarno) passaggio motivazionale - *"la mancanza di beni strumentali non preclude l'esercizio di attività tenuto conto che l'attività può anche essere esercitata usufruendo di beni in affitto e/o concessi in uso e/o in locazione"* - riguarda non già la concreta strumentalità ed ammortizzabilità dell'immobile in questione, bensì il fatto che si possa in astratto avere esercizio di attività di impresa anche con beni strumentali non di proprietà, ma concessi in uso, affitto o locazione.

4.4. Va comunque richiamato, sul punto, il consolidato orientamento di questa Corte, per cui, alla luce della sesta direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE, come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (v. sent. 13 dicembre 1989 in causa C-342/87) e dell'art. 4, secondo comma, n. 2, d.P.R. n. 633/72 (a norma del quale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dai vari tipi di società ivi indicate costituiscono ad ogni effetto - per presunzione *iuris et de iure* e quale che sia la natura dell'attività svolta - operazioni effettuate nell'esercizio di impresa, con conseguente applicazione dell'IVA sulle operazioni attive compiute), mentre le operazioni attive (come le cessioni di beni) poste in essere da una società di capitali sono da considerare in ogni caso effettuate nell'esercizio di impresa, ai fini della detrazione o rimborso dell'Iva assolta sulle operazioni passive (come gli acquisti di beni) non è sufficiente il rivestimento formale della qualità di imprenditore societario, dovendosi verificare in concreto l'inerenza (cioè la stretta connessione con le finalità imprenditoriali) e la strumentalità del bene acquistato rispetto alla specifica attività imprenditoriale, compiuta o anche solo programmata (Cass. n. 16697 del 2013; n. 7344 del 2011; n. 1863 del 2004; n. 5599 del 2003). Al riguardo è stato precisato che la compatibilità con l'oggetto sociale costituisce mero indizio della inerenza all'effettivo esercizio dell'impresa, della cui

dimostrazione è onerato il contribuente (Cass. n. 4157 del 2013, in tema di spese relative alla compravendita e/o alla ristrutturazione di immobili) e che dalla relativa conformità può prescindersi, nella misura in cui beni e servizi dell'impresa siano impiegati a fini di operazioni soggette ad imposta (Cass. n. 5753 del 2010).

4.5. Va poi considerato che la nozione dell'esercizio di impresa commerciale rilevante ai fini IVA non coincide con quella civilistica di cui agli artt. 2082 e 2195 cod.civ. (Cass. n. 20443 el 2011), ma va ricavata prima di tutto dalla normativa comunitaria (Cass. n. 7032 del 2014), che nella sesta direttiva si riferisce, tra l'altro, ad "operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale ... per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità (art. 42; cfr. art. 3, secondo comma, n. 1, d.P.R. n. 633/72). In tal senso, la circolare ministeriale n. 128/97 (diramata per rimediare alla procedura d'infrazione minacciata dalla Commissione UE) afferma che non v'è ragione di alterare, in un soggetto societario, la "tendenziale simmetria tra attività che danno luogo ad operazioni imponibili e correlate operazioni passive che danno luogo a detrazione dell'imposta", essendo il soggetto passivo autorizzato a livello comunitario dalla sesta direttiva (art. 17, p. 2) a detrarre le imposte assolute sugli acquisti nella misura in cui i beni sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta (Cass. n. 7032 del 2014).

4.6. Ciò premesso, nel caso di specie l'inerenza dell'acquisto dell'immobile risulta, per un verso, dalla sua destinazione a sede della società, per altro verso - a partire dall'anno 2005 - dal suo sfruttamento come fonte di introiti locatizi, conformemente al modificato oggetto sociale (cfr. Corte di giustizia, causa C-23/98, ove si afferma che, in linea con la sesta direttiva più volte citata, "la locazione di un bene corporale costituisce sfruttamento di tale bene da qualificarsi come attività economica ... per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità").

5. Il secondo ed il terzo motivo - che possono essere esaminati congiuntamente, in quanto afferiscono ad un medesimo aspetto, osservato sotto i diversi profili dell'*error in iudicando* e del difetto di motivazione - sono invece fondati.

5.1. Coglie invero nel segno la critica mossa alla sentenza gravata, laddove si limita apoditticamente a motivare: "*l'appellante in questa sede ripropone le stesse affermazioni già disattese dai primi giudici con ampia e diffusa motivazione per cui la decisione e la motivazione di 1° grado non meritano censure e vanno confermate*", senza svolgere la verifica invocata dall'appellante circa la sussistenza, in concreto, del presupposto dell'esercizio di attività di impresa, ai sensi degli artt. 1 e 4, del d.P.R. n. 633/72, con riguardo al requisito

dell'abitudine (stante la rilevazione di "operazioni commerciali di scarso numero, occasionali e straordinarie"), piuttosto che del profilo organizzativo (in riferimento alla rilevata assenza "di personale, di beni e di risorse utilizzate dalla Stefra s.r.l.", per essere "tali fattori impiegati esclusivamente dalla Sicemarmi").

5.2. Come è stato anticipato, infatti, la nozione tributaristica dell'esercizio di imprese commerciali non coincide con quella civilistica, giacché l'art. 4, d.P.R. n. 633/72 in materia di IVA (così come l'art. 55 del t.u.i.r., in materia di imposte sui redditi) intende per esso l'esercizio professionale e abituale, ancorché non esclusivo, delle attività indicate dall'art. 2195 cod.civ., nonché delle attività indicate dall'art. 2135 cod.civ. (ai fini delle imposte sui redditi solo se eccedenti i limiti stabiliti con decreto ministeriale, ex art. 32, comma 2, t.u.i.r. del 1986), anche se le stesse non siano organizzate in forma di impresa, e dunque prescindendo dal requisito organizzativo, che al contrario rappresenta un elemento qualificante ed indispensabile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici (Cass. n. 20443 del 2011; conf. Cass. n. 27211 del 2006). Spetta dunque al giudice di merito, sulla base di un apprezzamento di fatto incensurabile in sede di legittimità, se congruamente motivato, accertare la sussistenza dei requisiti della professionalità ed abitudine nell'attività svolta dal contribuente, ossia il carattere continuativo e stabile dell'attività imprenditoriale, che difetta nel compimento di atti isolati di produzione e commercio (Cass. n. 7032 del 2014; cfr. Cass. n. n. 13999 del 2003, n. 27208 del 2006 e n. 20253 del 2008). Il carattere imprenditoriale dell'attività esercitata, nei termini appena indicati, va peraltro valutato in concreto, con riferimento a modalità e contenuto della stessa, tenendo presente che l'onere della prova di tale carattere grava sull'ufficio finanziario, il quale può assolverlo anche mediante presunzioni (cfr. Cass. n. 9206 del 2008).

5.3. Al riguardo va altresì rammentato che l'art. 19, primo comma, d.P.R. n. 633/72, consente all'imprenditore di portare in detrazione l'imposta pagata per l'acquisto di un bene, effettuato in conformità ad obiettivi presenti nell'atto costitutivo o nello statuto, anche se si tratti di un'operazione isolata, non direttamente collegata all'attività dichiarata ed attualmente esercitata, a condizione che l'imprenditore fornisca la prova della inerenza di tale operazione all'esercizio dell'impresa, dimostrando la sussistenza di circostanze in base alle quali l'acquisto stesso possa essere ritenuto - con giudizio di merito insindacabile in cassazione, se correttamente motivato - prodromico all'espletamento effettivo di nuove attività consentite dal patto sociale (Cass. n. 7808 del 2008; conf. Cass. n. 8583 del 2006; cfr. Cass. n. 5599 del 2003; si veda anche Cass. n. 5739 del 2005, che ha riconosciuto la detraibilità dell'Iva assolta sull'acquisto di un immobile da una società di capitali, avente per oggetto attività immobiliare,

che solo due anni dopo aveva ottenuto licenza edilizia, anche in assenza di operazioni attive idonee a consentire la rivalsa, a fronte di una inerzia giustificata con le difficoltà economiche affrontate dalla contribuente).

6. In conclusione, la sentenza va cassata e la causa va rinviata ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, la quale, ai fini del riconoscimento del diritto al rimborso dell'IVA assolta su operazioni passive, dovrà accertare, sulla scorta delle prove - anche presuntive - fornite dall'amministrazione finanziaria, se ricorra effettivamente e in concreto l'esercizio di un'impresa commerciale munita dei caratteri della professionalità e dell'abitudine, a prescindere dalla esclusività della stessa e dal profilo imprenditoriale organizzativo, tenendo conto che, in astratto, anche un'operazione isolata può rivestire tali caratteristiche, se il contribuente abbia fornito la prova della sua inerenza all'esercizio dell'impresa, ossia la sua stretta connessione con le finalità imprenditoriali e - nel caso specifico dell'acquisto di un bene - la sua strumentalità rispetto alla concreta attività imprenditoriale, effettiva o anche solo programmata.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo e il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26 maggio 2014

Il Consigliere est.

Il Presidente

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 5 DIC. 2014



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA