

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 16 marzo 2005, n. 5739

Svolgimento del processo

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna con sentenza 12/1 - 3/2/2004, ha ritenuto legittimo il diniego di rimborso del credito IVA esposto dalla Società M. I. s.r.l. per l'anno 1989 sul presupposto della mancata prova, da parte della Società, dell'esercizio di attività imprenditoriale, ricollegabile ad acquisto di immobile, rispetto alla cui gestione la contribuente ha dichiarato, nel corso degli anni, un volume d'affari quasi pari a zero, con bilancio costantemente in perdita, sicché la predetta Società non potrebbe che considerarsi, rispetto all'immobile in questione, consumatore finale, non essendo le difficoltà economiche addotte dalla contribuente per giustificare l'inerzia dell'attività imprenditoriale idonee a comprovare che tale attività e comunque sussistesse.

La Società M. I. s.r.l. chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di due motivi, illustrati da memoria.

L'Amministrazione Finanziaria resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Con primo motivo di ricorso o adducendo violazione dell'art. 49 della L. 413/91 la ricorrente, nel riaffermare di aver presentato per gli anni dal 1988 al 1990, dichiarazione integrativa, rendendo così definitivi i risultati esposti nelle dichiarazioni fiscali, fra cui i crediti spettanti in base agli stessi, sottolinea il contrasto fra l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata, secondo la quale la società, in quanto soggetto non esercente attività d'impresa, non poteva avvalersi della normativa agevolativa di cui alla L. 413/91, normativa invece espressamente applicabile a tutte le società, in quanto tali (e quindi anche a quelle c.d. "di comodo").

Col secondo motivo, ulteriormente deducendo la violazione dell'art. 19 del DPR 633/72, nonché vizio di motivazione della sentenza impugnata la ricorrente contesta l'assunto della Commissione Regionale, secondo cui l'inerenza a' fini IVA delle operazioni passive sussisterebbe soltanto in presenza di impiego del bene acquistato attraverso l'oggettivo compimento di un certo numero di operazioni attive, dovendo ritenersi, sulla base anche della giurisprudenza comunitaria, che il diritto alla detrazione di operazioni passive sussista per le società anche in assenza di atti di impresa, ogniqualvolta il bene (o servizio) acquistato sia per sua natura destinato o destinabile ad attività d'impresa, a prescindere dal suo concreto utilizzo tramite operazioni attive. L'immobile acquistato dalla Società I. M., che per Statuto aveva per oggetto la compravendita di immobili, la loro ristrutturazione, permuta o locazione, deve pertanto considerarsi un bene merce e non un bene "di consumo", rispetto al quale erano state avviate le pratiche di utilizzazione edilizia e la ricerca o purtroppo non fortunata, dei mezzi finanziari, il che se ha rallentato l'attività della Società, non né ha impedito la successiva e attiva ripresa.

Il ricorso è complessivamente fondato, nei limiti che saranno appresso specificati.

Secondo la sentenza impugnata, la Società contribuente, dopo aver acquistato un immobile nel 1988 ed aver ottenuto licenza edilizia nel 1990, in relazione all'oggetto della sua attività statutaria ("attività immobiliare in genere, ed in particolare l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione, la permuta e la locazione di fabbricati") non avrebbe diritto alla detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto, ed esposta nella dichiarazione del 1990, in quanto tale acquisto non sarebbe riferibile ad attività d'impresa, perché all'acquisto stesso non sarebbero seguite operazioni attive idonee a consentire la rivalsa, ciò deducendosi dall'inerzia della Società a fronte del cospicuo investimento iniziale, inerzia non contraddetta, secondo i giudici d'appello, dalle difficoltà economiche (pignoramento immobiliare intervenuto nel 1994) affrontate dalla contribuente.

Obbietta in proposito l'Amministrazione controricorrente che tale giudizio di fatto, non contraddetto dalla prova di una effettiva attività imprenditoriale della Società, non potrebbe incorrere nel vaglio di legittimità.

Tale opinione non può essere condivisa.

Se infatti non appare decisiva, al fine di supportare la tesi della ricorrente, la nozione nominalistica di "impresa", contenuta, a meri fini agevolativi, nell'art. 49 della L. 413/91, norma che non richiedeva alcuna valutazione in ordine all'attribuzione di tale qualifica al soggetto che intendeva avvalersi di quella disciplina, non può non rilevarsi come nelle considerazioni espresse in ordine alla natura dell'attività svolta dalla contribuente la Commissione regionale non abbia fatto buon uso delle regole di interpretazione dei fatti relativi alla vita societaria della stessa, così come indicate dalla giurisprudenza comunitaria e da quella di questa Corte, ciò che vizia irrimediabilmente la congruità della motivazione in ordine a tali fatti.

E' vero infatti che in base alla disciplina dettata dagli artt. 4, secondo comma n. 1, e 19 del DPR 633/72, nonché dalla Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE, le cessioni di beni da parte di una società di capitali sono da considerarsi in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa, mentre in ordine agli acquisti occorre accertare, ai fini della detraibilità dell'imposta, che dette operazioni passive siano effettivamente inerenti all'esercizio d'impresa (Cass. 5599/2003; 1863/2004); ma è vero altresì che il principio della neutralità dell'IVA (che garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività, purché di per sé soggette ad IVA: Corte Giustizia cause C-110/94; C-37/95) esige che le spese di investimento effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa siano considerate attività economiche (Corte Giustizia 21.3.2000 in procedimenti riuniti C-110/98 e C-147/98; C. Cass. 6083/2001; 13738/2001; 9806/2002; 17514/2002), per cui sarebbe in contrasto con tale principio ritenere invece (come ha fatto la Commissione Regionale) che l'attività imprenditoriale propriamente detta abbia inizio soltanto in corrispondenza di operazioni attive, e in presenza di un reddito imponibile.

Nella specie non soltanto vi è stato nel 1988, conformemente allo scopo societario, l'acquisto di un immobile, seguito da richiesta e rilascio di concessione edilizia nel 1990, ma la Società M. I. si è attivata, ancorché senza successo, al fine di ottenere i necessari finanziamenti (circostanza ammessa, quindi provata, ma incongruamente ritenuta ininfluenza dalla sentenza impugnata); dunque, nell'ottica della giurisprudenza comunitaria sopra evidenziata, è illogico affermare, come ha fatto la Commissione Regionale, in specie con riferimento all'anno in cui la detrazione d'imposta è stata richiesta (1990), anno che coincide con il periodo di rilascio della concessione edilizia, che la contribuente non portasse avanti l'iniziativa economica, soltanto perché non furono nella immediatezza conseguiti risultati attivi.

Va a tale riguardo ribadito che secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass. 6194/2001; 9762/2003), ricadono nella nozione di attività imprenditoriale non solo gli atti che tipicamente esprimono il raggiungimento del fine produttivo dell'impresa, ma anche tutti quelli che si inseriscono funzionalmente, e non occasionalmente, nel processo di raggiungimento di tale fine (fra i quali può rientrare perfino uno studio di fattibilità: Corte di Giustizia C-110/94), senza che sia dato distinguere fra atti tipici e primari, il cui oggetto direttamente esprima conseguimento degli obiettivi programmati, ed atti strumentali, rivolti a creare il sostrato occorrente alla svolgimento della attività imprenditoriale, dato che l'inerenza all'impresa è caratteristica estesa all'intera area delle operazioni che l'imprenditore compia quale mezzo al fine di realizzare quegli obiettivi (Cass. 3857/2001).

La detrazione di cui all'art. 19 del DPR 26 ottobre 1972 n. 633, connessa alla inerenza di beni o servizi all'attività di impresa, è dunque configurabile in presenza di documentate spese di investimento, sostenute in vista dello svolgimento di attività lucrativa, articolata come nella specie, in un'iniziativa complessa e quantitativamente rilevante, anche in assenza di operazioni attive, non potendo certamente escludersi, come ha fatto in via solo presuntiva la sentenza impugnata, che una società non intenda

perseguire lo scopo per cui è stata costituita soltanto perché costretta ad una stasi da una temporanea crisi finanziaria o da fluttuazioni del mercato.

Il ricorso deve essere pertanto accolto per quanto di ragione, con conseguente cassazione della sentenza impugnata in relazione a quanto accolto, e rinvio degli atti, per un nuovo apprezzamento delle risultanze processuali, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Emilia Romagna, la quale liquiderà anche le spese del presente grado di giudizio.

P.q.m.

La Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata in relazione alle censure accolte e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Emilia Romagna.