

Svolgimento del processo

La società semplice Co. di Fi. He., già Arise s.a.s. di Fi. He., richiese, ai sensi dell'art. 30 del DPR n. 633/1972, il rimborso di un credito Iva maturato nell'anno d'imposta 1999.

Dedusse di essersi costituita in veste di sas allo specifico fine di intraprendere un'attività turistico-alberghiera all'interno di immobili posti in un borgo medioevale toscano; e di essersi trasformata in società semplice dopo la realizzazione di rilevanti opere di ristrutturazione dei succitati immobili, stante la successivamente accertata inesistenza delle condizioni di convenienza per lo svolgimento della programmata attività economica.

Da tanto affermò essere derivato il credito d'imposta portato nella dichiarazione relativa all'anno 1999.

L'agenzia delle entrate negò il rimborso eccependo che la società non aveva esercitato di fatto alcuna attività d'impresa. Pertanto ritenne in tal guisa mancante il presupposto soggettivo richiesto dall'art. 1 del DPR n. 633/1972.

La società impugnò il diniego dinanzi alla commissione tributaria provinciale di Firenze, la quale respinse il ricorso.

Su gravame della società, la commissione tributaria regionale della Toscana, con la sentenza n. 20/29/06 pubblicata il 3 aprile 2006, in riforma della decisione di primo grado, condannò l'amministrazione al pagamento, in favore della società, della somma richiesta, oltre interessi legali, anche anatocistici, a far data dalla proposizione del ricorso.

Per quanto rileva, il giudice d'appello svolse le seguenti considerazioni:

(a) la regiudicanda dovevasi inquadrare nell'ambito del profilo di diritto esaminato dalla sentenza 29.2.1996 della Corte di giustizia CE (proc. C-110/94), la quale aveva ritenuto che, nel caso in cui l'amministrazione tributaria avesse riconosciuto la qualità di soggetto passivo dell'Iva a una società dichiarante l'intenzione di svolgimento di un'attività economica comportante l'esecuzione di operazioni imponibili, anche la mera realizzazione di uno studio su aspetti tecnici ed economici dell'attività programmata poteva essere considerata come attività economica ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva 77/388/CEE. Con la conseguenza che l'Iva versata per il detto studio poteva essere in via di principio detratta in conformità dell'art. 17 delle summentovata direttiva, rimanendo la detrazione acquisita anche se, successivamente, si fosse deciso, in considerazione dei risultati dello studio, di non passare alla fase operativa e di porre la società in liquidazione;

(b) in applicazione dell'affermato orientamento - proseguiva la commissione regionale - era da ritenere che le operazioni poste in essere dalla società appellante, seppure esigue (come affermato dai primi giudici), non fossero tali da snaturare la qualificazione di impresa commerciale della medesima, e dunque l'iniziale riconosciuta sua qualità di soggetto passivo dell'Iva;

(c) contrariamente a quanto eccepito dall'amministrazione finanziaria, era da ritenere inoltre integrato il requisito dell'intervenuta cessazione di attività (art. 30, 1 co., DPR 633/1972) in conseguenza della trasformazione della sas in società semplice, vale a dire "in un soggetto incapace di esercitare una attività

imprenditoriale, come ben delineato dall'art. 2249 codice civile". Sicché neppure potevasi porre un "problema di continuazione dell'attività imprenditoriale, inibita alla società semplice", salva la intervenuta esistenza di "un meccanismo fraudolento, neppure adombrato del resto dall'Ufficio, e che comunque [avrebbe dovuto essere] dimostrato".

Avverso la sentenza, notificata il 22 giugno 2006, l'agenzia delle entrate ha tempestivamente proposto ricorso per cassazione, articolando quattro motivi ai quali l'intimata società Co. ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

I. - Deve la Corte preliminarmente disattendere l'eccezione di inammissibilità del ricorso.

Detta eccezione - motivata in ragione di una asserita tardività - è destituita di fondamento dal momento che emerge chiaramente, dal timbro cronologico ivi apposto, che il ricorso per cassazione venne nella specie consegnato all'ufficio Unep di Roma, per la successiva notifica, in data 6 ottobre 2006.

In esito al noto principio conseguente alla declaratoria di parziale incostituzionalità dell'art. 149 c.p.c. e dell'art. 4, 3° co., della L. 20 novembre 1982, n. 890, la notificazione si perfeziona, per il notificante, rispetto alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario, nella diversa antecedente data di consegna dell'atto medesimo all'ufficiale giudiziario (v. Corte cost. n. 477/2002).

II. - I primi tre motivi di ricorso deducono, sotto distinti profili così sintetizzabili, violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 4, 19 e 30 del DPR n. 633/1972, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c..

II/a. - Il primo motivo attiene alla questione della necessità di effettivo svolgimento di un'attività di natura imprenditoriale ai fini della detrazione dell'Iva sugli acquisti.

Vi si sostiene che il complesso meccanismo dell'Iva non può prescindere da una verifica caso per caso della ricorrenza dei presupposti indicati nell'art. 4 del DPR n. 633/1972, mentre, nel caso di specie, la società Co. non era stata in grado di dimostrare mediante "elementi oggettivi" né la volontà di esercitare un'attività imprenditoriale, né l'inquadramento dei propri acquisti in un'attività strumentale al futuro esercizio dell'impresa, né, infine, la circostanza che il detto esercizio non si fosse concretizzato per fatti sopravvenuti. Da ciò l'inconferenza del riferimento dei giudici d'appello alla sentenza della Corte di giustizia sopra citata, stante che tale sentenza aveva avuto invece come presupposto la dimostrazione dei riferiti nessi.

L'agenzia conclude l'esposizione del motivo con la proposizione del seguente quesito di diritto: "se, per poter validamente portare in detrazione l'imposta sul valore aggiunto assolta sugli acquisti inerenti, un soggetto prefissosi il risultato di svolgere un'attività di natura imprenditoriale, debba avere effettivamente svolto siffatta attività, così come essa è definita dal DPR 633/72 e dal codice civile o se, al contrario, sia sufficiente che consti la presenza di dati e circostanze formali che ne individuino il mero status imprenditoriale".

II/b. - Il secondo motivo contiene la critica, desunta dalla stessa sentenza della Corte di giustizia sopra citata, che la commissione regionale non ha dato il giusto risalto alla necessità di prova, da fornirsi a onere

del contribuente, della esistenza di ragionevoli giustificazioni per il mancato inizio dell'attività, ai fini della legittima detrazione dell'Iva sugli acquisti, essendo fatti salvi dalla richiamata decisione comunitaria "i casi di frode o abuso".

Tanto la ricorrente sostiene in base ai principi affermati da questa Corte con la sentenza Cass. n. 5599/2003.

Conclude la doglianza formulando il seguente quesito di diritto: "se, nel caso di un soggetto che abbia inteso intraprendere un'attività di tipo imprenditoriale ed essa, poi, non abbia iniziato, siffatto soggetto debba, per poter validamente esercitare il diritto al rimborso dell'Iva pagata sugli acquisti derivante da eccedenza di credito della medesima imposta portata in detrazione, far trasparire, in qualsiasi modo a ciò finalizzato, le ragioni per le quali l'attività che aveva intenzione di intraprendere non è stata più intrapresa".

II/c. - Il terzo motivo attiene infine alla questione della necessaria esclusione della inerenza degli acquisti all'attività d'impresa, laddove non vi sia concreto esercizio di attività imprenditoriale.

Si censura la sentenza per il fatto di avere sostanzialmente equiparato le operazioni passive a quelle attive, ai fini della necessaria qualificazione come imprese dei soggetti di cui all'art. 4 del DPR n. 633/1972, in netto contrasto con l'insegnamento di questa Corte secondo cui, nella logica di neutralizzazione dell'Iva, l'automatismo attinente alle operazioni attive soggette a imposte non vale rispetto alle operazioni passive, in ordine alla detraibilità del tributo, "dovendosi in questo caso accertare che esse siano state effettuate nell'esercizio dell'impresa (art. 19), ossia in stretta connessione con le finalità imprenditoriali".

La doglianza si conclude col quesito di diritto "se lo status di imprenditore ovvero l'appartenenza alle strutture societarie di cui all'art. 4 del DPR 633/72 determinino di per sé soli l'applicazione delle norme sull'imposta sul valore aggiunto nel loro complesso, ovvero se, al fine di poter stabilire se uno dei soggetti summenzionati sia altresì soggetto passivo d'imposta, autorizzato a detrarre l'Iva assolta sugli acquisti effettuati nello svolgimento della propria attività imprenditoriale, sia sempre necessario verificare l'inerenza dei predetti acquisti all'attività d'impresa esercitata, di modo che, nel caso in cui non si dia concreto esercizio di una vera e propria attività imprenditoriale, vada conseguentemente esclusa la predetta inerenza".

III. - Il quarto motivo di ricorso deduce, invece, violazione falsa applicazione degli artt. 19, 30 e 35 del DPR 633/72, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c..

Sostiene l'agenzia che, ancorché dando per ammissibile l'equiparazione dei concetti di "trasformazione" (della sas in società semplice) e di cessazione di attività imprenditoriale, assolutamente errata sarebbe l'inferenza successiva della commissione regionale in ordine all'automatica esistenza del diritto al rimborso dell'Iva sugli acquisti. In tal senso l'errore consisterebbe nella non esaminata necessità di condizionare l'esercizio del diritto, in caso di cessazione di attività, pur sempre all'inerenza degli acquisti.

La doglianza è in questa prospettiva conclusa dal quesito di diritto "se un soggetto avente lo status di imprenditore ovvero appartenente alle strutture societarie di cui all'art. 4 del DPR 633/72, qualora venga a cessare la propria attività, possa in ogni caso esercitare, laddove a suo favore residui un credito d'imposta sul valore aggiunto, il diritto al rimborso dell'eccedenza d'imposta assolta sugli acquisti ai sensi dell'art. 30 del DPR 633/72, ovvero se, anche in tal caso, il meccanismo applicativo dell'Iva (...) richieda che il diritto al rimborso sorga sempre che gli acquisti predetti siano inerenti ad un'attività di impresa effettivamente esercitata".

IV. - I suesposti quattro motivi sono tra loro connessi, sì da poter essere esaminati congiuntamente. Invero appaiono accomunati dal fatto di porre in rilievo due questioni:

(a) quella della necessità, o meno, dell'effettivo esercizio di un'attività imprenditoriale da parte di società commerciali, ai fini della detraibilità dell'Iva assolta sulle operazioni passive;

(b) quella della sufficienza, o meno, a questo stesso riguardo della presunzione assoluta di commercialità di cui all'art. 4, 2° co., DPR 633/1972, per legittimare la detrazione dell'imposta assolta a monte rispetto ad atti (o a operazioni) prodromici all'effettivo svolgimento di un'attività d'impresa.

L'anzidetto secondo profilo a sua volta riflette la questione della sempre problematica simmetria tra operazioni attive e operazioni passive, rispetto all'espressione letterale contenuta nell'art. 4, 2° co., cit., in ragione dell'argomento, da cui la sentenza di merito appare essere stata ispirata, secondo cui la qualifica di impresa, che compete ex lege alle società commerciali con riguardo alle operazioni attive [essendo le cessioni di beni, da parte di dette società, dalla legge considerate "in ogni caso", cioè senza eccezioni, effettuate nell'esercizio d'impresa], si imporrebbe anche con riguardo alle operazioni passive, per quanto attinente al diritto alla detrazione dell'imposta. Questo argomento, seppur aderente alle conclusioni di parte della dottrina, risulta peraltro già ripetutamente confutato dalla giurisprudenza prevalente di questa Corte (Cass. n. 3706/2010; Cass. n. 3518/2006 ; Cass. n. 5599/2003; Cass. n. 2729/2001, Cass. n. 4517/2000, n. 236/1999; contra, da ultimo, Cass. n. 9806/2002), qui condivisa, in ragione della esigenza di garantire la ratio del sistema impositivo, consistente nel neutralizzare l'Iva afferente ai trasferimenti intermedi di beni o servizi, effettuati nell'esercizio dell'impresa, fino al consumatore finale, sul quale grava, in definitiva, l'onere del tributo.

Una simile ratio esige, come bene è stato sostenuto, che rispetto all'Iva sulle operazioni attive resti detraibile esclusivamente l'imposta relativa all'acquisto di beni necessari per l'esercizio vero e proprio dell'impresa, effettivamente destinati, cioè, dall'imprenditore alla realizzazione degli scopi produttivi programmati; in guisa tale che il mentovato requisito della "inerenza" dell'acquisto all'esercizio d'impresa venga identificato sulla base del raffronto tra l'operazione passiva e quelle attive, dovendo risultare assolta la prova della strumentalità della prima rispetto alle seconde, che siano state già compiute o anche soltanto programmate. Nell'alveo del richiamato orientamento, si colloca quanto da questa Corte affermato giustappunto alla luce della sesta direttiva n. 77/388/CEE, come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (ivi compresa la sentenza 29.2.1996 in proc. C-110/94). Che cioè "in tema di Iva, il DPR 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, 1 co., consentendo al compratore di portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio dell'impresa, richiede, oltre alla qualità d'imprenditore dell'acquirente, l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene stesso rispetto a detta specifica attività, ed inoltre, non introducendo una deroga ai comuni criteri in tema di onere della prova, lascia la dimostrazione di detta inerenza o strumentalità a carico dell'interessato" (v. Cass. n. 3706/2010; Cass. n. 16730/2008; Cass. n. 11765/2008). La norma citata, infatti, consente al compratore di portare in detrazione l'Iva addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio di impresa, e richiede - pertanto - un quid plus rispetto alla qualità di imprenditore dell'acquirente, e cioè l'inerenza o strumentalità del bene comprato rispetto all'attività imprenditoriale.

Né può presumersi la sussistenza dei requisiti dell'inerenza e della strumentalità in ragione della qualità di società commerciale dell'acquirente, in quanto, in base alla disciplina dettata dalle due citate disposizioni (art. 4, 2° co., n. 1, DPR 633/1972 e art. 19, 1 co., DPR 633/1972), mentre le cessioni di beni da parte di società commerciali sono da considerare in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa, viceversa, in

ordine agli acquisti delle stesse società, l'inerenza all'esercizio dell'impresa di tali operazioni passive non può essere ritenuta, ai fini della detraibilità dell'imposta, in virtù della semplice qualità di imprenditore societario dell'acquirente, ma va accertata su un piano di effettività, in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, e con onere della prova a carico di colui che la detrazione invochi.

V. - Può osservarsi che l'anzidetta interpretazione è conforme a quanto ritenuto dalla stessa Corte di giustizia nella sentenza richiamata dalla commissione tributaria regionale toscana.

La quale sentenza invero dichiaratamente si pone (v. punti 22 e 23 della motivazione) nella medesima ottica di compatibilità dell'esegesi col principio di neutralità dell'Iva per quanto attiene all'imposizione fiscale dell'impresa, soltanto rimanendo ferma la ovvia necessità di evitare disparità non giustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, invece, mediante investimenti, di avviare attività a ciò destinate. La ripetuta C. Giust. 29.2.1996 evidenzia che in ogni caso "incombe a colui che chiede la detrazione dell'Iva l'onere di provare che sono soddisfatte le condizioni per tale detrazione"; e che l'art. 4 della direttiva 77/388/CE "non osta a che l'amministrazione tributaria esiga che l'intenzione dichiarata di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi".

VI. - In definitiva, il sistema delineato dai mentovati artt. 1, 4, 17 e 19, DPR n. 633/1972, non consente di qualificare come inerente all'esercizio dell'impresa qualsiasi operazione (attiva come) passiva compiuta dalle società commerciali, diversamente da quanto invece risultante dall'automatismo sostenuto dalla sentenza qui impugnata.

Impone invece di attribuire in ogni caso, a dette società, l'onere del versamento dell'imposta sulle operazioni attive, riservando la detraibilità del tributo solo alle operazioni passive compiute nell'effettivo esercizio dell'impresa. In tale prospettiva, la qualità d'imprenditore societario è bastevole unicamente per rendere assoggettabili a Iva le operazioni attive, mentre la compatibilità con l'oggetto sociale (per quanto rileva nella specie, attinente alla gestione di complessi immobiliari a scopo turistico-alberghiero) di voci di spesa relative alla compravendita e/o alla ristrutturazione di immobili costituisce, rispetto alla detraibilità del tributo assolto sulle operazioni passive, elemento puramente indiziario dell'inerenza all'effettivo esercizio dell'impresa; come tale valutabile dal giudice di merito insieme con altre circostanze della concreta vicenda, idonee a fondarne il convincimento circa l'effettiva inerenza delle medesime operazioni passive all'espletamento della progettata attività imprenditoriale, all'interno di un criterio di ripartizione che vede onerata della prova la società.

La sentenza impugnata, incentrata invece sul rilievo della sufficienza, al riguardo, del semplice status desumibile dal riconoscimento della qualità di soggetto passivo d'Iva alla società commerciale, salva l'avversa prova, a onere dell'amministrazione finanziaria, dell'insorgenza di dinamiche fraudolente, rilevanti in sede di detrazione d'imposta, è errata in diritto. Donde va cassata con rinvio ad altra sezione della medesima commissione regionale, la quale provvederà a compiere il richiesto accertamento alla luce dei principi sopra esposti, oltre che a statuire anche sulle spese del giudizio svoltosi in sede di legittimità.

VII. - Vale la pena di aggiungere, in ultimo, che la riproposizione in questa sede, col controricorso, di ulteriori questioni dalla commissione ritenute assorbite è inammissibile.

Giustappunto in quanto assorbite, la sede propria per ogni valutazione in proposito resta unicamente quella del giudizio di rinvio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza e rinvia alla commissione tributaria regionale della Toscana anche per le spese del giudizio di cassazione.