

## **Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 9 dicembre 2002, n. 17514**

### *Svolgimento del processo*

1.1. Il 23 luglio 1999 la C. Spa notifica al Ministro delle finanze pro tempore, presso l'Avvocatura generale dello Stato, un ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di Napoli 3 aprile 1998, n. 91/49/98, depositata il 12 giugno 1998, che ha rigettato il suo appello avverso la decisione della Commissione tributaria di primo grado di Salerno 29 aprile 1995, n. 409, che aveva rigettato il suo ricorso contro l'avviso di rettifica n. xxx della dichiarazione IVA 1992.

1.2. Nei precedenti gradi di giudizio la controversia ha avuto questo svolgimento:

- il 1° agosto 1994 l'Ufficio IVA di Salerno notifica alla C. Spa l'avviso n. xxx, con il quale si rettifica la dichiarazione presentata dalla ricorrente per il 1992, non riconoscendo un credito di imposta di lire 20.037.000 e negando altresì il rimborso di lire 183.282.000;
- il ricorso della società alla Commissione tributaria di primo grado di Salerno è rigettato con sentenza 29 aprile 1995, n. 409, depositata il 3 giugno 1995 e notificata il 7 luglio 1995;
- l'appello della società è, poi, rigettato dalla Commissione tributaria regionale di Napoli con la sentenza ora impugnata per cassazione.

1.3. La sentenza della Commissione tributaria regionale di Napoli 3 aprile 1998, n. 91/49/98, è, per quel che interessa il giudizio di legittimità, così motivata:

- quanto al primo motivo di censura, con il quale l'appellante sostiene che il diritto alla detrazione di imposta sulle operazioni passive spetterebbe alle società commerciali in applicazione degli artt. 4 e 19 DPR 26 ottobre 1972, n. 633, si precisa che non è in discussione la soggettività tributaria delle società di capitali resa precaria dalla specie di operazione effettuata (acquisto o vendita), ma la sua semplice qualificazione che ha obbligato il legislatore tributario alla previsione di regimi diversi e non intercambiabili per le operazioni attive e per quelle passive, nell'intento di evitare i comportamenti elusivi delle società interessate a porre in discussione l'esistenza di un'attività imprenditoriale in relazione a cessione di beni (art. 4) e di garantire la funzione della detraibilità quale principio generale dell'ordinamento giuridico tributario (art. 19);
- quanto al secondo motivo di censura, dall'esame della documentazione in atti (processo verbale di constatazione, avviso di rettifica e documentazione allegata al ricorso, appello e memorie) risulta arduo contestare la verità del presupposto di fatto dell'accertamento, assunto dei primi giudici, e cioè il mancato esercizio in concreto dell'attività di impresa e sostenere, di conseguenza, l'infondatezza teorica dell'inapplicabilità del principio di inerenza alla fattispecie in esame;
- con riguardo al terzo motivo di censura, la Commissione tributaria regionale ritiene che i primi giudici hanno correttamente motivato quando hanno affermato che le considerazioni svolte dalla ricorrente con riguardo ai beni acquistati come ammortizzabili non possono riferirsi che ad una fase successiva all'inizio dell'esercizio dell'attività imprenditoriale e che tutto ciò che avviene prima attiene ad un'altra realtà operativa che esula dall'attività imprenditoriale vera e propria;
- con il quarto motivo di censura il giudice di appello osserva che, in base alle disposizioni comunitarie viene considerato soggetto passivo d'imposta chiunque eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo l'attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi o effettui un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità (art. 4, paragrafi 1 e 2, Sesta Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388, in GUCE 13 giugno 1977, n. L. 145); il soggetto passivo d'imposta, così individuato, è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'imposta assolta sui beni o servizi acquistati o nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni soggette ad imposta (art. 17, paragrafo 2); peraltro, la fattispecie oggetto di giudizio non integra i presupposti fissati dalla direttiva comunitaria invocata.

2.1. Il ricorso per cassazione della società è sostenuto con quattro motivi di impugnazione.

2.2. La società ricorrente conclude chiedendo che il ricorso sia accolto, che la sentenza impugnata sia cassata senza rinvio e che l'Ufficio provinciale IVA di Salerno sia condannato al pagamento delle spese processuali relative ai tre gradi di giudizio.

3.1. L'Amministrazione finanziaria dello Stato resiste con controricorso.

3.2. La controricorrente conclude chiedendo che il ricorso sia rigettato e che sia riconosciuta la vittoria relativa alle spese giudiziali.

#### *Motivi della decisione*

4.1. Con il primo motivo di impugnazione la società ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione degli artt. 4 e 19 DPR 26 ottobre 1972, n. 633, dell'art. 4, paragrafo 1 e 2, e dell'art. 17, paragrafo 2, della VI Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388.

4.2. Con il secondo motivo di impugnazione la società ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione di norme di diritto e insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione all'art. 19 DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

4.3. Con il terzo motivo di impugnazione la società ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione di norme di diritto e insufficiente o contraddittoria motivazione in relazione agli artt. 2082 e 2555 cc, all'art. 4, commi 1 e 2, DPR 26 ottobre 1972, n. 633, nonché all'art. 41 Cost.

5.1. In sintesi, la questione di diritto che con i primi tre motivi di censura si pone alla Corte è se diano diritto alla detrazione dell'IVA anche le attività economiche passive di una società per azioni che non abbia ancora realizzato operazioni economiche attive e, perciò, sottoponibili ad IVA. Più specificamente si tratta di stabilire se le spese di investimento sostenute in vista dello svolgimento dell'attività lucrativa d'impresa siano da considerare già attività imprenditoriale e se, conseguentemente, le relative imposte siano detraibili senza che si debba aspettare l'inizio dell'altra attività di impresa consistente nelle operazioni attive. Connesso con questi problemi è, poi, quello dell'inerenza delle operazioni passive con le operazioni attive progettate.

Poiché con i primi tre motivi d'impugnazione si affrontano, frazionandoli, i problemi enunciati, che appaiono, invece, inscindibilmente connessi, i motivi debbono essere esaminati congiuntamente.

6. I primi tre motivi di impugnazione sono fondati. Infatti, la soggettività passiva ai fini dell'IVA sussiste anche se la società abbia svolto solo attività propedeutiche all'attività d'impresa per la quale è stata costituita. Né l'inerenza delle prime rispetto alla seconda può essere negata, come ha fatto il giudice d'appello, per il solo fatto che non si sono ancora svolte operazioni attive, perché, se così fosse, non potrebbe essere intrapresa alcuna iniziativa economica - e particolarmente un'iniziativa complessa e quantitativamente rilevante - senza che l'imprenditore sconti un ulteriore aggravio consistente nell'irrelevanza dei costi di investimento che si siano distesi per più di un periodo d'imposta. Di conseguenza il diritto alla detrazione spetta anche se l'attività imprenditoriale non si sia ancora manifestata in operazioni attive e, quindi, imponibili ai fini dell'IVA (in senso conforme Corte di cassazione 26 aprile 2001, n. 6083).

7. L'accoglimento dei primi tre motivi di ricorso comporta l'assorbimento del quarto motivo di censura, proposto in via subordinata, con il quale la società ricorrente ipotizza la violazione o falsa applicazione di norme di diritto e insufficiente o contraddittoria motivazione in relazione all'art. 30.3.c) DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

8. Per le considerazioni esposte il ricorso della società dev'essere accolto, la sentenza impugnata dev'essere cassata e la controversia dev'essere rinviata ad altra Sezione della Commissione tributaria della Campania, che si pronuncerà anche in ordine alle spese processuali relative al giudizio di cassazione.

*P.Q.M.*

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Campania, anche per le spese processuali relative al giudizio di cassazione.