

**Corte di Cassazione
Sezione V Tributaria
Sentenza n. 1578 del 28 gennaio 2015**

Svolgimento del processo

In accoglimento dell'appello proposto dall'Ufficio di Siracusa della Agenzia delle Entrate ed in totale riforma della decisione di prime cure la Commissione tributaria della regione Sicilia con sentenza 14.6.2011 n. 222 ha dichiarato legittimo il provvedimento di diniego opposto dalla Amministrazione finanziaria al rimborso del credito IVA vantato da SOGIMI s.r.l. in relazione a fatture passive per acquisto di beni strumentali ammortizzabili destinati alla gestione di una Casa di cura.

I Giudici di appello, pur non escludendo che la gestione di una Casa di cura potesse dare luogo ad attività promiscue (sia operazioni esenti che imponibili), ritenevano che il potenziale svolgimento di attività in esenzione IVA - ai sensi del *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 19* - non integrava il presupposto necessario per l'applicazione del regime di detrazione "pro rata" previsto in caso di svolgimento di attività promiscua, occorrendo la effettiva esecuzione di operazioni esenti nel corso del periodo d'imposta, ipotesi che non ricorreva nel caso di specie non avendo la società stipulato alcuna convenzione con il servizio sanitario pubblico.

La sentenza di appello è stata impugnata per cassazione dalla società con unico motivo, deducendo il vizio di errore di diritto.

Resiste la Agenzia delle Entrate con controricorso. La società ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo la società contribuente censura la sentenza di appello per vizio di violazione e falsa applicazione del *D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 19 bis, art. 19 bis, comma 1, art. 19 bis, comma 2, e art. 30*, in relazione all'*art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3*, per avere escluso la detraibilità dell'Iva versata in rivalsa per lavori di costruzione dell'immobile da destinare all'esercizio di attività di Casa di cura, sul presupposto - incontestato - che nel periodo d'imposta la società non aveva svolto attività esenti. La ricorrente contesta che il condizionamento istituito dalla CTR della insorgenza del diritto alla detrazione/rimborso dell'IVA in eccedenza all'effettivo inizio e svolgimento dell'attività economica non corrisponde alla previsione del *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19*, come interpretato dalla giurisprudenza di questa Corte secondo cui il diritto insorge



con la operazione "a monte" se il bene risulti acquistato in funzione della organizzazione della impresa anche se l'esercizio effettivo dell'attività economica non sia ancora iniziato.

Il motivo è fondato.

La CTR ha ritenuto che la gestione di una Casa di cura comporta lo svolgimento di attività promiscua che da diritto alla detrazione dell'Iva con il metodo del "pro rata" previsto dal *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 5*, e art. 19 bis, ma nel caso concreto la società non poteva esercitare tale diritto in quanto la effettuazione di prestazioni sanitarie esenti era da considerarsi meramente potenziale, non essendo stata ancora stipulata la convenzione con l'ente regionale.

Tale decisione è errata in diritto essendo incorsi i Giudici nella violazione della norma tributaria e dei principi enunciati da questa Corte. secondo cui deve considerarsi "inerente" all'esercizio della impresa anche l'acquisto di beni e servizi destinati alla costituzione delle condizioni necessarie perchè l'attività tipica possa concretamente iniziare, essendo quindi suscettibili di rientrare nella nozione di strumentalità, ai fini del *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19*, anche le attività meramente preparatorie che per definizione vengono poste in essere in una fase in cui non vi è ancora produzione di ricavi (cfr. Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8583 del 12/04/2006; id. Sez. 5, Sentenza n. 11765 del 12/05/2008;

id. Sez. 5, Sentenza n. 23400 del 19/11/2010), essendo rimesso in ogni caso al Giudice di merito il necessario accertamento in fatto in ordine alla effettiva riferibilità in concreto - alla stregua degli elementi istruttori acquisiti al giudizio e della specifica situazione di fatto rilevata - dei beni e servizi acquistati all'esercizio della impresa o alle attività preparatorie alla futura produzione di ricavi, venendo a gravare il relativo onere probatorio interamente sul contribuente, senza che la sussistenza dei predetti requisiti possa presumersi in ragione della sola qualità di società commerciale dell'acquirente (cfr. Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 4157 del 20/02/2013; id. Sez. 5, Sentenza n. 16697 del 03/07/2013;

id. Sez. 5, Sentenza n. 16853 del 05/07/2013).

La Corte di Giustizia è intervenuta più volte a riconoscere il diritto alla detrazione IVA "a monte" in relazione alla attività di organizzazione e predisposizione dei beni aziendali destinati all'esercizio da parte di soggetti passivi di attività economiche, osservando che è l'acquisto del bene da parte del soggetto passivo che agisce in quanto tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del meccanismo di detrazione (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenze in data 11 luglio 1991, in causa C-97/90, Lennartz; in data 16.2.2012, in causa C-118/11, Eon Aset Menidjmun;

in data 22.3.2012, in causa C-153/11, Klub OOD); e che in assenza di circostanze fraudolente o abusive, e con riserva di eventuali rettifiche in conformità alle condizioni previste dalla direttiva IVA, il diritto alla detrazione, una volta sorto, rimane acquisito (cfr. Corte di Giustizia sentenze 8 giugno 2000, Breitsohl, C-400/98, punto 41; 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, punto 84).



La Corte di Giustizia Europea con la sentenza in data 22.3.2012, in causa C-153/11, Klub OOD, ha in particolare posto in chiaro come "41.

Determinare se un soggetto passivo agisca in quanto tale è una questione di fatto che dev'essere valutata tenendo conto di tutti gli elementi della fattispecie, tra i quali figurano la natura del bene considerato e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dello stesso e il suo uso ai fini delle attività economiche di tale soggetto passivo (v., in tal senso, sentenze Bakcsi, cit., punto 29, e Eon Aset Menidjmont, punto 58). Si può altresì considerare se siano state o meno intraprese azioni effettive al fine di realizzare gli interventi e di ottenere le autorizzazioni necessari per l'uso professionale del bene quali quelli menzionati all'articolo 38, paragrafo 3, dello ZUT. 42 Secondo la Corte, se la detrazione dell'IVA dovuta a monte fosse negata al soggetto passivo per i successivi utilizzi professionali imponibili, nonostante l'intento iniziale di quest'ultimo di destinare integralmente il bene d'investimento alla sua impresa, in vista di operazioni future, il soggetto passivo non risulterebbe interamente esonerato dall'imposta afferente al bene utilizzato ai fini della propria attività economica e la tassazione delle sue attività professionali provocherebbe una doppia imposizione in contrasto con il principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza Puffer, cit., punti 45 e 46).

43 Il principio della neutralità dell'IVA rispetto all'onere fiscale dell'impresa esige che le spese d'investimento effettuate ai fini ed in vista di un'impresa siano considerate come attività economiche che conferiscono un immediato diritto a detrazione dell'IVA dovuta a monte (v., in tal senso, citate sentenze Rompelman, punto 22, e Puffer, punto 47).

44 Pertanto, un privato che acquisti beni ai fini di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA agisce come soggetto passivo, anche se i beni non vengono immediatamente impiegati per detta attività economica (v., in tal senso, sentenza Lennartz, cit., punto 14)".

Orbene nel caso di specie risultano integrate le condizioni per esercitare il diritto al rimborso dell'IVA versata in rivalsa sull'acquisto di beni ammortizzabili, non essendo in contestazione che gli acquisti a monte abbiano avuto ad oggetto forniture e servizi relativi alla costruzione dell'immobile da destinare inequivocamente a Casa di cura, e neppure essendo in contestazione che la società contribuente abbia inteso effettivamente predisporre beni e mezzi per il futuro esercizio dell'attività avente ad oggetto la prestazione di servizi sanitari misti (imponibile ed esenti), nè tanto meno i Giudici di merito hanno accertato situazioni fraudolente o abusive in cui il soggetto passivo abbia finto di voler svolgere un'attività economica specifica, essendo appena il caso di osservare al riguardo come la attuale mancanza di una convenzione con l'ente pubblico territoriale per la erogazione del servizio pubblico di assistenza sanitaria, da un lato è del tutto coerente con la obiettiva necessità di realizzare previamente la struttura organizzativa (Casa di cura) che dovrà poi ottenere l'"accreditamento", dall'altro non può ritenersi comunque elemento ostativo alla insorgenza del diritto al rimborso della imposta versata "a monte", atteso che laddove si dovesse ritenere, in astratta ipotesi, che il bene, in mancanza di detta convenzione, non sia funzionale all'esercizio di attività "esente" ai sensi del *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 19*). la società avrebbe titolo a richiedere il rimborso dell'intero credito d'imposta atteso che,



la accertata destinazione del bene all'esercizio di attività sanitaria ed assistenziale non promiscua ma esclusivamente "imponibile", darebbe luogo a detrazione piena *D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19, comma 1*, e non alla minore detrazione "pro rata" *D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19, comma 5*.

In conclusione il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata va cassata. Non occorrendo procedere ad ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito *ex art. 384 c.p.c., comma 2*, con l'accoglimento del ricorso introduttivo e la condanna dell'Agenzia fiscale alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, dichiarate interamente compensate le spese relative ai gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente, condannando l'Agenzia fiscale resistente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 3.500,00 per compensi, Euro 200,00 per esborsi, oltre gli accessori di legge;

dichiara interamente compensate tra le parti le spese relative ai gradi di merito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 9 dicembre 2014.

