

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SESTA SEZIONE CIVILE - T**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MARIO CICALA	- Presidente -
Dott. SALVATORE BOGNANNI	- Consigliere -
Dott. MARCELLO IACOBELLIS	- Consigliere -
Dott. GIUSEPPE CARACCIOLO	- Rel. Consigliere -
Dott. ANTONELLO COSENTINO	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 2935-2013 proposto da:

CONSORZIO CENTRALE ECOLOGIA SOC. CONS. A RL IN LIQUIDAZIONE 06230930635, in persona del suo liquidatore e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA A. FARNESE 7, presso lo studio dell'avvocato CLAUDIO BERLIRI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ALESSANDRO COGLIATI DEZZA giusta procura a margine del ricorso;

*- ricorrente -*

*contro*



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

*- controricorrente e ricorrente incidentale - -*

*nonchè contro*

CONSORZIO CENTRALE ECOLOGIA SOC. CONS. A RL IN LIQUIDAZIONE 06230930635, in persona del suo liquidatore e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA A. FARNESE 7, presso lo studio dell'avvocato CLAUDIO BERLIRI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ALESSANDRO COGLIATI DEZZA giusta procura a margine del ricorso principale;

*- controricorrente al ricorrente incidentale -*

*- ricorrenti incidentali -*

avverso la sentenza n. 543/9/2011 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di NAPOLI, SEZIONE DISTACCATA di SALERNO dell'11/05/2011, depositata il 14/12/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza dell'08/10/2014 dal Consigliere Relatore Dott. GIUSEPPE CARACCILO;

udito l'Avvocato Cogliati Dezza Alessandro difensore del ricorrente ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito l'Avvocato De Stefano Alessandro difensore della controricorrente e ricorrente incidentale che ha chiesto il rigetto del ricorso.



## Fatto e diritto

Ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. civ., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

Il relatore cons. Giuseppe Caracciolo,  
letti gli atti depositati,

## osserva:

La CTR di Napoli ha accolto solo parzialmente l'appello del "Consorzio Campania Ecologia" -appello proposto contro la sentenza n.445/08/2008 della CTP di Salerno che aveva respinto integralmente l'impugnazione proposta da detta parte contribuente- ed ha perciò annullato l'avviso di accertamento relativo ad IVA per l'anno 2002 (concernente IVA detratta indebitamente ed indebito utilizzo di crediti IVA in compensazione con altre imposte, per carenza del presupposto oggettivo) limitatamente al capo delle sanzioni, sul presupposto che sussistano le condizioni di oggettiva incertezza sulla portata e sull'ambito delle disposizioni di legge, in applicazione dell'art.8 del D.Lgs.546/1992.

La CTR ha motivato la sua decisione evidenziando che la indetraibilità dell'IVA (anche per la parte già fruita in compensazione) trovava giustificazione nel fatto che si era trattato di imposta relativa a beni e servizi acquistati per la realizzazione di un progetto di interesse generale finanziato a fondo perduto dal Ministero per l'Ambiente con somme di danaro escluse dal campo di applicazione dell'IVA ed erogate a titolo di rimborso di tutti i costi sostenuti per il progetto, compreso l'IVA assolta sui detti costi, così che il Consorzio, con rivalsa peraltro sul finanziatore del progetto, assume la figura del consumatore finale.



La parte contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a due motivi di impugnazione.

L'Agenzia si è difesa con controricorso ed ha proposto ricorso incidentale affidato ad unico motivo di impugnazione concernente il solo capo della decisione con il quale la parte contribuente è stata esonerata dal pagamento delle sanzioni.

La ricorrente ha depositato anche controricorso al ricorso incidentale.

I ricorsi – ai sensi dell'art.380 bis cpc assegnati allo scrivente relatore, componente della sezione di cui all'art.376 cpc- possono essere definiti ai sensi dell'art.375 cpc.

Con il secondo motivo di impugnazione (centrato sulla violazione degli art. 2 e 19 del DPR n.633/1972, che qui va esaminato a preferenza del precedente motivo, giacchè più liquido e di pronta soluzione), la parte ricorrente –premessò che l'attività esercitata da essa parte ricorrente è di genere pacificamente imprenditoriale (progettazione ed avviamento di strutture organizzative aventi lo scopo di fornire servizi in campo ambientale...ed altro) ed astrattamente rilevante ai fini IVA, così come riconosciuto anche dall'Agenzia procedente- si duole del fatto che sia stato ritenuto dirimente dal giudice del merito il fatto che il Consorzio non abbia fatturato nel 2001 compensi soggetti ad IVA, e ciò per il motivo che la attività in parola era stata finanziata con contributi pubblici a fondo perduto, per quanto il predetto finanziamento non fosse idoneo a snaturare l'attività di impresa esercitata e quindi a rendere indetraibile l'IVA pagata a monte.

Il ricorso appare fondato e da accogliersi.

La commissione regionale ha escluso la detraibilità dell'IVA operata dal Consorzio qui ricorrente sulla scorta del sostanziale argomento che non siano detraibili le imposte corrisposte per di beni e servizi acquistati dall'imprenditore con denaro proveniente da contributi esenti da imposta.

Un siffatto argomento contrasta però con la norma generale (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1), per cui l'imposta si determina detraendo dall'ammontare di essa, derivante dalle operazioni effettuate, quello relativo ai beni e servizi importati o acquistati "nell'esercizio dell'impresa".



Invero, poiché qui non è dubbio che la ricorrente eserciti un'impresa - nel senso voluto, ai fini dell'IVA, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 - nè che gli acquisti cui si fa riferimento ineriscano all'attività, in senso generale, della ricorrente medesima e nella quale ricadono non solo gli atti commerciali o produttivi tipici (come definito nel negozio costitutivo), ma anche gli atti ulteriori che configurino strumento normale per il conseguimento di quel fine, secondo parametri di regolarità causale, o che siano ad esso legati da un nesso di carattere funzionale, non meramente occasionale (Cass. nn. 9762/2003, 6194/2001), non vi è qui luogo a fare applicazione del disposto dell'art.19 comma 2 invocato dall'Agenzia a sostegno della pretesa (anche indipendentemente dal fatto che detta norma non sia stata valorizzata nel contesto del provvedimento impositivo, e perciò prescindendo dall'inadeguata formulazione della motivazione di detto provvedimento).

D'altronde, come insegna Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3857 del 16/03/2001, acquisti afferenti ad operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, per i quali il citato art. 19, comma 2 esclude la possibilità di detrarre l'IVA, sono quelli effettuati mediante operazioni di per se stesse esenti o non soggette ad imposta, in quanto tali, per legge; non anche -come invece sembra intendere l'Agenzia controricorrente- gli acquisti effettuati -oltre che nell'esercizio dell'ordinaria attività imprenditoriale, anche, mediatamente- in vista dell'esecuzione di un programma operativo finanziato con contributi (comunitari, nazionali, sociali) esenti da imposta.

Nella specie di causa, insomma, non ricorre l'ipotesi di strumentalità dell'acquisto rispetto ad altra operazione commerciale esente o esclusa, sicchè non è possibile ricavare l'indetraibilità dell'IVA dal fatto che le risorse economiche utilizzate per gli acquisti derivano da contributi concessi a fondo perduto ed esenti da qualsiasi imposta, appunto perché non vi è norma alcuna che preveda che le operazioni effettuate utilizzando risorse ottenute in assenza di una relazione sinallagmatica perdano per ciò solo, ab origine, il carattere commerciale.

L'accoglimento del motivo ora in esame determina l'assorbimento anche del motivo di impugnazione incidentale.



Pertanto, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio per manifesta fondatezza del secondo motivo del ricorso principale, con assorbimento del residuo motivo di ricorso principale e del motivo di ricorso incidentale, dopo di che la Corte potrà provvedere anche nel merito della lite, annullando il provvedimento impositivo, atteso che non si ravvisa necessità di ulteriore accertamento di fatti.

Roma, 30 ottobre 2013

ritenuto inoltre:

che all'adunanza di camera di consiglio appositamente fissata la causa non è stata decisa per il ritenuto difetto dei presupposti dell'art.375 cpc, con conseguente rimessione in pubblica udienza;

che con decreto di data 3.6.2014 il presidente della sezione sesta ha ritenuto di fissare la discussione della causa in pubblica udienza, nominando il relatore;

che si è provveduto alle comunicazione e notificazione a mente dell'art.377 cpc e che la causa è stata discussa alla pubblica udienza del 8.10.2014;

che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, ritiene di non poter condividere le conclusioni del relatore in ordine alla fondatezza (a cui è da aggiungere l'infondatezza anche del primo) del secondo motivo di ricorso principale (con il conseguente prospettato assorbimento del ricorso incidentale dell'Agenzia). In realtà, a ben vedere, il giudice del merito non si è semplicemente limitato ad affermare che non sono detraibili le imposte corrisposte per beni e servizi acquistati con danaro proveniente da contributi esenti da imposta, ma ha specificamente acclarato –anche con il richiamo alla motivazione in fatto ed in diritto della sentenza di primo grado– che il Ministero dell'ambiente (in forza di specifica convenzione) ha direttamente finanziato la realizzazione di uno specifico progetto nel settore ambientale, con corresponsione “a stati di avanzamento trimestrali” e che era risultato nella specie di causa che trattavasi “di beni e servizi acquistati per la realizzazione di un progetto di interesse generale finanziato a fondo perduto con somme di danaro escluse dal campo di applicazione dell'IVA ed erogate a titolo di incentivo e non



quale corrispettivo di specifiche prestazioni”, beni e servizi poi “non impiegati per la realizzazione di una operazione imponibile o assimilata ai fini della detrazione”.

Il giudicante ha viepiù accertato che le somme di danaro, in tal modo erogate a fondo perduto, integravano “rimborso di tutti i costi sostenuti per il progetto, compreso l’IVA assolta su detti costi, così che il Consorzio, con rivalsa peraltro sul finanziatore del progetto, assume la figura del consumatore finale-”.

Orbene, a fronte degli anzidetti accertamenti di fatto (che integrano certamente il presupposto per ritenere infondata la doglianza di extrapetizione proposta dalla ricorrente principale con il secondo motivo di impugnazione, giacchè il giudicante si è limitato a riqualificare alla luce del diritto le circostanze dedotte dall’Amministrazione nell’accertamento impositivo, proprio nell’ottica della diretta relazione strumentale tra i finanziamenti ricevuti e le specifiche operazioni commerciali effettuate dal Consorzio, anche con riferimento al sollievo dall’onere dell’imposta sul valore aggiunto riferita ai costi sostenuti dal Consorzio medesimo per acquisire merci e servizi necessari per la realizzazione del progetto, imposta che ha ritenuto essere stata oggetto di “rivalsa” nei confronti del finanziatore) la parte ricorrente non ha formulato alcuna specifica (ed imprescindibile) doglianza, sicchè i predetti accertamenti non possono che essere considerati quale irrefrangibile sostrato fattuale rispetto al quale fare attuazione della disciplina di legge.

Ciò posto, non può non farsi applicazione anche alla specie di causa del principio già altre volte insegnato da questa Corte con riferimento a vicende analoghe:” In tema di IVA, ai sensi dell’art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ed in conformità all’art. 17 della VI direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 (come costantemente interpretata dalla giurisprudenza della Corte Europea), immediatamente applicabile nell’ordinamento interno già prima dell’entrata in vigore del d.lgs. 2 settembre 1997, n. 313, non è ammessa la detrazione dell’imposta pagata a monte per l’acquisto o l’importazione di beni, o per conseguire la prestazione di servizi afferenti al successivo compimento di operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta, atteso che, in base alla normativa citata, ai fini della detrazione



non è sufficiente che le dette operazioni attengano all'oggetto dell'impresa, essendo necessario che esse siano, a loro volta, assoggettabili all'IVA. Ne consegue che al contribuente non spetta il rimborso richiesto se non prova che il fornitore non ha potuto detrarre l'IVA sull'acquisto dei medesimi beni, per essere a sua volta gestore di attività esente” (Cass. Sez. U, Sentenza n. 10136 del 30/04/2009; in termini anche Cass. Sez. 5, Sentenza n. 17959 del 24/07/2013; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16853 del 05/07/2013; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15068 del 17/06/2013; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13197 del 09/06/2009; Sez. 5, Sentenza n. 18222 del 29/08/2007).

Ed invero, anche nel contesto di causa, per quanto è desumibile dalla sentenza qui impugnata e dalle allegazioni di parte ricorrente, non risulta la dimostrazione (che incomberebbe sulla parte contribuente) di alcuna operazione imponibile, neppure realizzata in annualità successive a quella oggetto di causa, direttamente correlata ai costi sostenuti ed in relazione ai quali si assume l'esistenza del diritto alla detrazione, né sarebbe possibile –per difetto di specifica impugnazione- eludere l'accertamento risultante dalla pronuncia impugnata secondo il quale il finanziamento percepito dalla parte contribuente è stato rivolto anche a sollevare quest'ultima dall'onere dell'imposta il cui rimborso –nelle esercitate forme della compensazione con altri tributi- finirebbe per diventare vera e propria duplicazione di utilità e perciò sostanziale lucro in difetto di titolo, così realizzandosi quella perdita in danno dell'Erario la cui assenza è stata considerata da Cass. n.4020/2012 come condizione generale ed imprescindibile ai fini della legittimazione al rimborso (ovvero alla detrazione) dell'Iva assolta.

Di poi, necessita anche rammentare che, molto recentemente, con la sentenza di data 16 maggio 2013 (Settima Sezione), nella causa n.191/2012, la Corte di Giustizia ha ribadito che “Il principio del rimborso delle imposte riscosse in uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione dev'essere interpretato nel senso che non osta a che tale Stato rifiuti il rimborso di una parte dell'imposta sul valore aggiunto, la cui detrazione sia stata esclusa in forza di un provvedimento nazionale contrario al diritto dell'Unione, per il fatto che detta parte dell'imposta è stata sovvenzionata da





un aiuto concesso al soggetto passivo e finanziato sia dall'Unione europea sia da detto Stato, purché l'onere economico relativo al rifiuto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto sia stato integralmente neutralizzato, circostanza che il giudice nazionale dovrà accertare”.

Invero, pur dovendosi muovere dal principio secondo cui lo Stato membro deve rimborsare integralmente l'IVA che il soggetto passivo non ha potuto detrarre, in violazione del diritto dell'Unione, pur avendone effettivamente sopportato l'onere economico, la Corte ha più volte riconosciuto che –eccezionalmente- una ripetizione, siffatta può essere rifiutata qualora comporti un arricchimento senza causa degli aventi diritto, alla luce del fatto che la persona tenuta al pagamento dell'IVA stessa l'ha di fatto riversata su altri soggetti (tra le altre, si veda la sentenza del 6 settembre 2011, *Lady & Kid e a.*, C-398/09, punto 18).

Come poi detta traslazione dell'onere debba essere dimostrata è la stessa Corte Europea ad evidenziarlo, specificando che il finanziamento deve intendersi comprensivo dell'onere economico dell'imposta ogni volta che esso sia stato calcolato in termini tali a comprendere sia il costo netto del “progetto” sia l'IVA non detraibile: e pertanto è compito del giudice nazionale quello di verificare se, nell'ipotesi in cui la spesa ammissibile fosse stata calcolata prescindendo dall'IVA non detraibile, l'importo del finanziamento sarebbe stato inferiore a quello realmente concesso.

Nella specie di causa, poiché il giudice del merito, esercitando il suo potere di valutazione dei fatti e senza che detto esercizio sia stato investito da espressa censura, ha già puntualmente acclarato che l'onere gravante sul Consorzio, di corrispondere l'IVA sui costi dei beni e dei servizi, ritenuti strumentali alla realizzazione del progetto, è stato neutralizzato dalla sovvenzione appositamente concessa, non è chi non veda che non può esservi quella violazione del diritto comunitario che la parte ricorrente lamenta.

Dovendosi pertanto ritenere infondato il ricorso principale sotto tutti i profili di doglianza, non resta che passare all'esame del ricorso incidentale, che la parte



pubblica prospetta sub specie di impugnazione (centrata sulla violazione, da un canto, dell'art.112 cpc e, d'altro canto, degli art.8, 19 e 62 del D.Lgs.546/1992) del capo della sentenza con cui è stata dichiarata l'inapplicabilità delle sanzioni conseguenti all'illegittima compensazione dei supposti crediti d'imposta.

A tal proposito è senz'altro da accogliere il motivo unico di impugnazione, apparendo manifesto che la statuizione circa la anzidetta inapplicabilità non è stata in alcun modo argomentata dal giudicante in relazione agli aspetti di eventuale incertezza in ordine al significato o all'ambito di applicazione delle norme sostanziali, se non nelle modalità apodittiche inidonee a fungere da motivazione per l'adozione di un siffatto provvedimento, ma è da considerarsi motivata da una sorta di equitativa giustificazione, alla luce della complessità della fattispecie esaminata.

Non resta che concludere che la sentenza qui impugnata merita cassazione in relazione al solo capo di accoglimento delle censure di appello, con riferimento alla materia oggetto delle quali (non risultando necessario alcun ulteriore accertamento di fatto) questa Corte ritiene di poter decidere anche nel merito, integralmente rigettando anche per quest'aspetto il ricorso in impugnazione del provvedimento impositivo.

Le spese di lite possono essere regolate con applicazione del criterio della soccombenza.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso principale ed accoglie quello incidentale. Cassa la decisione impugnata limitatamente al capo con cui sono dichiarate non dovute le sanzioni e, decidendo nel merito, rigetta anche in relazione a questo aspetto l'impugnazione del provvedimento impositivo proposta della parte contribuente. Condanna detta parte contribuente alle spese di lite del presente grado di giudizio, liquidate in € 7.000,00 oltre ad accessori ed al rimborso delle spese prenotate a debito.

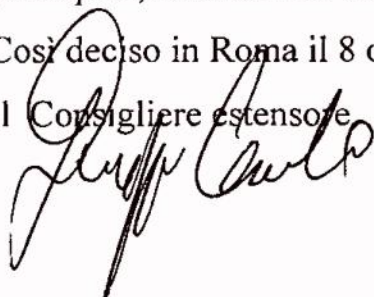
Ai sensi dell'art.13 comma 1 quater del DPR 11.115 del 2002, la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso



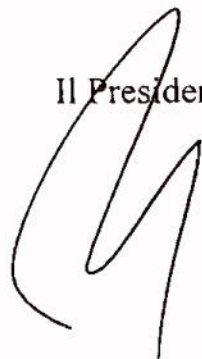
principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art.13.

Così deciso in Roma il 8 ottobre 2014


Il Consigliere estensore



Il Presidente



Il Funzionario Giudiziario  
Ornella LATROFA



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

0094 ..... 25 NOV. 2014



Il Funzionario Giudiziario

