

Civile Ord. Sez. 5 Num. 12232 Anno 2025

Presidente: HMELJAK TANIA

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 08/05/2025

**Oggetto: Tributi  
Diniego di rimborso Iva- 2013  
impresa – acquisto per attività  
preparatorie – inerenza –  
assenza di operazioni attive - detrazione**

## **ORDINANZA**

Sul ricorso iscritto al numero 4716 del ruolo generale dell'anno 2024, proposto

Da

**Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore***, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che le rappresenta e difende;

-ricorrente-

Contro

**Ecopneu s.r.l., in persona del legale rappresentante;**

-intimata-

per la cassazione della sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia n. 2336/23/2023, depositata in data 28 luglio 2023;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26 marzo 2025 dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

**RILEVATO CHE**

1. L'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe con cui la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Puglia aveva accolto l'appello proposto da Ecopneu s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, avverso la sentenza n. 819/02/2018 della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce che aveva rigettato il ricorso proposto dalla suddetta società avverso il provvedimento con il quale l'Ufficio aveva rigettato l'istanza di rimborso di credito Iva presentata, ai sensi dell'art. 30, comma 4, del d.P.R. n. 633/72, per l'annualità 2013, essendo risultata l'inattività dell'impresa alla CCIAA.

3. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CGT di II grado – confermando la sentenza di primo grado – dopo avere precisato che la società contribuente era stata costituita nel 2007 per esercitare l'attività di raccolta, riduzione volumetrica, stoccaggio e riutilizzo di pneumatici fuori uso (PFU) e che, al fine dell'avvio della predetta attività, aveva posto in essere operazioni di natura tipicamente preparatoria sostanziatesi in lavori di adeguamento dell'immobile alle disposizioni normative in materia di rifiuti non pericolosi - ha ritenuto illegittimo il diniego di rimborso atteso che era ravvisabile un effettivo collegamento strumentale tra le operazioni soggette ad Iva di cui si chiedeva il rimborso e quelle oggetto dell'attività di impresa, anche potenziale, ancorché in assenza di operazioni attive; in particolare, essendo stato rispettato il principio

di inerenza dei costi sostenuti, non era preclusa la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi necessari per lo svolgimento dell'attività ancora da avviare; le relative fatture risultavano saldate facendo ricorso al finanziamento bancario di euro 153.000,00 con la stipulazione di un contratto di mutuo fondiario (a rogito Notar Mancuso in cui all'art. 1 veniva indicata la finalità "costruzione nuova unità produttiva-acquisto macchine e attrezzi"); peraltro, la società aveva dimostrato la sussistenza di "oggettive situazioni" che avevano impedito l'avvio dell'attività economica, considerato che le disposizioni normative entrate in vigore con il D.M. n. 82 del 2011 avevano comportato la prolungata inattività in attesa del rilascio delle autorizzazioni da parte delle Autorità preposte; peraltro, anche l'eventuale mancato rilascio delle autorizzazioni non avrebbe potuto giustificare il diniego di rimborso di una eccedenza creditoria scaturente da un realizzato investimento.

2. E' rimasta intimata la società contribuente;

### **CONSIDERATO CHE**

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione del "*principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato*" per avere la CGT di II grado fondato l'accoglimento dell'appello della contribuente sul rilievo della inerenza all'attività di impresa dei costi - oggetto delle fatture sulle quali era stato esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta- sebbene la questione dell'inerenza fosse estranea all'oggetto del provvedimento di diniego impugnato, fondato sulla diversa questione della assenza di un esercizio abituale di attività di impresa e di ragioni concrete atte ad impedire il compimento di operazioni attive; in particolare, la questione dell'inerenza dei costi era stata prospettata inammissibilmente dinanzi al giudice di primo grado soltanto con la memoria del 7 giugno 2017 ed era stata posta a fondamento della decisione già dalla CTP (confermata dalla CGT di II grado) eccedendo il *thema decidendum* per come fissato dal provvedimento impugnato e dal ricorso introduttivo nel quale la contribuente aveva dedotto la diversa questione dell'effettività dello svolgimento dell'attività di impresa.

1.1. Il motivo è inammissibile.

1.2. La doglianza di ultrapetizione è inammissibile, in quanto dalla lettura della sentenza impugnata e dello stesso ricorso si evince che l'Agenzia delle entrate non aveva censurato (con appello incidentale) - sotto il profilo della extrapetizione - la sentenza di primo grado, nella parte in cui aveva ritenuto legittimo il provvedimento di diniego di rimborso Iva in base alla questione - che si assumeva estranea al *thema decidendum* - dell'inerenza dei costi (mancando "con certezza e inequivocità quelle destinazioni di connessione con le finalità imprenditoriali a causa del persistente stato di inattività ben oltre il normale tempo di avvio di un'attività..."). Pertanto, anche ammessa l'esistenza della lamentata ultrapetizione, l'Agenzia non deduce affatto di aver mosso la censura in questione nei confronti della sentenza di primo grado.

1.3. Al riguardo, questa Corte ha affermato che *il vizio di ultrapetizione in cui sia incorso il giudice di primo grado determina una nullità relativa della decisione non rilevabile d'ufficio, ma denunciabile solo con gli ordinari mezzi di impugnazione* (Cass. n. 11559 del 2000; Cass. n. 10516 del 2009). *Tale vizio, pertanto, non può essere utilmente dedotto come mezzo di ricorso per cassazione, neppure se riferito alla sentenza di secondo grado confermativa della precedente, quando non abbia costituito oggetto di motivo di appello* (Cass., sez. un., n. 15277 del 2001, Cass. n. 10172 del 2015; Cass. n. 24287 del 2018).

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 4 e 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 2697 c.c. per avere la CGT di II grado esentato la contribuente dalla specifica prova degli elementi oggettivi idonei a dimostrare la serietà dell'intenzione di avviare l'attività di impresa nonché di quelli che avevano reso impossibile tale avvio. In particolare, il mero richiamo ad un decreto ministeriale non poteva essere elevato a elemento documentale giustificativo dell'inattività di una società che, peraltro, perdurava dal 2007. Pertanto, ad avviso della ricorrente, pur volendo ammettere la detrazione dell'Iva in assenza di operazioni attive, la CGT avrebbe violato la normativa sostanziale relativa al diritto di

detrazione dell'Iva, in quanto, non facendo corretta applicazione del criterio di riparto dell'onere della prova, aveva riconosciuto la detraibilità dell'imposta sebbene la contribuente non avesse provato documentalmente gli elementi oggettivi che avevano reso impossibile l'effettuazione delle operazioni attive.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. In materia di detraibilità dell'IVA in fattispecie, come quella in esame, in cui non siano state effettuate operazioni attive, questa Corte ha da tempo affermato (Cass. n. 7344 del 2021; Cass. n. 18745 del 2016; Cass. n. 23994 del 2018 e, più recentemente, Cass. n. 11213 del 2023, citata dalla stessa ricorrente) che «ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive occorre accertarne l'effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali, senza che sia tuttavia richiesto il concreto svolgimento dell'attività di impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché il bene o il servizio acquisito, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario all'organizzazione dell'impresa ovvero funzionale all'iniziativa economica programmata in vista della successiva attuazione e il mancato utilizzo sia determinato da cause indipendenti dalla volontà del contribuente, sia pure assunte in un'accezione ampia (così in Cass. n. 7440 del 17/03/2021, Rv. 661256 - 01; Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 30685 del 2024).

2.3. Queste pronunce si muovono sul solco del diritto unionale come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE (tra le tante, Corte giust. 28 febbraio 1996, in causa C-110/94, Inzo; Corte giust. 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal; Corte giust. 8 giugno 2000, causa C400/98, Brigitte Breitsohl; Corte giust., 2 giugno 2016, causa C263/15, Lajver; Corte giust. 28 febbraio 2018, causa C-672/16, Imofloresmira -In vestimentos Imobiliários SA) secondo cui è considerato soggetto passivo IVA il soggetto che ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica e sostiene a tal fine le prime spese di investimento e che, come tale, ha diritto di detrarre immediatamente l'iva dovuta o pagata sulle spese

d'investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione, senza dover aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo della sua impresa. 3.3. La detrazione ovvero l'alternativo rimborso (arg. da Cass., Sez. 5, 18/12/2019, n. 33593, Rv. 656409-01) è però concessa all'accertata sussistenza di elementi oggettivi che confermano quell'intenzione e dall'assenza di finalità fraudolente o abusive, con onere della prova, in tale ultimo caso, a carico dell'amministrazione finanziaria (arg. da Cass., Sez. 6-5, 13.4.2017, n. 9610, Rv. 643956- 01; in termini Cass. n. 11213 del 2023, cit.).

2.4. In particolare, richiamando quanto affermato in Cass. n. 7344 del 2021, occorre: a) che il bene o servizio acquisito, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario all'organizzazione dell'impresa o funzionale all'iniziativa economica "programmata" in vista della successiva attuazione (in linea, Cass. 26 febbraio 2019, n. 5559 e 12 febbraio 2020, n. 3396); e a tal fine, secondo la giurisprudenza unionale, utili parametri di riscontro sono, ad esempio, la natura del bene, il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto del bene ed il suo uso effettivo, le iniziative svolte dal soggetto passivo al fine di eliminare il temporaneo ostacolo all'impiego effettivo del bene (come la realizzazione di interventi materiali volti a predisporre il bene od a conformarlo alle esigenze organizzative aziendali o la richiesta di autorizzazioni o permessi necessari all'utilizzo del bene), il confronto tra il concreto impiego del bene e le modalità in cui viene invece normalmente esercitata l'attività economica (Corte giust. 22 marzo 2012, causa C-153/11, Klub ODD; Corte giust. 20 giugno 2013, causa C219/12, Fuchs); b) che il mancato utilizzo del bene sia determinato da cause indipendenti dalla (secondo CGUE, sentenza del 18.5.2021, in causa C-248/20, «estraneae» alla) volontà del soggetto acquirente, sia pure assunte in un'accezione ampia (come ha fatto la Corte di giustizia, a proposito della decisione di un soggetto passivo di non dare concreto inizio all'attività economica per effetto dei risultati di uno studio di fattibilità commissionato a terzi: Corte giust. in causa C110/94, cit.; nella medesima direzione da ultimo, Corte giust. 12 novembre 2020, causa C-734/19, Soc. ITH Comercial Timisoara).

2.4. Nella specie, la CGT - nel rispetto dei principi di diritto sopra richiamati e senza incorrere in una violazione dei criteri distributivi dell'onere dalla prova - ha ritenuto detraibile l'Iva pagata sulle operazioni passive in contestazione quali attività prodromiche a quella principale (non iniziata) in quanto stimate funzionali a questa (la società appellante era stata costituita nel 2007 per esercitare l'attività di raccolta, riduzione volumetrica, stoccaggio e riutilizzo di pneumatici fuori uso e *"al fine dell'avvio delle predette attività la società aveva posto in essere operazioni di natura tipicamente preparatoria che si sono sostanziate in lavori di adeguamento dell'immobile alle disposizioni normative in materia di rifiuti non pericolosi"*). In particolare, il giudice di appello - a supporto della stimata funzionalità delle operazioni in questione all'iniziativa economica "programmata" in vista della successiva attuazione e della serietà dell'intenzione della contribuente di iniziare in modo autonomo un'attività economica - ha precisato che le fatture in oggetto risultavano essere state saldate facendo ricorso (nel 2011) a un finanziamento bancario di euro 153.000,00 con la stipulazione di un contratto di mutuo fondiario (per atto notarile in cui all'art. 1 veniva indicata la finalità *"costruzione nuova unità produttiva-acquisto macchine e attrezzi"*); quanto poi alla assunta mancata prova da parte della contribuente degli elementi oggettivi che avrebbero reso impossibile tale avvio, la CGT ha fatto riferimento alle disposizioni normative entrate in vigore con il DM n. 82 dell'11/4/2011 che avevano sostanzialmente impedito l'avvio dell'attività e, quindi, prolungato l'inattività in attesa del rilascio delle autorizzazioni da parte delle Autorità preposte; circostanza, questa, di per sé sufficiente, alla stregua di quanto sopra detto circa l'ampia accezione fornita dalla giurisprudenza unionale della non volontarietà delle cause determinanti il mancato utilizzo dei beni acquistati.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato.

4. Nulla sulle spese di legittimità essendo rimasta intimata la società contribuente e non avendo svolto attività difensiva.

5. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma *1-quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass., Sez. 6 - L, Ordinanza n. 1778 del 29/01/2016, Rv. 638714)

**P.Q. M.**

**La Corte** rigetta il ricorso;

Così deciso in Roma in data 26 marzo 2025