

Lo ha deciso la Corte di giustizia Ue, avallando l'orientamento dei giudici di legittimità

Il comodato gratuito convive con il diritto a detrarre l'Iva

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Il comodato gratuito non pregiudica il diritto alla detrazione dell'Iva: l'impresa che concede propri beni in uso a un prestatore d'opera che li impiega per effettuare lavorazioni per suo conto può recuperare l'imposta assolta per acquistarli, in quanto non viene meno l'inerenza della spesa con la propria attività imponibile. Così ha deciso la Corte di giustizia Ue in una recente sentenza che conferma l'orientamento già espresso al riguardo qualche anno fa dalla nostra Corte di cassazione. Può quindi considerarsi definitivamente archiviata la restrittiva tesi del fisco, che intravedeva nell'operazione in esame l'interruzione del nesso immediato e diretto tra l'acquisto a monte e l'impiego del bene a valle, necessario per legittimare la detrazione dell'Iva. Occorre però prestare attenzione e valutare adeguatamente tutte le circostanze della singola fattispecie, sia al fine di stabilire la portata del diritto sia per escludere la sussistenza di un'operazione imponibile. Ma andiamo con ordine.

La giurisprudenza nazionale. Con ordinanza n. 28375 del 7 novembre 2018, la Corte di cassazione, sez. tributaria, si è pronunciata sul ricorso presentato da una società avverso la decisione di merito che aveva ritenuto non inerenti i costi, e non detraibile l'Iva relativa, da essa sostenuti per la manutenzione di propri macchinari e per le utenze afferenti un proprio capannone, in quanto tali beni strumentali non erano utilizzati dalla società stessa, avendoli essa concessi in comodato d'uso a un proprio fornitore di servizi di lavorazione. Per i giudici di merito, la società, in ragione del comodato, era priva di qualsiasi facoltà d'uso dell'immobile e dei macchinari e, pertanto, non legittimata a dedurre i costi, anche

alla luce della disciplina di tale negozio giuridico, in particolare gli artt. 1803 e 1808 c.c., secondo cui il comodatario ha il diritto di servirsi della cosa e qualsiasi spesa per l'uso di essa è a suo carico, non essendo stata fornita la prova di un differente accordo tra le parti.

Sul punto, la Corte Suprema rileva l'errore di diritto della Ctr, consistente nell'aver applicato "la disciplina civilistica del contratto di comodato senza considerare la ratio di quella relativa alla deducibilità dei costi inerenti all'attività d'impresa e alla detraibilità della relativa Iva". Il giudice di vertice ricorda infatti di avere già chiarito che "il principio di inerenza... consiste in una regola economica ritenuta immanente nel nostro ordinamento fiscale, in forza della quale il reddito tassabile debba essere tenuto al netto dei costi sostenuti per la sua produzione", i quali "sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito". La portata generale di tale regola, che lascia all'interprete la verifica dell'effettiva inerenza delle spese al processo produttivo, ha "permesso un progressivo allargarsi del principio di inerenza anche in relazione a spese non strettamente e direttamente produttive", sicché è stato affermato, sia pure con riferimento alla diversa ma analoga fattispecie di esternalizzazione a un'impresa terza dell'attività di distribuzione di carni vendute dalla contribuente, che "i costi per carburanti, manutenzione, ammortamento, autostrada ecc. di veicoli di proprietà della medesima contribuente, ma concessi in comodato all'impresa che svolge in esclusiva l'attività di trasporto, sono deducibili..., in quanto le spese per la detrazione esclusiva attività di distribuzione si inseriscono nel programma economico della contribuente e debbono per-

ciò ritenersi inerenti la sua attività produttiva" (in senso analogo numerose altre pronunce sulla simile questione dell'ammortamento di beni in comodato funzionali alla produzione".

Quanto sopra vale anche per la fattispecie in esame, caratterizzata in sostanza dall'esternalizzazione non dell'attività di distribuzione, bensì di attività di produzione di beni della società, quindi dalla strumentalità rispetto alla propria attività d'impresa. Donde l'affermazione del principio di diritto secondo cui "in caso di esternalizzazione a impresa terza dell'attività di produzione di beni venduti dal contribuente, i relativi costi per l'utilizzo del capannone e per la manutenzione dei macchinari di sua proprietà, concessi in comodato all'impresa che svolge, in esclusiva, per il comodante, l'attività di produzione, sono deducibili ai fini reddituali e conferiscono il diritto alla detrazione dell'Iva relativa, trattandosi di spese che si inseriscono nel suo programma economico e devono, pertanto, ritenersi inerenti la sua attività produttiva in quanto a essa strumentali".

L'avallo della Corte Ue. L'orientamento della Cassazione, come accennato, ha ottenuto il sigillo della Corte di giustizia Ue, chiamata in causa per risolvere una questione sollevata in relazione a una fattispecie pressoché identica. Nella sentenza 4 ottobre 2024, C-475/23, la Corte ha infatti dichiarato che la società che acquista un bene per metterlo gratuitamente a disposizione di un prestatore di servizi, ai fini dell'esecuzione di lavorazioni per proprio conto, ha diritto alla detrazione dell'Iva se e nella misura in cui il bene è effettivamente utilizzato dal prestatore nell'ambito di tali lavorazioni, quindi a beneficio della società committente.

Il rinvio pregiudiziale era stato promosso dai giudici romeni nell'ambito di una con-



troversia tra l'autorità tributaria e una società austriaca titolare di posizione Iva anche in Romania. La sede romana della società aveva acquistato un immobile e una gru per metterli gratuitamente a disposizione di un proprio fornitore di servizi, con la facoltà di affidarli in uso a un subappaltatore. Poiché l'immobile e il macchinario erano impiegati dagli utilizzatori per la trasformazione delle materie e per realizzare prodotti per conto della società, che successivamente li vendeva in altri paesi Ue, essa aveva detratto l'Iva assolta sull'acquisto dei beni stessi.

L'autorità tributaria aveva però rifiutato il diritto alla detrazione, sostenendo in primo luogo che, poiché l'art. 168 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (direttiva Iva) riconosce tale diritto in relazione ai beni e servizi acquistati dal soggetto passivo ai fini delle sue operazioni, nella fattispecie detto presupposto non sussistesse in quanto i beni acquistati dalla società erano utilizzati da terzi ai fini delle loro operazioni di lavorazione. In secondo luogo, l'autorità riteneva la detrazione non spettante anche in ragione del fatto che la sede locale della società non aveva tenuto una contabilità separata delle operazioni da essa effettuate in Romania.

Nella sentenza, richiama-

ta la funzione fondamentale del diritto alla detrazione nel sistema dell'Iva, la Corte ricorda che, per costante giurisprudenza, tale diritto sussiste non solo in presenza di un nesso immediato e diretto tra gli acquisti del soggetto passivo e le sue operazioni imponibili, ma anche quando, pur mancando un tale nesso, gli acquisti fanno parte delle spese generali dell'attività economica del soggetto e, come tali, concorrono alla determinazione del prezzo delle sue operazioni imponibili. Premesso che spetta all'autorità tributaria e al giudice nazionale applicare tali criteri al caso concreto, alla luce del contenuto oggettivo dell'operazione e prendendo in considerazione tutte le circostanze pertinenti, la Corte constata che nella fattispecie, senza l'immobile e il macchinario acquistati dalla società, i prestatori d'opera non avrebbero potuto realizzare le lavorazioni di trasformazione, con la conseguenza che la società non avrebbe potuto esercitare l'attività consistente nella vendita dei beni trasformati.

Ad avviso della Corte, inoltre, la circostanza che i prestatori d'opera traggano un beneficio diretto in quanto utilizzano a titolo gratuito i beni della società, non può portare a negare a quest'ultima il diritto alla detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di tali beni, ove si accerti la

sussistenza del nesso con la sua attività economica. Nesso che, spiega la Corte, nella fattispecie deve ritenersi sussistente se la messa a disposizione dei beni si sia limitata a quanto necessario per garantire l'esecuzione delle lavorazioni per conto della società; in caso contrario, per esempio qualora il prestatore impieghi tali beni anche per altri scopi, il nesso sussisterebbe solo in parte, sicché il diritto alla detrazione dovrebbe essere riconosciuto parzialmente.

Quanto al secondo motivo di diniego fatto valere dall'autorità tributaria, ossia la mancata tenuta, da parte della società, di una contabilità distinta e sufficientemente dettagliata delle operazioni effettuate dalla propria sede in Romania, la Corte osserva che si tratta di una violazione formale, che, secondo costante giurisprudenza, non può portare al diniego del diritto alla detrazione del quale sussistono i requisiti sostanziali, salvo che abbia l'effetto di impedire all'autorità l'accertamento di tali requisiti. Nella fattispecie, quindi, sebbene la società non abbia tenuto una contabilità distinta per la sua stabile organizzazione romana, l'autorità tributaria non può rifiutare il diritto alla detrazione se è comunque in grado effettuare i controlli necessari per verificare l'esistenza e la portata.

© Riproduzione riservata

La decisione della Corte Ue

L'art. 168, lettera a), della direttiva Iva... osta a una prassi nazionale in forza della quale, qualora un soggetto passivo abbia acquistato un bene che in seguito mette a disposizione, a titolo gratuito, di un subappaltatore affinché effettui lavori a beneficio di tale soggetto passivo, a quest'ultimo viene negata la detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di tale bene, nella misura in cui tale messa a disposizione non ecceda quanto necessario per consentire a detto soggetto passivo di effettuare una o più operazioni soggette a imposta a valle o, in alternativa, di esercitare la sua attività economica, e nella misura in cui il costo di acquisto di detto bene faccia parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni effettuate dal medesimo soggetto passivo oppure dei beni o dei servizi che egli fornisce nell'ambito della sua attività economica