

Sentenza del 20/12/2023 n. 3765 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia Sezione/Collegio 5

Intitolazione:

Nessuna intitolazione presente

Massima:

Nessuna massima presente

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 17 settembre 2021, l'Agenzia delle Entrate ha notificato alla società MERBAG S.P.A. (di seguito, anche MBM) l'avviso di accertamento n. TMB064J00051/2021, relativo al periodo d'imposta 2016, e recante il seguente rilievo ai fini IVA: "ILLEGITTIMA DETRAZIONE DELL'IVA OLTRE IL LIMITE PREVISTO DALL' ART. 19-BIS 1, LETT. C), DEL D.P.R. 633/1972 PER u20AC. 356.710,74".

Con tale rilievo è stata contestata l'indebita detrazione integrale dell'IVA afferente i canoni corrisposti dalla Società per talune autovetture prese a noleggio.

Nello specifico, dall'istruttoria espletata è emerso che, nel periodo d'imposta 2016, la società Merbag S.p.A. - la cui attività principale consiste nella vendita di veicoli nuovi ed usati e nel relativo servizio di assistenza post-vendita, di riparazione e manutenzione automezzi - ha contabilizzato costi relativi ai veicoli a motore e vetture (781 unità) presi a noleggio dalla consociata italiana Mercedes-Benz Charterway (di seguito, anche MBC) per complessivi u20AC 6.065.520,54.

In merito al trattamento fiscale riservato all'IVA afferente i canoni di noleggio (servizi inclusi) corrisposti per le auto, la Società ha dichiarato di aver integralmente detratto l'imposta assolta su detti canoni.

Ad avviso dell'Ufficio, invece, poiché le auto destinate al servizio di "auto di cortesia" (n. 295 unità) e ad "uso misto" (n. 6 unità) non sono veicoli utilizzati "esclusivamente" nell'esercizio dell'impresa, l'IVA afferente i relativi canoni di noleggio è detraibile soltanto nel limite del 40%, come previsto dall'art. 19-bis.1, lett. c) del d.P.R. 633/1972.

Ciò tanto più in considerazione della suddivisione della complessiva operazione contrattuale in diversi ed autonomi passaggi intra-societari (dall'acquisto delle autovetture da casa madre da parte di MBM, alla rivendita delle stesse vetture a MBC, al successivo noleggio da MBC, al riacquisto da MBC, sino alla rivendita a terzi), che non consentono di individuare il nesso funzionale dei contratti di noleggio con la vendita dei veicoli.

Di qui il recupero a tassazione dell'IVA detratta relativamente alle auto di cortesia/sostitutive (n. 295 unità) e alle auto destinate ad "uso misto" (n. 6 unità), per complessivi u20AC 356.710,74.

Con tempestivo ricorso, la Società ha impugnato l'atto impositivo innanzi indicato, chiedendone l'annullamento.

L'Ufficio si è costituito in giudizio replicando.

Con sentenza n. 3255/11/22, depositata in data 24 novembre 2022, non notificata, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, "in parziale accoglimento del ricorso", ha dichiarato "illegittima la ripresa dell'IVA relativa alle auto destinate al servizio di courtesy car" e confermato "nel resto l'atto impugnato", compensando tra le parti le spese di lite.

Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate Direzione Regionale della Lombardia con il presente atto propone appello per il seguente motivo:

Violazione e falsa applicazione dell'art. 19-bis.1, lett. c), del d.P.R. 633/1972. Motivazione erronea, carente ed inconferente.

Rileva parte appellante che la statuizione assunta dai primi Giudici appare radicalmente illegittima per evidente violazione del disposto di cui all'art. 19-bis.1, lett. c), del d.P.R. 633/1972, in tema di "Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi".

L'Ufficio /parte appellante ritiene la decisione del giudice di prime cure infondata sull'assunto che la motivazione addotta sia "completamente avulsa dal dato normativo" posto che l'acclarata strumentalità dei costi sostenuti per le auto destinate al servizio di auto di cortesia ("courtesy car") non risulti di per sé sufficiente a legittimare l'integrale esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA l'Agenzia delle Entrate Direzione Regionale della Lombardia conclude come in epigrafe.

Il contribuente /parte appellata resiste contro deducendo all'AGE insistendo afferma che il sostenere che la Società si

limiti a vendere e riparare auto è quanto meno riduttivo della sua reale attività, posto che - anche in ragione del brand che la stessa rappresenta - il servizio di concessione di courtesy car deve considerarsi non solo pienamente ricompreso nell'attività di assistenza post-vendita espletata dalla Società, ma necessario affinché l'attività di riparazione e manutenzione dei veicoli possa essere eseguita secondo gli standard dettati dal livello dei servizi offerti.

Ritiene parte appellata che risulta del tutto contestabile l'asserita applicabilità, nel caso di specie, dei limiti alla detraibilità dell'IVA indicati dall' art. 19-bis 1 del D.P.R. 633/1972 in quanto, sulla base del tenore letterale della disposizione in analisi, per arrivare a sostenere la tesi dell'Ufficio, si dovrebbe arrivare a dimostrare che:

in primo luogo, i veicoli destinati al servizio di auto sostitutive siano adibiti "ad uso promiscuo" (non utilizzati esclusivamente ai fini d'impresa) e, in secondo luogo, che i servizi forniti attraverso essi non ricadano effettivamente nell'oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Parte resistente conclude come in epigrafe

Parte appellata DEPOSITA. Copia della sentenza n. 2941/4/23 emessa da codesta Corte di Giustizia Tributaria di I grado della Lombardia, depositata il 4 ottobre scorso, con riferimento all'annualità 2014.

All'udienza fissata per la discussione, dopo l'esposizione del Relatore, la Corte deliberava nel segreto della Camera di Consiglio, riservando il deposito della sentenza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Ad avviso di questa Corte nessun motivo è meritevole di accoglimento per le ragioni e nei termini qui di seguito indicati.

Nel merito questa Corte osserva che parte appellata è una società per azioni operante nel settore del commercio all'ingrosso ed al dettaglio di autoveicoli, in qualità di concessionaria ufficiale dei marchi Mercedes-Benz e smart, la cui attività principale consiste nella promozione e vendita di veicoli nuovi ed usati, nonché nella fornitura alla propria clientela del servizio d'assistenza.

La verifica fiscale dell'Agenzia delle Entrate, di carattere generale, avente ad oggetto i periodi di imposta 2014 e 2015 (continuava nell'anno successivo). Si incentrava sulla asserita erronea detrazione dell'IVA operata dalla Società con riferimento al tributo da questa assolto sulle spese sostenute per l'acquisizione, a mezzo di contratti di noleggio, dei veicoli destinati ad essere utilizzati (a) a fini espositivi (c.d. show room), (b) come auto di prova (nell'espletamento del servizio di test drive), nonché (c) come auto sostitutive (i.e. courtesy car).

Questa Corte osserva che l'Ufficio, per un verso, ha accettato la correttezza del comportamento tenuto dalla società (consistente nella detrazione IVA integrale) con riferimento alla gran parte dei veicoli noleggiati, riconoscendo l'inerenza dell'IVA rispetto all'attività esercitata (trattasi, in particolare, dei veicoli per il soccorso stradale, nonché quelli per i test drive ed esposti negli showroom, ed, infine, per le auto concesse in uso ai dipendenti), mentre, per altro verso, ha invece ritenuto di dover proseguire con la contestazione per indebita detrazione dell'IVA assolta sui canoni di noleggio dei veicoli destinati al servizio di "courtesy car", che qui ci occupa, nonché a quelle destinate ad "uso misto". Secondo la tesi dell'Ufficio, tali tipologie di vetture non sarebbero suscettibili di essere incluse nel novero dei veicoli che "formano oggetto dell'attività propria dell'impresa" la cui detraibilità dell'IVA ad essi relativa sarebbe consentita in misura piena secondo quanto disciplinato dall' art. 19-bis 1 lett. c) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

A parere di questa Corte correttamente e compiutamente la Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Milano, con la sentenza 3255/2022, depositata in data 24/11/2022 ha accolto il ricorso dell'appellata, seppur parzialmente, valutando la fattispecie "nell'ottica della funzione che i beni, di cui la società ricorrente ha dedotto i costi, svolgono".

Preliminarmente, occorre inquadrare l'ambito legislativo di riferimento, per poter, successivamente, individuare se sia possibile detrarre l'imposta relativa all'acquisto e alla manutenzione delle auto dimostrative e delle auto di cortesia. I principi di carattere generale che regolano il diritto di detrazione ai fini Iva, contenuti negli articoli 19 e 19-bis del Dpr 633/72, dispongono la detraibilità, relativa a beni o servizi acquistati o importati nell'esercizio d'impresa, arte o professione. Tuttavia, per taluni beni e servizi, specificamente individuati dall'articolo 19-bis 1, viene prevista una limitazione generalizzata al diritto di detrazione, ovvero la detraibilità viene fatta dipendere dall'inerenza specifica del bene all'attività propria esercitata dall'impresa. Tale ultimo caso è quello previsto per l'acquisto di autoveicoli e autoveicoli e per i costi a essi relativi. Per determinare cosa debba intendersi per "attività propria" dell'impresa, occorre riferirsi a quella svolta "normalmente" e "abituamente". Infatti, deve farsi riferimento all'attività "effettivamente svolta" che si sostanzia nel raggiungimento del fine economico dell'impresa, come contenuto nell'atto costitutivo, nonché all'ulteriore attività accessoria e strumentale alla precedente (cfr risoluzione n. 168/E del 4/6/2002; Cassazione, sentenze n. 1033/1999, n.7214/2000 e n.7423/2001).

In conclusione, l'elemento discriminante per stabilire la detraibilità o meno dell'imposta assolta sull'acquisto di autoveicoli (e in particolare delle auto "di cortesia") e sulle relative spese di impiego, custodia, manutenzione e riparazione, è la circostanza che gli stessi formino l'oggetto dell'attività propria dell'impresa.

E' assolutamente evidente che sostenere che la Società /appellata si limiti a vendere e riparare auto è quanto meno

riduttivo della sua reale attività, posto che - anche in ragione del brand che la stessa rappresenta - il servizio di concessione di courtesy car deve considerarsi non solo pienamente ricompreso nell'attività di assistenza post-vendita espletata dalla Società, ma necessario affinché l'attività di riparazione e manutenzione dei veicoli possa essere eseguita secondo gli standard dettati dal livello dei servizi offerti.

Questa Corte ha preso visione del sito web della Società /parte appellata ove si legge:

AZIENDA Siamo partner commerciale e post-vendita per le autovetture e i veicoli commerciali Mercedes-Benz.

La nostra offerta copre tutti i servizi dell'industria: dal commercio, manutenzione, riparazione, conversione e scambio all'intermediazione finanziaria Courtesy car Per portare a termine i tuoi impegni quotidiani Merbag Milano ti dedica il servizio di noleggio a pagamento di un'auto di cortesia per tutta la durata dell'intervento in assistenza.

Cosa occorre:

- Prenota il tuo intervento in assistenza
- Patente di tipo B in corso di validità rilasciata da almeno un anno
- Età minima del conducente 21 anni per smart e Classe A, 25 anni per altri modelli

Il servizio è disponibile presso tutti i Centri Assistenza Merbag Milano.

Anche da questa semplice osservazione quindi è evidente che essendo "il servizio di noleggio a pagamento di un'auto di cortesia per tutta la durata dell'intervento in assistenza." trattasi di attività svolta "normalmente" e "abituamente" dalla società è dunque "attività propria" dell'impresa.

Non esiste alcun dubbio circa la necessità di una adeguata e corretta interpretazione da attribuire alla lettera della norma che deve essere applicata e calata nelle concrete realtà aziendali specifiche La fornitura sempre nell'ambito dei servizi di assistenza postvendita - di servizi aggiuntivi offerti in ragione delle specifiche esigenze proprie del target di clienti cui la Società si rivolge, tra i quali, la concessione ad uso temporaneo di auto di cortesia in sostituzione delle autovetture personali dei clienti limitatamente al periodo in cui queste ultime si trovavano in manutenzione o riparazione presso le officine della Società debbono necessariamente considerarsi tipicamente riconducibili all'attività di rivenditore e manutentore/riparatore di veicoli, soprattutto, di una alta gamma, come nel caso di specie , in quanto essenziali affinché tali mansioni siano espletate in modo completo e qualitativamente soddisfacente.

Volendo richiamare dei consolidati principi di Marketing le imprese sono sempre alla ricerca di sinergie operative che si producono laddove vi sia una complementarità delle diverse aree di attività e servizi dell'impresa stessa ed è pertanto importante poter promuovere uno sviluppo coerente con le possibilità di integrazione delle diverse aree di attività e servizi offerti.

La dottrina di Marketing insegna: "Una volta completato l'acquisto, è importante non perdere il filo della comunicazione con il cliente. Assicurati che riceva la tua newsletter sul mantenimento dei veicoli, su scadenze di revisioni, bolli, assicurazione, check periodici e altri servizi post vendita di cui non deve scordarsi.

Sfrutta le occasioni di comunicazione con i tuoi clienti per proporre degli sconti e dei coupon a loro riservati per accessori e altri servizi aggiuntivi. L'esclusività delle promozioni riservate ai clienti accresce il valore percepito del tuo brand e aumenta il grado di fidelizzazione del cliente."

Così è per una concessionaria di un brand di alto livello, come nel caso di specie, che attraverso il servizio offerto delle "auto di cortesia" oltre che fidelizzare il cliente ottiene una maggiore visibilità del brand, promuovendolo e pubblicizzandolo, permettendo all'impresa di distinguersi dalla concorrenza.

Considerando tutto ciò è parere di questa Corte che questi beni ("auto"), i quali permettono l'espletamento dei servizi di assistenza post-vendita, hanno i citati requisiti di "esclusività" ed "essenzialità" previsti dalla norma oltre che strumentalità rispetto all'attività dell'impresa.

Per concludere questa Corte sottolinea che anche secondo gli insegnamenti della Corte di Cassazione, è piuttosto il dato tutto qualitativo, rappresentato dall'indispensabilità di un certo bene rispetto al fine produttivo o commerciale che una certa impresa persegue. In altri termini, un determinato bene è da considerarsi come utilizzato in via esclusivamente strumentale da una certa impresa se ed in quanto lo stesso rappresenta il mezzo necessario senza il quale il fine produttivo o commerciale perseguito da quell'impresa non potrebbe essere raggiunto.

Quindi acclarata è la strumentalità dei costi sostenuti per le auto destinate al servizio di auto di cortesia, ciò ne comporta la deducibilità ai fini IVA.

Ed ancora certo è che nel caso di specie, deve riconoscersi la piena detrazione dell'IVA, salvo ledere uno dei principali cardini su cui si fonda il sistema dell'Imposta del Valore aggiunto, quello di neutralità dell'imposta in capo ai soggetti passivi che intervengono nelle fasi intermedie di applicazione del tributo, al fine di far gravare la tassazione effettiva sul solo consumatore finale Infatti, per questa ragione è prevista una limitazione alla detrazione qualora sia

dimostrato un uso promiscuo che presuppone, quindi, una destinazione estranea all'esercizio dell'impresa, per cui il soggetto che sostiene il costo si comporta, quanto meno in parte, come se fosse un consumatore finale.

Status, quest'ultimo, evidentemente non ravvisabile nel caso della Società di cui trattasi che, di certo, non acquisisce i veicoli di cui si discute per impieghi diversi da quelli richiesti dalla propria attività economica, ordinariamente esercitata, bensì al fine di fornire servizi utili alla "fidelizzazione" dei propri clienti e, quindi, al miglior posizionamento del proprio marchio nel mercato e da qui se ne desume la strumentalità dell'acquisto rispetto all'attività economica esercitata.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado della Lombardia, sezione n.05, definitivamente pronunciando, ogni altra domanda ed eccezione assorbita e/o disattesa:

respinge l'appello,

conferma la sentenza n. 3255/11/22 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano (già Commissione tributaria provinciale), depositata il 24/11/2022

e, per l'effetto,

condanna parte appellante Agenzia delle Entrate Direzione Regionale della Lombardia alla rifusione le spese processuali liquidate in euro 5.000,00 (cinquemila) oltre accessori

Milano , addì 18/12/2023