Sentenza del 19/04/2018 n. 9670 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Scala Srl portava in detrazione, nell'anno d'imposta 2001, l'Iva sulle operazioni passive afferenti l'acquisto di un terreno edificabile e di un connesso contratto di appalto.

L'Agenzia delle Entrate emetteva avviso di accertamento, contestando l'imponibilità delle operazioni poichè, nell'annualità considerata (e fino al mese di ottobre 2001) come in quelle precedenti, la società aveva posto in essere solo operazioni esenti di finanziamento delle controllate, erroneamente valutandole come occasionali, per cui, in applicazione del principio del pro-rata, la percentuale di detraibilità era pari a zero.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano accoglieva l'impugnazione, decisione poi confermata dal giudice d'appello. L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione con cinque motivi, cui resiste la contribuente con controricorso.

La contribuente ha altresì depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. I primi quattro motivi denunciano violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 5 e art. 19 bis, commi 1 e 2. Il quinto motivo denuncia insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo.

2. I cinque motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, stigmatizzano che il giudice d'appello abbia errato nell'escludere dal calcolo del pro-rata le operazioni di finanziamento compiute dalla società, unica attività effettivamente esercitata per lungo tempo, considerandole eventuali in quanto non previste dall'oggetto sociale, non prevalenti rispetto all'attività edilizia e, in ogni caso, ininfluenti ai fini della determinazione dell'Iva detraibile perchè non accessorie all'operazione imponibile.

3. I motivi sono fondati.

3.1. In via generale, la detraibilità dell'Iva su acquisti di beni e servizi è ammessa se essi siano utilizzati in via esclusiva per la realizzazione delle operazioni soggette ad imposta.

L'art. 17, par. 5, comma 1, Sesta direttiva, prevede, tuttavia, che quando siano compiute, nel contempo, operazioni che conferiscono il diritto di detrazione e che non lo conferiscono, la

percentuale di detraibilità debba essere computata secondo il principio del pro-rata, ossia con un calcolo (ex art. 19 Sesta direttiva) che risulta dalla frazione avente al numeratore l'ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto di detrazione ed al denominatore il medesimo ammontare aumentato di quello corrispondente a quelle che tale diritto non conferiscono.

3.2. Il legislatore nazionale, con il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 5, che rinvia al successivo art. 19 bis, ha recepito - come consentito dall'art. 17, par. 5, comma 3, Sesta direttiva - un criterio derogatorio di determinazione del diritto di detrazione (e, in ispecie, quello sub lett. d, in virtù del quale uno Stato membro "può autorizzare od obbligare un soggetto passivo ad operare la deduzione... relativamente a tutti i beni e i servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate"; v. anche Corte di Giustizia, 13 marzo 2008, C-437/06, Securenta Gottinger) in base ad un metodo che si fonda, sostanzialmente, sulla cifra d'affari.

L'art. 19, comma 5, nel testo applicabile ratione temporis, infatti, stabilisce che "Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis", mentre l'art. 19 bis, ai comma 1 e 2, nel testo vigente all'epoca, prevede che "La percentuale di detrazione di cui all'art. 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo. La percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi" e che "Per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto... delle operazioni esenti di cui all'art. 10, comma 1, n. 27-quinquies), e, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili, delle altre operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) del predetto art. 10...".

Inoltre, l'art. 36, comma 1, del medesimo D.P.R., dispone "Nei confronti dei soggetti che esercitano più attività l'imposta si applica unitariamente e cumulativamente per tutte le attività, con riferimento al volume di affari complessivo, salvo quanto stabilito nei successivi commi".

3.3. Sull'interpretazione e portata delle richiamate disposizioni è intervenuta anche la Corte di Giustizia su pregiudiziale italiana (sentenza 14 dicembre 2016, C-378/15, Mercedes Benz) che, avvalorando conclusioni già fatte proprie dalla Suprema Corte, ha precisato che le disposizioni, nell'evocare la nozione di cifra d'affari, hanno riguardo al complesso dei beni e dei servizi utilizzati dal soggetto passivo, senza che sia necessario che tali beni e servizi servano ad effettuare sia le operazioni che conferiscono il diritto di detrazione, sia quelle che non lo conferiscono.

3.4. Risulta dunque decisiva, ai fini del calcolo della percentuale di detraibilità dell'Iva sugli acquisti, la composizione della cifra d'affari del soggetto passivo: per verificare se una determinata operazione attiva rientri o meno nell'attività propria di una società, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti, occorre avere riguardo non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, ma a quella effettivamente svolta dall'impresa, poichè, ai fini dell'imposta, rileva

il volume d'affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi compiute, e, quindi, l'attività in concreto esercitata (Cass. 24 marzo 2017, n. 7654; Cass. 9 marzo 2016, n. 4613; Cass. 14 marzo 2014, n. 5970; Cass. 13 novembre 2013, n. 25475).

4. Nella vicenda in esame, il giudice d'appello nel valutare la pretesa erariale non si è attenuto ai principi sopra esposti poichè: ha attribuito risalto alla mera congruenza tra attività, oggetto sociale ed emergenze statutarie invece che all'attività in concreto svolta, pure svalutando senza alcuna giustificazione il decennale esclusivo svolgimento del solo finanziamento (proseguito in via parimenti esclusiva anche per la quasi intera annualità del 2001) da parte della società; ha negato la rilevanza alla suddetta attività perchè non "principale o prevalente rispetto a quella edilizia", così valorizzando un elemento estraneo al dettato normativo; ha inoltre indicato, come ragione di esclusione ai fini del computo pro-rata, la circostanza che le operazioni di finanziamento "non possono considerarsi accessorie alle operazioni imponibili", condizione che, al contrario, impone, ai sensi dell'art. 19 bis, comma 2, D.P.R. n. 633 cit., l'inclusione di simili operazioni nel denominatore della frazione per la determinazione del pro-rata.

5. In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza impugnata va cassata con rinvio, anche per le spese del giudizio di cassazione, innanzi alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 19 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 19 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza