Sentenza del 25/01/2019 n. 2141 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza depositata il 13.1.2011 la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata rigettava l'appello presentato da C.F. Gomma Real Estate Srl, che esercita attività di produzione di componenti per veicoli, contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Potenza depositata il 31 dicembre 2007, che aveva respinto il ricorso proposto dalla detta società contro l'accertamento IVA per l'anno di imposta 1999, emesso in data 14 novembre 2006 dalla Agenzia delle Entrate - Ufficio di Melfi sulla base di una verifica fiscale conclusa con notifica di processo verbale di constatazione, che aveva contestato (per quanto ancora interessa, essendo state le altre riprese definite pacificamente con condono fiscale) una indebita detrazione di IVA di Lire 129.158.510 per effetto dell'erroneo calcolo del pro rata di detrazione, in relazione alla avvenuta esecuzione di operazioni esenti ai sensi D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, con riguardo agli interessi attivi derivanti dalla attività di finanziamento eseguita in favore della propria controllante C.F. Gomma Spa nei periodi di imposta 1998 e 1999.

La società appellante aveva lamentato che l'Ufficio avesse considerato le operazioni di finanziamento come attività di impresa, in contrasto anche con la Circolare Ministeriale n. 71/87 che le aveva ritenute strumentali a supporto dell'ordinaria attività di impresa. La CTR ha in proposito rilevato che correttamente l'Ufficio aveva ritenuto gli interessi attivi derivanti dalla attività di finanziamento in favore della controllante nei periodi di imposta 1998 e 1999 come prestazione di servizi esenti da imposta ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, e quindi come operazioni non imponibili ai fini dell'IVA ammessa in detrazione, essendo dell'avviso che, indipendentemente dalle considerazioni esposte dalla contribuente riguardo a dette operazioni di finanziamento, ritenute "strumentali all'ordinaria attività industriale e non oggetto dell'attività d'impresa", gli interessi attivi dei periodi di imposta anzidetti non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa e non sono accessori di operazioni imponibili, per cui ne consegue che l'importo totale contabilizzato concorre ai fini del calcolo pro-rata ai sensi del D.P.R. n. 633 1972, art. 19, comma 5. Di conseguenza, appare legittimo l'operato dall'Amministrazione finanziaria che ha determinato l'imposta detraibile nell'ammontare di Lire 12.786.692.490 in luogo di Lire 12.915.851.000 sulla base del rapporto tra l'ammontare delle operazioni imponibili che danno luogo alla detrazione e l'ammontare complessivo delle operazioni costituenti il volume di affari (rigo VE 28 della DA/IVA), dato dalla somma delle operazioni imponibili e di quelle esenti.

Ha presentato ricorso nei confronti della Agenzia delle Entrate, notificato in data 24.2.2012 e depositato il 6.3.2012, la C.F. Gomma Real Estate Srl affidato a quattro motivi.

Ha resistito con controricorso notificato alla ricorrente in data 28.3.2012 il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La società ricorrente ha depositato memoria in data 4.12.2018 con cui ha fra l'altro eccepito la inammissibilità del controricorso del Ministero della Economia in quanto privo di legittimazione attiva non avendo svolto il ruolo di parte nei giudizi di merito.

Motivi della decisione

Si deve rilevare preliminarmente la inammissibilità del controricorso del Ministero della Economia e delle Finanze, il quale si è costituito in tale veste pur essendo stato il ricorso notificato alla Agenzia delle Entrate.

Il Ministero infatti non rappresenta (Cass. 20 ottobre 2006 n. 22587) nè l'Agenzia delle Entrate, nè, di conseguenza, un ufficio periferico della stessa, e non risulta aver partecipato al giudizio di appello.

La "Riforma del Ministero delle finanze e dell'amministrazione fiscale", di cui al D.Lgs. n. 300 del 1999 (Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma della L. n. 59 del 1997, art. 11), prevista e disciplinata dal capo 3 (artt. 56 e 74), ha rivoluzionato organizzazione e compiti dell'amministrazione finanziaria, nello spirito della cosiddetta privatizzazione della pubblica amministrazione. In particolare, per quanto interessa in questa sede, il citato D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 57, ha previsto la istituzione delle "Agenzie fiscali", per la gestione delle funzioni già esercitate dai vari dipartimenti ed uffici del ministero (cosiddetto snellimento del ministero, cui rimangono attribuite le "funzioni statali" elencate nel D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 56). Testualmente, il citato art. 57, comma 1, recita: "Per la gestione delle funzioni esercitate dai dipartimenti delle entrate, delle dogane, del territorio e di quelle connesse svolte da altri uffici del ministero sono istituite l'agenzia delle entrate, l'agenzia delle dogane, l'agenzia del territorio e l'agenzia del demanio, di seguito denominate agenzie fiscali. Alle agenzie fiscali sono trasferiti i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia".

In forza del successivo D.Lgs n. 300 1999, art. 61, comma 1, "Le agenzie fiscali hanno personalità giuridica di diritto pubblico" e, quindi, possono stare in giudizio a mezzo del direttore che ne ha la rappresentanza (vedi D.Lgs. n. 300 1999, art. 68, comma 1), avvalendosi, eventualmente, del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi del R.D. n. 1611 del 1943, art. 43.

Il D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 73, comma 4, ha attribuito perciò al Ministero delle finanze il compito di stabilire le date a decorrere alle quali le funzioni svolte dal ministero dovevano essere trasferite alle agenzie. Con D.M. 28 dicembre 2000 ("Disposizioni recanti le modalità di avvio della agenzie fiscali e l'istituzione del ruolo speciale provvisorio del personale dell'amministrazione finanziaria a norma del D.Lgs. n. 300 del 1999, artt. 73 e 74") è stato infine stabilito che le agenzie fiscali dovessero iniziare ad operare dal 1 gennaio 2001 (art. 3, comma 1, lett. c).

Conseguentemente, ritiene il collegio che correttamente la ricorrente ha proposto il ricorso, nel 2007, nei confronti della Agenzia delle Entrate, subentrata al dipartimento delle entrate (vedi D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 62; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16122 del 15/11/2002 Rv. 558531 - 01) e che, essendosi oltretutto svolto l'intero giudizio di merito nei confronti della Agenzia delle Entrate, cui è stato notificato pure il ricorso per cassazione, la costituzione in sede di giudizio di cassazione del Ministero dell'Economia deve essere ritenuta inammissibile, anche perchè l'assunzione in via esclusiva da parte dell'Agenzia della gestione del contenzioso nelle fasi di merito, già attribuita dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 10 ed 11, agli uffici periferici del Dipartimento delle entrate, comporta inoltre che, nei procedimenti introdotti posteriormente al 1 gennaio 2001, quanto ai giudizi di cassazione, nei quali la legittimazione spettava già alla Agenzia delle Entrate, la nuova realtà ordinamentale, caratterizzata dal conferimento della capacità di stare in giudizio agli uffici periferici dell'Agenzia, escluda la legittimazione del Ministero della Economia, essendo invece parte necessaria del processo, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10, l'organo che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato.

Passando all'esame del ricorso, con il primo motivo la C.F. Gomma Real Estate Srl, premesso che la attività di finanziamento alla controllante non formava oggetto della attività propria di impresa in quanto la società operava nel mercato unicamente come produttore di componenti per veicoli e che tale assunto era stato fatto proprio anche dal giudice di appello, denuncia violazione e falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 5, e art. 19 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1 n. 3, poichè, avendo il giudice di appello accertato in fatto che gli interessi fatturati dalla C.F. Gomma alla società controllante non formavano oggetto della attività propria dell'impresa, non avrebbe poi potuto applicare il pro rata di detrazione IVA in quanto il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis, comma 2, ignorato dal giudice di appello, dispone che non devono essere incluse nel calcolo del pro rata le operazioni esenti rientranti nel detto D.P.R., art. 10, nn. da 1 a 9, che non formano oggetto della attività di impresa. In tal modo il giudice dell'appello aveva violato anche il principio cardine della neutralità dell'IVA per i soggetti passivi del tributo che era garantito dalla espressa previsione di indetraibilità specifica dell'IVA corrisposta per l'acquisto di beni o servizi usati esclusivamente per la effettuazione di operazioni esenti, rientranti nei del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, nn. da 1 a 9, estranee alla attività propria dell'impresa o accessorie.

Con il secondo motivo deduce insufficiente motivazione circa un fatto controverso decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, poichè, anche volendo ritenere che per mero errore materiali la sentenza di appello avesse, appunto erroneamente, affermato che "l'attività di finanziamento non formava oggetto dell'attività propria di impresa" intendendo invece sostenere l'opposto, mancherebbe la motivazione in merito alle ragioni per cui la attività di affidamento delle proprie risorse finanziarie in eccesso da parte della società ricorrente ad altra società del gruppo con incidenza minima sull'ammontare dei ricavi (appena l'1,2%) avrebbe formato oggetto della attività propria dell'impresa e ciò anche alla luce del principio per cui devono essere escluse dalla attività propria dell'impresa tutte quelle attività che, pur se previste nell'atto costitutivo, sono eseguite in modo occasionale o accessorio.

Con il terzo motivo lamenta violazione dell'art. 115 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, poichè le asserzioni dell'appellante, per cui si sarebbe trattato di una attività marginale di

affidamento alla controllante delle liquidità in eccesso, in carenza di una struttura idonea a gestirle in capo alla ricorrente, non erano mai state contestate dall'Ufficio nei due gradi di merito, per cui era incorsa in error in procedendo la sentenza di appello che non aveva posto a base della propria decisione i fatti pacifici e decisivi emersi in causa che avrebbero dovuto portare all'annullamento dell'accertamento della Agenzia delle Entrate.

Con il quarto motivo si duole infine di violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, poichè, al fine di valutare se le operazioni di finanziamento rientrassero o meno nella attività propria della impresa esercitata dalla società, la sentenza di appello non si era attenuta ai principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità con riguardo, nella materia in esame, alla attività svolta in concreto dalla impresa ed alla giurisprudenza comunitaria per cui dovevano essere escluse dal calcolo del pro rata di detrazione le operazioni esenti laddove implicanti un uso estremamente limitato di beni o servizi per cui l'IVA era dovuta.

Sono fondati il primo ed il quarto motivo di ricorso, che possono essere esaminati congiuntamente poichè con essi si deduce in sostanza la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 comma 5 e 19 bis, per avere il giudice di appello violato il principio cardine della neutralità dell'IVA per cui non dovevano essere incluse nel calcolo del pro rata le operazioni esenti rientranti nei detto D.P.R., art. 10, nn. da 1 a 9, del che non formano oggetto della attività di impresa.

Sotto un primo profilo la società ricorrente si duole del fatto che il giudice di appello abbia ritenuto che gli interessi fatturati dalla C.F. Gomma non formavano oggetto della attività propria di impresa e non erano accessori di operazioni imponibili, per poi arrivare al risultato opposto, che era stato recepito nell'accertamento emesso dalla Agenzia delle Entrate, confermato in entrambi i gradi del giudizio di merito, per cui "l'importo totale contabilizzato concorre ai fini del calcolo del pro rata ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 5".

In effetti fra le due parti della argomentazione sviluppata dal giudice di appello vi è una contraddizione che però è tanto evidente e macroscopica, non solo per la contraddizione interna delle due parti della stessa frase ma anche perchè la conclusione recepita nel dispositivo della sentenza rende evidente che l'avverbio "non" è stato inserito per mera distrazione, da costituire un errore materiale di cui si fa carico la stessa ricorrente la quale sviluppa poi il proprio ricorso sul presupposto di quell'errore materiale che appariva indubitabile.

Si deve quindi prendere atto dell'errore; nè appare condivisibile l'argomento difensivo della società ricorrente per cui l'errore avrebbe dovuto essere corretto con la proceduta ex art. 287 c.p.c., in assenza della quale sarebbe precluso il suo rilievo poichè, qualora l'errore materiale venga evidenziato in sede ricorso per cassazione fondato anche su altri motivi, esso può essere vagliato dal giudice di legittimità in considerazione dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., comma 2, senza che l'accoglimento del motivo e l'effettuazione della correzione leda il diritto di difesa delle parti, essendosi pienamente dispiegato il contraddittorio (Sez. 3 -, Sentenza n. 29029 del 13/11/2018 Rv. 651660 - 01).

Ciò posto, pur espunto l'avverbio "non" erroneamente inserito dal giudice di appello nella principale ed anzi unica argomentazione usata dalla sentenza impugnata a sostegno della decisione adottata, la sentenza impugnata è incorsa in violazione di legge.

Questa Corte (v. per tutte Sez. 5, Sentenza n. 5970 del 14/03/2014 Rv. 630740 - 01) ha affermato, con principio consolidato cui si intendere dare continuità in questa sede, come "In tema di IVA, i proventi di un'attività strumentale ed accessoria, svolta in modo assolutamente occasionale e, quindi, estranea a quella propria di impresa del contribuente, da accertarsi in concreto e non sulla base delle mere previsioni statuarie, debbono essere esclusi dal calcolo della percentuale di riduzione dell'IVA detraibile in ragione delle operazioni esenti effettuate, come confermato del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, lett. e), quater, "ratione temporis" vigente. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che aveva incluso, nel computo del "pro rata", gli interessi attivi derivanti da un isolato mutuo della società ricorrente in favore della sua controllante). Ciò in quanto, in via di principio, ai fini della determinazione dell'imposta a carico dell'impresa, nel sistema IVA della rivalsa e della detrazione, ciò che rileva è l'effettivo volume di affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate nell'esercizio dell'attività imprenditoriale (D.P.R. 633 del 1972, art. 1). Ne discende che, così come le operazioni passive che abbiano comportato il pagamento dell'IVA in rivalsa non danno diritto a detrazione se non rientrano nell'attività propria dell'impresa, poichè non hanno contribuito a determinare l'entità delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi che costituiscono l'oggetto dell'attività imprenditoriale, per la medesima ragione - a contrario - le operazioni attive esenti estranee a quell'oggetto non possono rientrare nel calcolo del pro- rata di riduzione dell'IVA detraibile (Cass. 10528/98), considerato anche che - com'è del tutto evidente - la determinazione dell'effettivo volume di affari del contribuente, sul quale è destinata ad incidere l'imposta, non può essere effettuata se non sulla base dell'attività in concreto dal medesimo esercitata.

Ed è proprio in tale prospettiva, pertanto, che il D.P.R. n. 633 del 1972 (art. 19, lett. e quater) impone di tenere conto delle operazioni esenti al fine della determinazione della percentuale di indetraibilità (c.d. pro-rata), solo quando formino oggetto "dell'attività propria dell'impresa", escludendo - di conseguenza - tutte quelle attività che, seppure previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio, per un migliore svolgimento dell'attività propria di impresa (Cass. 11085/08). L'esigenza, ai fini della determinazione dell'imposta, di tenere conto del coacervo delle operazioni di cessione e di prestazione di servizi effettuate nell'esercizio effettivo dell'impresa, comporta, infatti, la necessità di avere riguardo, non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, bensì a quella realmente svolta dal contribuente nell'esercizio dell'impresa.

A tal fine, pertanto, oltre agli atti che tipicamente esprimano il raggiungimento del fine produttivo enunciato nell'atto costitutivo dell'ente, occorre avere riguardo a quei soli atti ulteriori che si raccordino con detto fine secondo parametri di regolarità causale, o che siano comunque ad esso legati da un nesso di carattere funzionale non meramente occasionale (Cass. 6194/01, 9762/03, 11073/06, 6574/08). Il che comporta l'ovvia conseguenza che quegli atti che si pongono, invece, come meramente strumentali e occasionali rispetto al fine dell'impresa, non possono che essere esclusi dalla determinazione del pro-rata di riduzione dell'imposta detraibile.

In tale ordine di idee, questa Corte ha, di conseguenza, affermato che i proventi (interessi attivi) derivanti da attività di finanziamento avente carattere meramente accessorio e strumentale - accertato in concreto e non sulla base delle mere previsioni statutarie - rispetto all'attività di impresa svolta dal contribuente, debbono essere esclusi dal calcolo della percentuale di riduzione dell'IVA detraibile, in ragione delle operazioni esenti effettuate (c.d. pro-rata) (cfr. Cass. 7214/01).

Orbene, a tali principi, del tutto coerenti con il suesposto quadro giurisprudenziale generale di riferimento in materia, che si ritiene di dover condividere e ribadire anche con riferimento al caso di specie, non si è attenuto il giudice di appello, poichè, anche espungendo dall'unica frase che integra la motivazione della sentenza l'avverbio "non", chiaramente frutto di errore materiale come riconosciuto dalla stessa ricorrente, ha ritenuto che gli interessi attivi derivanti nei periodi di imposta 1998 e 1999 dalla attività di finanziamento in favore della controllante formavano oggetto della attività propria di impresa, per cui appariva legittimo l'operato della Amministrazione Finanziaria che aveva determinato l'imposta detraibile sulla base del rapporto tra l'ammontare delle operazioni imponibili che danno luogo a detrazione e l'ammontare complessivo delle operazioni costituenti il volume di affari, dato dalla somma delle operazioni imponibili e di quelle esenti, senza però considerare che si trattava di società che svolgeva la attività di produzioni di componenti per veicoli e tubi per freni idraulici e senza verificare se, sia pure con riguardo alla attività svolta in concreto dalla società contribuente, al di là della attività previamente definita dall'atto costitutivo come attività sociale, si trattasse o meno di attività che si raccordava al fine sociale secondo parametri di regolarità causale o che fosse ad esso legata da un nesso causale meramente occasionale (Cass. 6194/01, 9762/03, 11073/06, 6574/08, 5970/2014), anche con riguardo alle emergenze processuali, sottolineate dalla ricorrente nei giudizi di merito, per cui la attività di affidamento delle proprie risorse da parte della società ricorrente alla società controllante aveva avuto una incidenza minima sull'ammontare dei ricavi (appena l'1,2%) ed era stata limitata nel tempo, oltre che dalla esigenza di utilizzare la struttura di altra società del gruppo per tale marginale attività.

Di tali elementi, e cioè la marginalità e la occasionalità della attività, facenti parte del dibattito processuale, non ha tenuto alcun conto la sentenza impugnata che non contiene alcun riferimento ad essi e si limita ad affermare apoditticamente che la attività di finanziamento "non era propria dell'attività di impresa" (il che avrebbe dovuto portare all'accoglimento del ricorso originario della ricorrente) ovvero, espunto l'errore materiale, che era propria della attività di impresa; il che determina un errore di diritto posto che la valutazione della occasionalità o marginalità o meno della attività di finanziamento era elemento essenziale per la applicazione della normativa di riferimento, alla luce della elaborazione giurisprudenziale consolidata per cui gli atti che si pongono, invece, come meramente strumentali e occasionali rispetto al fine dell'impresa, non possono che essere esclusi dalla determinazione del pro-rata di riduzione dell'imposta detraibile.

Pertanto va accolto il ricorso nei limiti di cui alle precedenti statuizioni, mentre il secondo ed il terzo motivo restano assorbiti stante la loro interdipendenza con la violazione di legge che ha comportato la presa in carico anche delle questioni con essi proposte, il che rende superfluo il loro esame.

Considerata la necessità di ulteriori accertamenti in fatto, la sentenza impugnata deve essere, in relazione, cassata con rinvio, anche per le spese di questo giudizio di cassazione, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata, che si uniformerà ai principi di diritto sopra esposti.

P.Q.M.

LA CORTE:

Accoglie il primo ed il quarto motivo di ricorso, dichiara assorbiti il secondo ed il terzo motivo. Cassa l'impugnata sentenza e rinvia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata anche per le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, il 12 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 25 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza