Sentenza del 29/03/2019 n. 8813 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA - DETRAZIONI IVA - Determinazione "pro rata" - Criteri - Fattispecie.

Massima:

In tema di IVA, 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 (cd. "pro rata"), occorre considerare l'attività in concreto svolta in modo prevalente dall'impresa, assumendo a tal fine rilevanza l'esistenza di una contabilità distinta e la misura ingente dell'ammontare dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra attività. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva incluso nella relativa percentuale le operazioni derivanti dall'attività finanziaria svolta da una società, non trattandosi di un'attività occasionale o accessoria, bensì comprimaria o parallela a quella di gestione autostradale, come attestato dall'istituzione di due libri contabili separati per le due attività, dai quali era emersa la misura dei ricavi derivanti dall'attività finanziaria in misura pari a cinque volte la misura dei ricavi derivanti dall'attività gestoria).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio (in seguito, CTR), veniva rigettato l'appello proposto da A. S.p.a., ora F. S.P.A. (in seguito, la contribuente), e confermata la sentenza n. 187/22/2008 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma (in seguito, la CTP) avente ad oggetto un avviso di accertamento per rettifica della dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta 2000, per violazione della normativa in materia di c.d. pro-rata di detraibilità D.P.R. n. 633 del 1972, ex artt. 19 e 19 bis.

2. In particolare, per la parte che qui interessa, l'Amministrazione finanziaria qualificava determinati proventi conseguiti dalla contribuente, interessi su titoli obbligazionari e di Stato,

come relativi ad operazioni esenti e, dunque, da conteggiare ai fini del pro-rata di detraibilità per l'anno di imposta. Ricorreva la società, impugnando l'avviso avanti alla CTP, ritenendo le operazioni in questione fuori campo IVA e contestando il criterio di calcolo seguito secondo competenza anzichè di cassa e, comunque, trattandosi di operazioni accessorie a quelle imponibili.

La CTP rigettava il ricorso, ritenendo nel merito corretta la ripresa. L'appello della contribuente riproponeva le medesime doglianze del primo grado, ma la CTR lo rigettava confermando la decisione di prime cure.

3. Contro la sentenza la contribuente propone ricorso per Cassazione, affidato a tre motivi, cui replica l'Agenzia con controricorso. La contribuente deposita memoria.

Motivi della decisione

4. Con il primo motivo di ricorso, la contribuente deduce la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis, comma 1, in relazione a quanto previsto dal medesimo decreto, art. 3, comma 4, lett. b) con contestuale falsa applicazione dello stesso, art. 10, comma 1, n. 4 ai fini e per gli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver la CTR ritenuto che gli interessi attivi da lei percepiti nel 2000, quale corrispettivo dei prestiti obbligazionari effettuati dalla medesima società a favore di istituti di credito e dello Stato italiano, dessero luogo ad operazioni esenti anzichè fuori campo IVA. Con il terzo motivo di ricorso, si deduce la contraddittoria e, comunque, insufficiente motivazione, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver la CTR ritenuto che gli interessi percepiti dalla contribuente fossero accessori delle operazioni imponibili IVA (prestiti obbligazionari), come emergerebbe dal rigo VE23 della dichiarazione IVA presentata per l'anno di imposta.

5. I motivi, strettamente connessi e da trattarsi per tale ragione congiuntamente, sono infondati, per le ragioni che seguono.

La distinzione prima che rileva nel caso di specie è quella tra operazioni esenti e fuori campo IVA. Infatti, pena la compromissione dell'obiettivo di neutralità garantito dal sistema comune dell'IVA, le operazioni escluse dalla sfera di applicazione della sesta direttiva e che non danno diritto a deduzione devono essere escluse dal calcolo del pro rata di deduzione di cui agli artt. 17 e 19 della sesta direttiva.

In secondo luogo, nell'ambito del calcolo del prorata di deduzione occorre verificare se le operazioni finanziarie in questione che ricadono nella sesta direttiva, ma esenti da imposta in forza dell'art. 13, parte B, lett. d), della direttiva medesima, debbano essere considerate operazioni accessorie, poichè, in tal caso, ai sensi dell'art. 19, n. 2, secondo lemma, della detta direttiva, e in deroga alle disposizioni del n. 1 dell'articolo medesimo, ai fini del calcolo del pro-rata di deduzione non si tiene conto dell'importo del fatturato relativo a tali operazioni (cfr. CGUE, sentenza 29 aprile 2004, EDM, C-77/01, p. 54 e la giurisprudenza ivi citata).

6. Orbene, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, prevede che sono esenti da imposta: "(...) 4) le operazioni, relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a

quote sociali, eccettuate la custodia e l'amministrazione dei titoli; le operazioni, incluse le negoziazioni e le opzioni, eccettuate la custodia e amministrazione, relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli. Si considerano in particolare operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari i contratti a termine fermo su titoli e altri strumenti finanziari e le relative opzioni, comunque regolati; i contratti a termine su tassi di interesse e le relative opzioni; i contratti di scambio di somme di denaro o di valute determinate in funzione di tassi di interesse, di tassi di cambio o di indici finanziari, e relative opzioni; le opzioni su valute, su tassi di interesse o su indici finanziari, comunque regolate; 5) (...)".

7. Nel caso di specie le operazioni contestate sono gli interessi attivi percepiti dalla contribuente nell'anno di imposta, quale corrispettivo dei prestiti obbligazionari effettuati dalla società a favore di istituti di credito e dello Stato Italiano e rientrano nelle operazioni esenti. In tal senso, depongono le espressioni testuali nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 4, sopra richiamate, in particolare, il riferimento ampio al "le operazioni, relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci". Non coglie nel segno l'invocazione da parte della contribuente del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 4, lett. b), che, già sotto il profilo soggettivo, ha come destinatari i soggetti che emettono i titoli obbligazionari, come confermato già dalla rubrica dell'articolo, e non i soggetti che, come nel caso di specie, li hanno sottoscritti.

8. Passando ora alla valutazione relativa alla accessorietà, su cui insiste il terzo motivo, la Corte rammenta in linea generale che, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati ai fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può aversi nè riscossione dell'imposta a valle nè detrazione dell'imposta a monte: l'art. 17, paragrafo 5, comma 1, della sesta direttiva dispone che, per quanto riguarda i beni e i servizi utilizzati promiscuamente, la detrazione dell'IVA sia ammessa soltanto per il pro rata dell'imposta, determinato in base ad una frazione corrispondente alla cifra di affari relativa alle operazioni da cui l'IVA è detraibile diviso per l'importo totale della cifra di affari.

La Corte di Giustizia, nell'interpretare quest'ultima previsione, ha rammentato che "Un'attività economica deve essere qualificata come "accessoria", ai sensi dell'art. 19, paragrafo 2, della sesta direttiva qualora essa non costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa e non implichi un impiego significativo di beni e di servizi per i quali l'IVA è dovuta (...). Pertanto, si deve constatare che la composizione della cifra d'affari del soggetto passivo costituisce un elemento rilevante per determinare se talune operazioni debbano essere considerate come "accessorie", ai sensi dell'art. 19, paragrafo 2, seconda frase, della sesta direttiva, ma che si deve altresì tener conto, a tal fine, del rapporto tra dette operazioni e le attività imponibili di tale soggetto passivo nonchè, eventualmente, dell'impiego che esse implicano dei beni e dei servizi per i quali l'IVA è dovuta." (Corte di Giustizia, C-378/15, 14 dicembre 2016, Mercedes Benz Italia SpA, p.p. 48-49).

Tale sentenza è stata interpretata dalla Corte di Cassazione nel senso che "In tema di IVA, 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 (cosiddetto "pro rata"), occorre avere riguardo, non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, ma a quella effettivamente

svolta dall'impresa, atteso che, ai fini dell'imposta, rileva il volume d'affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, e, quindi, l'attività in concreto esercitata. (In applicazione dell'enunciato principio, la S.C. ha cassato la decisione impugnata che aveva escluso dal computo del "pro rata" le operazioni di finanziamento costituenti l'unica attività effettivamente svolta da una società avente quale oggetto sociale l'attività turistico-alberghiera)." (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 7654 del 24/03/2017, Rv. 643473 - 01).

9. La presente fattispecie è tuttavia diversa, in quanto la CTR ha accertato in fatto che l'attività finanziaria non è occasionale o accessoria, ma è quantomeno comprimaria o parallela a quella di gestione autostradale, sulla base di un accertamento in fatto sorretto da motivazione logica e congrua, non in contrasto con l'insegnamento della Corte di Giustizia summenzionata, e che poggia su elementi di prova individuati e non contestati. Infatti, innanzitutto, l'esercizio dell'attività finanziaria è pacificamente prevista dallo statuto della società, al pari della gestione di parte della rete autostradale; si tratta di un elemento di prova letterale che di per sè non è decisivo, ma di cui si deve tener conto.

E' poi in concreto che la CTR ha accertato il fatto che l'attività finanziaria fosse parallela a quella di gestione autostradale nel periodo d'imposta, già sul piano della contabilità, distinta rispetto a quella relativa alla gestione del tratto di rete autostradale, come confermato dal fatto che la società ha istituito due libri contabili.

Inoltre, è molto rilevante l'accertamento condotto dai giudici d'appello della misura ingente dell'ammontare dei ricavi emergenti dalla contabilità finanziaria, cinque volte tanto la misura, esigua, dei ricavi derivanti nell'anno di imposta dall'attività gestoria autostradale. Dev'essere così affermato il seguente principio di diritto: "In tema di IVA, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti, per verificare se una determinata operazione attiva rientri, o meno, nel calcolo del cosiddetto "pro rata", occorre avere riguardo a quella prevalente concretamente svolta dall'impresa e, a tal fine, ha rilievo l'esistenza di una contabilità distinta, e la misura ingente dell'ammontare dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra attività. (Nella fattispecie, il giudice d'appello aveva accertato che l'attività finanziaria svolta dalla società non era occasionale o accessoria, ma era quantomeno comprimaria o parallela a quella di gestione autostradale, circostanza attestata dall'istituzione di due libri contabili separati per le due attività, da cui era emersa la misura dei ricavi derivanti dall'attività finanziaria in misura pari a cinque volte la misura dei ricavi derivanti dall'attività gestoria).".

10. Tali elementi, letti congiuntamente, portano a non ritenere decisivo in senso contrario l'elemento, fatto valere nel motivo, della modesta proporzione degli interessi attivi in questione rispetto al volume d'affari complessivo, pure inferiori all'1 x 100 nell'anno di imposta. Infatti, il confronto va fatto sì in relazione anche al volume d'affari, come indicato dalla stessa Corte di Giustizia ma, se questo criterio vale per i ricavi corrispondenti agli interessi attivi, vale anche per i ricavi corrispondenti all'attività gestoria, e resta invariata la sproporzione sopra indicata, che porta a confermare come l'attività in contestazione non possa qualificarsi come accessoria ed

anzi, nell'anno, di imposta, sia quantomeno comprimaria per l'attività di impresa della contribuente, rispetto a quella gestoria autostradale.

11. Con il secondo motivo di ricorso, la contribuente deduce la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis, comma 1, in relazione a quanto previsto del medesimo decreto, art. 6, comma 3, ai fini e per gli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè la contraddittoria e comunque insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo della controversia ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Il primo paradigma normativo si ritiene violato per aver la CTR contraddittoriamente ricavato la data di percezione degli interessi dal bilancio di esercizio della società, che fa esclusivo riferimento alla loro maturazione e, dunque, a dimostrare solo l'an ma non il quando. Il secondo paradigma, per aver la CTR contraddittoriamente ritenuto che gli interessi in questione siano stati effettivamente percepiti nel 2000, e non invece nell'anno o negli anni successivi.

12. Il motivo è in parte infondato, sotto il profilo del primo paradigma e, in parte, inammissibile, sotto il profilo del secondo. Pacifico il fatto che le operazioni relative agli interessi di cui trattasi non sono state incluse nei registri IVA, la contribuente non indica quale documento decisivo e contrario potesse essere utilizzato, in alternativa ai dati del bilancio da parte dell'Amministrazione. Si tratta di un criterio non solo razionale, ma anche normativamente previsto, ad esempio dal T.U.I.R. all'art. 61, in tema di "Valutazione dei titoli" e all'art. 59, in tema di "Rimanenze finali" e pure dalla giurisprudenza della Corte in materia di IVA e calcolo del pro-rata. Ad esempio, in un caso deciso la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto inapplicabile il "pro rata", in ragione della natura occasionale delle operazioni di compravendita di titoli esenti, in quanto dai bilanci risultava che le stesse non erano mai state svolte prima dell'esercizio oggetto dell'accertamento (Cass. 16 marzo 2018 n. 6486).

Conseguentemente, non solo non sussiste la violazione di legge denunciata, ma nemmeno il vizio motivazionale allegato, in quanto la contribuente non fa valere alcuna prova decisiva e contraria non considerata dai giudici d'appello.

13. In conclusione, il ricorso è destituito di fondamento, e al rigetto segue il regolamento delle spese di lite, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna parte ricorrente al pagamento delle spese, liquidate in Euro 7.000,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 2 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 29 marzo 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza