Sentenza del 05/11/2020 n. 24708 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con avviso di rettifica notificato alla società I.A. s.p.a. (di seguito, anche "I.", o "l'incorporante") in data 8.6.1984, l'Ufficio IVA di Roma recuperò a tassazione l'importo di L. 550.185.000, quale credito relativo all'anno d'imposta 1980, indebitamente ottenuto a rimborso dalla stessa società. Quest'ultima propose ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria di primo grado di Roma, affermando il pieno diritto al rimborso di detto credito, derivante dalle vicende societarie che l'avevano interessata. In particolare, I. espose che essa svolgeva in regime di separazione, ai sensi dell'art. 36 del d.p.r. n. 633/1972, un'attività assicurativa esente e un'attività agricola imponibile, e che nel novembre del 1980 aveva incorporato tre società di capitali (T. s.p.a., A. s.r.l. e I. s.r.l., le prime due svolgenti attività esenti e la terza attività imponibile ai fini IVA). Nel procedere alla dichiarazione IVA per l'anno 1980, essa società aveva di fatto "congelato" i crediti maturati in capo alle società incorporate e non li aveva quindi inclusi nel calcolo del proprio pro rata di detrazione, così in sostanza calcolando distinti pro rata, senza procedere al calcolo di un pro rata unico relativo ad essa sola incorporante. Donde l'esposizione, nella detta dichiarazione IVA, di un credito di L. 619.658.000, chiesto ed ottenuto a rimborso, ma riconosciuto dall'Ufficio - per effetto dell'atto impugnato - nella minor somma di L. 69.473.000.

L'adita Commissione respinse il ricorso della contribuente con sentenza del 1.7.1986, ma la Commissione Tributaria di secondo grado di Roma ne accolse l'appello con sentenza del 20.9.1988, riformando la prima decisione e annullando l'atto impugnato. Tuttavia, la Commissione Tributaria Centrale, con sentenza del 21.10.2011, accolse l'impugnazione dell'Ufficio, così annullando la seconda decisione e rigettando la domanda della società.

U. s.p.a. (che ha frattanto incorporato A.A. s.p.a., a sua volta incorporante di I.A. s.p.a.) propone ora ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, illustrati da memoria. L'Agenzia delle Entrate ha depositato "atto di costituzione", al solo fine di eventualmente partecipare alla pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 19, comma 3, del d.p.r. n. 633/1972, vigente ratione temporis, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente censura la decisione impugnata per aver disconosciuto la legittimità del proprio operato, peraltro improntato a precise direttive ministeriali, in base alle quali il credito IVA maturato dalle società incorporate doveva essere "congelato" e chiesto a rimborso dalla incorporante. In particolare, la società evidenzia di aver presentato per l'anno 1980 un'unica

dichiarazione IVA, cui erano allegati distinti prospetti comprendenti i dati relativi sia alle due attività da essa svolte, sia quelli relativi alle tre società incorporate, per il periodo antecedente alla fusione. In detta dichiarazione essa ricorrente ha determinato il pro rata di detrazione per ciascuna delle società, sulla base del rapporto tra volume d'affari e ammontare delle operazioni esenti singolarmente contabilizzate da ciascuna di esse.

Secondo la ricorrente, la C.T.C. ha violato la norma in rubrica - e più in generale, anche i principi generali sia nazionali che comunitari in tema di IVA - perché, alla luce della non imponibilità delle cessioni avvenute in dipendenza di fusioni o trasformazioni societarie, ex art. 2, comma 3, lett. f), del d.p.r. n. 633/1972, deve inferirsene che la fusione non interrompe il periodo d'imposta delle società incorporate, sicché le operazioni eseguite ante fusione, pur dovendo confluire nell'unica dichiarazione dell'incorporante, non perdono autonoma rilevanza. Né può dirsi - come ha fatto la C.T.C. - che nel procedere in tal senso si è effettuata una artificiosa frammentazione del periodo d'imposta, sia perché in campo IVA non esiste un periodo d'imposta in senso sostanziale, sia perché il sistema IVA non consente alcuna retrodatazione degli effetti della fusione, come avverrebbe a seguire la tesi del giudice tributario.

1.2 - Con il secondo motivo, si lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 19, comma 1, d.p.r. n. 633/1972 e dell'art. 17, par. 1 e 2 della Sesta direttiva IVA (77/388/Cee), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente, ancora, si duole dell'erroneità della decisione impugnata, perché viola il portato dell'art. 17 della Sesta direttiva IVA (e dell'art. 19, comma 1, cit., che ne è attuazione) che attribuisce natura eminentemente soggettiva al diritto di detrazione, nella specie già acquisito (e immediatamente "spendibile") dalle società incorporate.

1.3 - Con il terzo motivo, infine, si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 10 della legge n. 212/2000 e dell'art. 97 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. Rileva la ricorrente che, per quanto si tratti di norma entrata in vigore successivamente ai fatti di causa, il principio espresso dall'art. 10 dello Statuto del contribuente è da considerarsi immanente nei rapporti tra contribuente e Fisco, perché espressione di diverse norme costituzionali, tra cui quella dettata dall'art. 97. Ne discende l'erroneità della decisione impugnata, anche nella parte in cui non ha tenuto nel debito conto che essa società aveva improntato il proprio operato alle specifiche indicazioni desumibili, per il caso di fusione per incorporazione, da plurime risoluzioni del Ministero delle Finanze.

2.1- Preliminarmente - per quanto in apparenza superfluo - va qui ben evidenziato che il perimetro normativo cui far riferimento, ai fini della decisione del presente ricorso, deve individuarsi in quello vigente all'epoca della fusione per incorporazione di T. s.p.a., A. s.r.l. e I. s.r.l. in I.A. s.p.a., avvenuta nel novembre 1980. Ciò, non solo riguardo alla normativa tributaria, ma anche a quella civilistica attinente alla fusione tra società, occorrendo far riferimento alle disposizioni antecedenti sia alla riforma del diritto societario del 2003 (d.lgs. 17.1.2003, n. 6), ma anche alla prima riforma del codice civile sulla fusione (d.lgs. 16.1.1991, n. 122), con cui era stata data attuazione alla Terza e alla Sesta Direttiva Cee in materia societaria (questo ultimo intervento normativo, peraltro, non attinge specificamente le questioni che qui interessano).

Rilevano quindi, essenzialmente, nel testo vigente ratione temporis, A) l'art. 19 del d.p.r. n. 633/1972, che così recitava (nella parte di interesse): "1. Per la determinazione dell'imposta

dovuta a norma del primo comma dell'art. 17, o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. (...) 3. Se il contribuente ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 la detrazione è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume d'affari dell'anno stesso, arrotondata all'unità inferiore. La riduzione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la riduzione in base a una percentuale determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. 4. Per il calcolo della percentuale di riduzione l'ammontare delle operazioni esenti è determinato senza tenere conto di quelle indicate ai numeri 6), 10) e 11) dell'art. 10 e non si tiene conto nemmeno nel volume di affari, quando non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono accessorie ad operazioni imponibili, delle altre operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) del detto articolo"; B) l'art. 30 del d.p.r. n. 633/1972, che così recitava: "1. La differenza tra l'ammontare dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale e l'ammontare delle somme già versate mensilmente ai sensi dell'art. 27 deve essere versata in unica soluzione entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione. 2. Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3) dell'art. 28, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto a sua scelta di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, annotandolo nel registro indicato dall'art. 25, ovvero di chiederne in tutto o in parte il rimborso all'atto della presentazione della dichiarazione stessa. 3. I contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili possono chiedere il rimborso, in deroga al comma precedente, limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili. La limitazione non si applica ai contribuenti che hanno effettuato operazioni non imponibili ai sensi degli articoli 8, 8-bis e 9 rientranti nell'attività propria dell'impresa esercitata, operazioni esenti di cui ai numeri 6), 10) e 11) dell'art. 10, ovvero effettuano operazioni di cui alle lettere g) ed I) dell'art. 2 e alla lettera g) dell'art. 3" (comma, quest'ultimo, in vigore dal 1.1.1981); ed infine, salvo quanto si dirà, C) l'art. 2504, comma 4, c.c., che così disponeva: "La società incorporante o quella che risulta dalla fusione assume i diritti e gli obblighi delle società estinte" (tale norma è stata poi sostanzialmente trasfusa nell'art. 2504-bis, comma 1, c.c., dal già citato d.lgs. n. 22/1991).

3.1 - Ciò posto, i primi due motivi, da esaminarsi congiuntamente perché connessi, sono infondati.

Come non manca di rilevare la ricorrente, anche in memoria, la questione della disciplina del pro rata di detrazione in caso di fusione tra società soggette a regimi IVA diversi non risulta mai affrontata, prima d'ora, dalla giurisprudenza di legittimità. Né, tantomeno, essa è regolata da una specifica disciplina, sicché è inevitabile procedere ad una ricognizione generale del sistema - nei limiti di una ricerca funzionale allo scrutinio del ricorso che occupa, ovviamente - per poi rinvenire la regola offerta dall'ordinamento per la soluzione della questione stessa.

3.2 - Muovendo, anzitutto, dalla tematica della fusione per incorporazione, nella giurisprudenza di questa Corte non mancano precedenti - dettati, essenzialmente, in relazione alla necessità di individuare la giusta parte del rapporto processuale a seguito della fusione stessa, specie riguardo alla proposizione delle impugnazioni o all'applicazione o meno dell'interruzione ex artt. 299 ss. c.p.c. - che segnano una decisa linea di demarcazione temporale tra il prima e il dopo la riforma societaria del 2003.

Infatti, dopo alcune oscillazioni nella stessa giurisprudenza delle Sezioni Unite (si vedano, Cass., Sez. Un., n. 2637/2006, da una parte, e Cass., Sez. Un. , n. 27183/2007, dall'altra), è ormai ampiamente ricevuta l'affermazione per cui le fusioni successive al 1.1.2004 - essendo venuto meno, nel nuovo testo normativo, ogni riferimento letterale al fenomeno estintivo della società incorporata, già presente nell'art. 2504, comma 4, e nell'art. 2504-bis, comma 1, c.c., introdotto dal d.lgs. n. 22/1991 - vanno inquadrate non già sotto il profilo successorio, bensì sotto quello modificativo-evolutivo dello stesso soggetto giuridico, che conserva la propria identità (così, Cass., Sez. Un., n. 19698/2010; nello stesso senso, tra le più recenti, tra l'altro, v. Cass. n. 24498/2014; Cass. n. 4042/2019).

Ma la stessa Cass., Sez. Un., n. 19698/2010, in relazione alle fusioni realizzate in epoca precedente al 1.1.2004, ha finito con l'abbandonare la concezione antropomorfica delle società (sostanzialmente sottesa alla ritenuta applicabilità dell'interruzione del processo, in caso di fusione); si è infatti affermato - sempre in prospettiva processualistica - che seppur occorra prendere atto della estinzione della società incorporata, in virtù della esplicita previsione normativa previgente, le fusioni anteriori alla riforma del 2003 danno "luogo ad un fenomeno successorio, (ma) si diversificano dalla successione 'mortis causa' perché la modificazione dell'organizzazione societaria dipende esclusivamente dalla volontà delle società partecipanti" (in senso conforme, Cass. n. 21916/2011, Cass. n. 8600/2014 e, più recentemente, Cass. n. 1376/2016).

In sostanza, le fusioni per incorporazione pre-riforma si caratterizzano ad un tempo per l'estinzione della società incorporata, e per la sostituzione ad essa dell'incorporante, che "assume i diritti e gli obblighi" della prima, ma senza alcuna soluzione di continuità, trattandosi di un fenomeno (in senso lato) negoziale, ma con effetto traslativo universale del patrimonio, e ciò in piena coerenza col dettato dell'art. 19 della Terza direttiva 78/855/Cee del Consiglio del 9 ottobre 1978, nel testo vigente ratione temporis, che al primo par. stabiliva testualmente: "La fusione produce ipso jure e simultaneamente i seguenti effetti: a) il trasferimento universale, tanto tra la società incorporata e la società incorporante quanto nei confronti dei terzi, dell'intero patrimonio attivo e passivo della società incorporata alla società incorporante; b) gli azionisti della società incorporata divengono azionisti della società incorporante; c) la società incorporata si estingue".

3.3 Venendo al tema dell'IVA e al pro rata di detrazione (definito al tempo "pro rata di indetraibilità"), v'è anzitutto da evidenziare che, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. f), del d.p.r. n. 633/1972, all'epoca vigente, le operazioni derivanti da fusione non sono operazioni imponibili. Infatti, "Non sono considerate cessioni di beni: (...) f) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti; (...)".

Ciò posto, costituisce caposaldo del sistema dell'IVA la regola per cui i soggetti passivi hanno la possibilità di detrarre l'imposta assolta o dovuta o loro addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (art. 19, comma 1, d.p.r. n. 633/1972), ciò che costituisce attuazione dell'art. 17, par. 2, della Sesta direttiva IVA. Inoltre, ove il soggetto passivo compia sia operazioni che conferiscono il diritto di detrazione, sia operazioni che non lo conferiscono (in quanto esenti), sovviene il calcolo del pro rata di detrazione: tale concetto individua la percentuale di detraibilità dell'IVA sugli acquisti, ottenibile dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni che conferiscono il suddetto diritto di detrazione (al numeratore) e lo stesso volume, aumentato di quello corrispondente alle operazioni esenti, pari quindi all'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate (al denominatore), e concernente l'attività in concreto esercitata (Cass. n. 7654/2017; Cass. n. 4613/2016; Cass. n. 5970/2014; Cass. n. 25475/2013).

Al riguardo, ancor più di recente, questa Corte ha condivisibilmente affermato 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 (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" (Cass. n. 8813/2019).

Come precisato in massima (Rv. 653351-01), nella fattispecie il giudice d'appello aveva correttamente 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 principale (gestione autostradale), come desumibile 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 addirittura pari a cinque volte la misura dei ricavi derivanti dall'attività gestoria.

Tornando al piano generale, può in definitiva evidenziarsi che - a fronte della facoltà riconosciuta agli Stati membri dall'art. 17, par. 5, comma 3, della Sesta direttiva IVA, di ricorrere a metodi di determinazione del diritto di detrazione specifici, di carattere derogatorio - il legislatore italiano ha adottato quello secondo cui uno Stato membro può autorizzare ovvero obbligare un soggetto passivo ad operare la detrazione relativamente a tutti i beni e i servizi utilizzati per tutte le operazioni contemplate nel comma 1 (operazioni imponibili ed operazioni esenti), e quindi in base ad un metodo fondato sulla cifra di affari.

Di ciò costituisce piena espressione proprio l'art. 19, commi 3 e 4, del d.p.r. n. 633/1972, nel testo applicabile ratione temporis, prima riportati (v. par. 2.1), che si completa con la previsione dell'art. 36, comma 1, dello stesso d.p.r. , che stabilisce che "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".

Peraltro, con riferimento alla cifra di affari, la CGUE, con sentenza 14.12.2016, in causa C-378/15, M., investita da rinvio pregiudiziale italiano, ha recentemente affermato che la citata disposizione della Sesta direttiva concerne il complesso dei beni e dei servizi utilizzati dal

soggetto passivo, non occorrendo che tali beni e servizi servano ad effettuare sia le operazioni che conferiscono il diritto di detrazione, sia quelle che invece non lo conferiscono, proprio in ciò dovendo ravvisarsi la deroga rispetto alla regola generale (v. sul punto, amplius, la già citata Cass. n. 7654/2017).

3.4.1 - Così inquadrati i confini esterni della questione che occupa, v'è da dire che sono incontroversi tra le parti alcuni elementi astrattamente rilevanti nella fattispecie, quali l'esatto momento di efficacia della fusione (avvenuta nel novembre 1980), nonché la stessa composizione del numeratore e del denominatore di ciascuna società, ai fini del calcolo del pro rata individuale al momento della fusione stessa, sicché di tali aspetti non mette conto occuparsi.

Ciò che invece è controverso e che incentra il nucleo essenziale della vicenda è la modalità dell'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti da parte e delle società incorporate e dell'incorporante, avuto riguardo all'anno d'imposta in cui s'è perfezionata la fusione.

3.4.2 - Come già s'è detto, Intercontinentale ha presentato per l'anno 1980 un'unica dichiarazione IVA, allegando distinti prospetti comprendenti i dati relativi sia alle due attività da essa svolte (assicurativa esente, nonché agricola imponibile), sia quelli relativi alle tre società incorporate (T. s.p.a., A. s.r.l. e I. s.r.I., le prime due svolgenti attività esenti da IVA, la terza attività imponibile), per il periodo antecedente alla fusione. In tal guisa, Intercontinentale ha determinato il pro rata di detrazione per ciascuna delle società coinvolte nella fusione, unificandolo per il periodo ad essa successivo, ma mantenendo distinti pro rata per ciascuna per il periodo precedente alla fusione stessa. In particolare, essa ha esposto per se stessa un pro rata di indetraibilità pari al 97% per l'attività assicurativa, e all'1,29% per l'attività agricola, nonché pari al 100% per T. e A. (entrambe esercenti attività esente), non calcolando infine alcun pro rata per I. (svolgente esclusivamente attività imponibile).

Così facendo, Intercontinentale ha "cristallizzato" i crediti IVA delle società incorporate alla data della fusione, evidenziando un credito complessivo di L. 619.658.000, tempestivamente chiesto a rimborso - ovviamente, dopo la fusione - e ottenuto il 9.3.1983. L'Ufficio, tuttavia, con l'atto impugnato ha riconosciuto la sussistenza del credito per la minor somma di L. 69.473.000, ritenendo doversi applicare tout court il pro rata dell'incorporante (pari al 97%) sull'intero ammontare dell'IVA sugli acquisti operata, nel corso del 1980, sia da Intercontinentale che dalle incorporate (per un totale complessivo di L. 2.285.214.000).

Nel confermare la bontà dell'operato dell'Ufficio, e nel riformare la sentenza di secondo grado, la C.T.C. ha evidenziato che il disposto dell'art. 19, comma 3, cit., fa riferimento al periodo di un intero anno, ai fini del calcolo del pro rata, che deve riferirsi a quello della società incorporante, tenuto anche conto delle operazioni poste in essere dalle incorporate per l'epoca precedente alla fusione.

Si è poi osservato che la tesi di Intercontinentale implica una artificiosa scomposizione del periodo d'imposta in due periodi (ante e post incorporazione), al solo scopo di conservare i crediti maturati in capo alle società incorporate, oramai prive di autonoma identità per effetto

della fusione, che ha determinato la confluenza di tutte le operazioni precedenti nel regime IVA proprio dell'incorporante.

3.4.3 - Censurando tale percorso argomentativo, con i due motivi in esame la ricorrente muove numerose considerazioni, a sostegno delle denunciate violazioni e false applicazioni di norme di diritto.

A) Essa evidenzia anzitutto come il tema delle operazioni straordinarie, ai fini IVA, sia sostanzialmente reputato irrilevante dal legislatore comunitario (art. 5 della Sesta direttiva) e più esplicitamente dallo stesso legislatore interno quanto alla fusione [v. il già citato art. 2, comma 3, lett. f), del d.p.r. n. 633/1972], e ciò per motivi di semplicità, onde evitare eccessivi oneri alle imprese coinvolte, costrette nel caso ad ingenti esborsi di liquidità per ottenerne subito dopo l'ammissione alla detrazione. Sottolinea però che la fusione non interrompe il periodo d'imposta delle società fuse o incorporate, perché le operazioni precedenti alla fusione stessa conservano la loro autonoma rilevanza, il che assume particolare importanza quando - come nella specie - le società coinvolte nel fenomeno successorio sono soggette a regimi IVA diversi.

B) Sotto altro profilo, in relazione all'affermazione della C.T.C. circa l'artificiosa frammentazione del periodo d'imposta, la società sottolinea la rilevante differenza tra il regime delle II.DD. e dell'IVA: anzitutto, 1) perché nell'IVA non esiste un concetto sostanziale di periodo d'imposta (il periodo annuale è solo un'aggregazione contabile di singole operazioni, che già di per sé integrano il fatto generatore dell'imposta); inoltre, 2) perché - al contrario di quanto espressamente previsto dall'art. 172, comma 9, del d.p.r. n. 917/1986 per le imposte sui redditi - non è possibile far retroagire, ai fini IVA, gli effetti della fusione ad una data antecedente a quella di efficacia della fusione stessa, non essendovi alcuna disposizione in tal senso.

C) Ancora, espone la ricorrente che il proprio operato evita artificiose commistioni ed effetti distorsivi verificabili in talune ipotesi di fusione in danno dell'Erario, fotografando la posizione IVA delle società coinvolte così come essa si è generata, garantendo il principio di neutralità dell'IVA.

D) Ulteriore conferma della esattezza della propria tesi viene poi rinvenuta dalla ricorrente nella circostanza che l'art. 19-bis d.p.r. n. 633/1972, nel testo all'epoca in vigore, disciplina gli effetti delle operazioni straordinarie in relazione alle rettifiche in caso di variazione della percentuale di detrazione concernente beni ammortizzabili, che sia superiore a dieci punti percentuali, ovvero in caso di cessione del bene durante il quadriennio. Tale specifica previsione, secondo la società, dimostra pienamente che la percentuale di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti può essere corretta e modificata solo nel caso in cui sia espressamente previsto dalla legge.

Del resto, per quanto non specificamente applicabile alla controversia, in quanto emanata in epoca successiva, denoterebbe univocamente nel senso caldeggiato dalla società la disposizione dell'art. 2, comma 1, lett. c), del d.l. n. 557/1993, conv. in legge n. 133/1994, con cui al già citato art. 19-bis venne aggiunto un ultimo comma, che così disponeva: "Se i beni ammortizzabili sono acquisiti in dipendenza di atti di fusione, di scissione, di cessione di aziende, compresi i complessi aziendali relativi ai singoli rami dell'impresa, ovvero di conferimento, le disposizioni di cui ai precedenti commi si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati

dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa o dal soggetto cedente o conferente. I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche".

Tale disposizione, ritenuta di natura ricognitiva di principi immanenti nel sistema dell'IVA e pertanto non propriamente innovativa, dimostra - secondo la ricorrente - che nel caso di fusione, la rettifica della percentuale di detrazione dei beni ammortizzabili andrà calcolata separatamente per ciascuna delle società coinvolte, che potranno presentare percentuali di detrazione differenti per lo stesso anno. In sostanza, è possibile applicare l'art. 19-bis cit. solo se si ammette che nel caso di fusione si debbano calcolare i pro rata per ciascuna società.

E) Sotto altro profilo, si evidenzia che il diritto alla detrazione dell'IVA, sia in forza della normativa nazionale, che comunitaria, ha natura eminentemente soggettiva. La tesi della "confusione" dei pro rata, avallata dalla C.T.C., finisce quindi da un lato per comportare una commistione tra posizioni soggettive diverse (il pro rata di una società finisce con l'essere influenzato da operazioni poste in essere da altra società), e soprattutto incide sul diritto alla detrazione già definitivamente consolidatosi nel patrimonio del soggetto passivo considerato. Del resto, a seguire l'impostazione della C.T.C., il diritto alla detrazione si potrebbe acquisire solo alla fine del periodo d'imposta, ma l'art. 17, par. 1, della Sesta direttiva IVA stabilisce chiaramente che il diritto alla detrazione nasce "quando l'imposta deducibile diventa esigibile", ossia quando viene effettuata la cessione o la prestazione o quando viene emessa la relativa fattura. È quindi evidente, secondo la società, che per le operazioni ante fusione non sia possibile modificare il regime della detrazione, per come già consolidatosi in capo alle incorporate, sicché la fusione stessa non può incidere su detto diritto.

F) Infine, in memoria, la ricorrente invoca l'interpretazione analogica di quanto disposto in tema di scissione dall'art. 16, comma 11, lett. a), della legge n. 537/1993, secondo cui, ai fini IVA, ciascuna società beneficiaria subentra alla scissa negli obblighi e nei diritti che derivano dall'applicazione dell'imposta, in relazione alle operazioni effettuate tramite l'azienda o i cespiti aziendali che le sono trasferiti. Secondo la società, tale disposizione costituisce diretta espressione del principio sancito dall'art. 2504-bis c.c., sicché ben potrebbe applicarsi alla fattispecie; ne consegue che la prosecuzione delle attività delle società incorporate, ai fini che interessano, si realizza mediante la presentazione di un'unica dichiarazione IVA da parte dell'incorporante, lasciando però immodificate le situazioni già definitivamente realizzate.

3.5.1 - Ritiene la Corte che nessuno degli argomenti esposti colga nel segno.

Occorre, anzitutto, ribadire che - avuto riguardo alla disciplina vigente ratione temporis, e segnatamente al disposto dell'art. 2504, comma 4, c.c. - la fusione per incorporazione per cui è processo ha certamente determinato l'estinzione delle società T., A. e I., incorporate da Intercontinentale (v. par. 3.2). Tuttavia, a differenza di quanto avviene di norma nel caso di estinzione della società (arg. ex art. 2495 c.c. vigente), la natura lato sensu negoziale del fenomeno della fusione (dipendendo detta estinzione, pur sempre, dalla manifestazione di volontà degli organi sociali delle compagini coinvolte) ha lasciato necessariamente indefiniti i rapporti pendenti rispetto ai terzi, nei quali è subentrata automaticamente la società incorporante, senza soluzione di continuità.

Già quanto precede, dunque, oscura l'argomento della soggettività del diritto di detrazione ex art. 19 d.p.r. n. 633/1972, speso dalla ricorrente specialmente col secondo mezzo (v. par. 3.4.3, lett. E): è evidente che detto diritto non può che essere esercitato dal soggetto che vi subentra nella titolarità, per effetto dell'estinzione della società incorporata. Né, tantomeno, v'è ragione di trattare il credito IVA - che dall'esercizio della detrazione consegue, come si dirà tra breve - alla stregua di un diritto personalissimo, stante anche la sua libera cedibilità, seppur secondo determinate forme (v. Cass. n. 27278/2019).

Del resto, si discute nella sostanza non già del diritto di detrazione in sé e per sé, ma appunto della sorte di un credito IVA nella sua consistenza all'atto della fusione; il che significa che detto credito, per effetto della sua confluenza nel patrimonio dell'incorporante, è già astrattamente suscettibile di essere modificato sul piano quantitativo (basti pensare al fenomeno della confusione ex art. 1253 c.c.), alla stregua di qualsiasi altro credito.

Non può dunque ritenersi pertinente la giurisprudenza europea invocata dalla ricorrente in tema di cessione d'azienda (CG, sentenza 22.2.2001, in causa C- 408/98, Abbey National), proprio perché nel caso esaminato dalla Corte di Giustizia non si era al cospetto di un fenomeno estintivo-successorio, ma di un subentro in un nucleo determinato di rapporti giuridici attivi e passivi, a titolo particolare (si veda, in tema di cessione di aziende bancarie, Cass., Sez. Un., n. 875/2003).

Lo stesso fenomeno successorio connesso alla fusione, nel senso prima esposto, conferma poi l'indifferenza del dato normativo rispetto alla fusione stessa (v. par. 3.4.3, lett. A): poiché i rapporti indefiniti con i terzi proseguono senza soluzione di continuità, la loro confluenza nel patrimonio dell'incorporante non può che determinarne l'attrazione al regime proprio di quest'ultima e comportare, quanto al pro rata di detrazione, la sola rilevanza dell'ammontare dei dati contabili complessivi in essere alla fine del periodo d'imposta, in cui deve operarsi il conguaglio definitivo (v. amplius par. seguente).

Considerazioni in tutto analoghe possono spendersi riguardo al problema della mancanza di una norma - per l'IVA e a differenza di quanto previsto per le II.DD. (v. par. 3.4.3, lett. B, n. 2) - che consenta la retrodatazione degli effetti della fusione: in realtà, è proprio il descritto fenomeno successorio a determinare non già la retrodatazione degli effetti, ma l'evoluzione del trattamento dei cespiti trasferiti in ragione del regime proprio della società incorporante.

3.5.2 - Riportando l'analisi sul piano più generale del diritto di detrazione ex art. 19 del d.p.r. n. 633/1972, già l'art. 17, par. 1, della Sesta direttiva IVA stabiliva che esso sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.

Per quanto tale disposizione sia stata attuata dal legislatore italiano solo con il d.lgs. n. 313/1997, mediante aggiunta di un secondo periodo all'art. 19, comma 1 (del seguente tenore: "Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo", applicabile agli acquisti ed alle importazioni la cui imposta diviene esigibile a decorrere dal 1 gennaio 1998, ai

sensi dell'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 313/1997), può comunque ritenersi che essa spiegasse già la sua forza cogente nell'ordinamento interno, sul punto, anche riguardo alle fattispecie precedenti, stante la sua indubbia natura self-executing.

Se, dunque, è indiscutibile che le operazioni poste in essere dalle società incorporate da Intercontinentale, nel corso del 1980, hanno determinato - già al momento dell'esigibilità dell'imposta - l'insorgenza del diritto alla detrazione dell'IVA relativa sugli acquisti, ciò non significa, tuttavia, che detto diritto debba necessariamente tradursi nella cristallizzazione della posizione IVA di ciascuna di esse società alla data di efficacia della fusione stessa. In realtà, ciò che è realmente indiscutibile è il diritto di detrazione (Van detrahatur), che sorge per la singola operazione considerata; non però il quomodo (e, conseguentemente, il quantum dell'eccedenza finalmente fruibile dal contribuente).

Infatti, è pienamente indicativa, sul punto, proprio la disposizione dell'art. 30 del d.p.r. n. 633/1972 (v. par. 2.1), laddove si determina la modalità di fruizione dell'eccedenza stessa (risultante dalla dichiarazione annuale) nel diritto del contribuente di scegliere se computare il relativo importo in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiederne in tutto o in parte il rimborso all'atto della presentazione della predetta dichiarazione.

Insomma, altro è il diritto di detrazione, altro è il suo esercizio (si veda, ex multis, Cass. n. 14767/2015), cui solo si ricollega, non a caso, il calcolo dell'eccedenza. Infatti, almeno nel sistema all'epoca vigente, è solo con la dichiarazione annuale che si determina il saldo IVA (a debito o a credito del contribuente) e solo con essa l'eventuale eccedenza può essere richiesta a rimborso (v. art. 30, commi 1 e 2; per la verità, l'art. 38-bis del d.p.r. n. 633/1972 anche all'epoca prevedeva comunque la possibilità di chiedere a rimborso l'eccedenza IVA per periodi inferiori all'anno, sebbene per ipotesi residuali che in questo procedimento non risultano mai essere state evocate).

Non è dunque il diritto di detrazione a sorgere alla fine del periodo d'imposta (come paventato dalla ricorrente), ma è solo in quest'epoca che esso diventa fruibile, divenendone possibile la pratica e concreta espressione - quale che sia la scelta effettuata dal contribuente ai sensi dell'art. 30 cit. - in forza della chiusura contabile ai fini IVA.

Nessun ostacolo, sotto il profilo in discorso, può dunque derivare dalla individuazione del momento di insorgenza del diritto alla detrazione, che - nella sua pratica traduzione effettuale-quantitativa - è evidentemente suscettibile di scontare gli effetti del regime IVA cui è soggetto il cessionario. Il che vale, in primo luogo, proprio per la determinazione del pro rata di detrazione, che non a caso, sia nella previsione dell'epoca (art. 19, comma 3), sia in quella attuale (comma 5), va effettuato provvisoriamente, avuto riguardo alla percentuale di detrazione dell'anno precedente, ma "salvo conguaglio alla fine dell'anno".

Pertanto, se ciò vale per il soggetto passivo in sé considerato (ove svolga attività esenti, ex art. 10), lo stesso non può che valere, a maggior ragione, per il soggetto passivo che abbia incorporato società tenute a regimi IVA differenti, suscettibili di avere un proprio pro rata per l'epoca precedente alla fusione, e titolari di un'eccedenza IVA non ancora richiedibile a rimborso (id est, titolari del diritto di detrazione, non ancora esercitabile), come è nella specie. È quindi

evidente che, in quest'ottica, non può configurarsi alcuna violazione neanche del principio di neutralità dell'IVA, come pure paventato dalla ricorrente.

3.5.3 - Le considerazioni che precedono consentono di superare agevolmente, poi, l'ulteriore argomento speso dalla società, riguardo all'assenza di un periodo d'imposta in senso sostanziale per l'IVA (v. par. 3.4.3, lett. B, n. 1).

Infatti, è evidente che il riferimento ad un dato periodo - solitamente annuale - in cui inquadrare i fatti generatori delle imposte (ad es., il possesso di un certo reddito in un dato anno solare), se ben si attaglia alle imposte dirette, non è affatto escluso per l'imposizione indiretta, come appunto avviene in ambito IVA (specialmente nell'epoca di riferimento), come s'è visto poc'anzi proprio in relazione al pro rata. La scelta del periodo d'imposta, nella sostanza, è frutto della valutazione del legislatore, ed è di norma annuale perché è in ragione d'anno che il fisco deve reperire le risorse per far fronte alle esigenze di bilancio, anch'esso ovviamente improntato all'annualità (art. 81 Cost.). In questo quadro, l'episodicità (o se si preferisce, la singolarità, o l'unisussistenza) del fatto generatore dell'imposta può conferire senz'altro la cristallizzazione dei relativi rapporti dare/avere tra fisco e contribuente (si pensi, ad es., ad operazioni di importazione doganale), come anche non conferirli, sotto il profilo dell'immediata esigibilità (il riferimento all'IVA, con la previsione dell'eventuale conguaglio in seno alla dichiarazione annuale proprio per il pro rata, costituisce pratica espressione di quanto prima esposto; ma analoghe considerazioni, sempre in ambito IVA, possono spiegarsi, ad es., riguardo al recupero, nella sola dichiarazione annuale, delle detrazioni non computate nell'ambito della liquidazione mensile, ex art. 27, ultimo comma, del d.p.r. n. 633/1972, nel testo vigente ratione temporis).

3.5.4 Quanto fin qui considerato non viene scalfito, ad avviso della Corte, neanche dalla norma dettata dall'art. 19-bis del d.p.r. n. 633/1972, che nel testo all'epoca vigente stabiliva che "La detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, operata ai sensi dell'art. 19, è soggetta a rettifica, in ciascuno dei quattro anni successivi, in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a dieci punti".

Contrariamente a quanto opinato dalla società (v. par. 3.4.3, lett. D), la norma non è tanto espressione del principio secondo cui la percentuale di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti può essere corretta e modificata solo se specificamente previsto dal legislatore, ma descrive le modalità con cui intervenire in relazione a specifiche sopravvenienze: essa è dettata dall'esigenza di correggere (ex post) una possibile stortura sulla correttezza del calcolo del pro rata in correlazione all'ammortamento di determinati cespiti, come anche suffragato dalla previsione del comma 3, inerente l'ipotesi di cessione infraquadriennale degli stessi beni ammortizzabili, con conseguente necessità di operare la rettifica in unica soluzione.

Quanto poi al disposto dell'art. 2, comma 1, lett. c), n. 2, del d.l. n. 557/1993, conv. in legge n. 133/1994, che ha introdotto un ultimo periodo all'art. 19-bis (v. par. 3.4.3, lett. D), a parte la considerazione che esso si applica - per espressa previsione normativa (art. 2, comma 3, d.l. 557 cit.) - alle rettifiche relative ai beni ammortizzabili acquisiti dal 1.1.1994 (sicché non può certo avere portata ricognitiva, come opinato dalla società), v'è da dire che la norma non necessariamente trova spiegazione nella necessità di calcolare distinti pro rata per ciascuna incorporata nell'esercizio in cui si perviene alla fusione, trovando essa spiegazione, invece,

nell'esigenza di evidenziare il dies a quo per le rettifiche, in relazione ai cespiti ammortizzabili, avuto riguardo alla data di acquisizione da parte dell'incorporata stessa: la norma si incentra, quindi, sul rapporto tra le rettifiche e la durata dell'ammortamento in caso di fusione. Essa non offre la soluzione alla questione che qui interessa, neanche indirettamente, solo preoccupandosi del raccordo dei dati contabili rilevanti, ai fini delle rettifiche stesse, rispetto al periodo dell'ammortamento precedente alla fusione.

3.5.5 - Infine, non può neppure esservi spazio per l'applicazione analogica del disposto dell'art. 16, comma 11, lett. a), della legge n. 537/1993, come richiesto dalla società nella memoria.

A parte la considerazione - già di per sé decisiva - che il presupposto del ricorso all'analogia è che vi sia una lacuna nell'ordinamento, requisito che nella specie, per quanto già evidenziato, risulta insussistente, giacché il ricorso in esame trova la sua copertura normativa nelle disposizioni prima richiamate, v'è da dire che anche sul piano tecnico è ben difficile ipotizzare una applicazione analogica di una norma entrata in vigore nel 1994 ad una fattispecie realizzatasi nel 1980; in altre parole, si potrebbe postulare una applicazione retroattiva di detta norma, in via analogica, solo se si ritenga che essa sia espressione di principi fondamentali dell'ordinamento (ovviamente preesistenti), e che si discuta, quindi, di vera e propria analogia iuris. Il che è nella specie da escludere, stante l'analiticità e la settorialità della disposizione, che non lascia trasparire il ricorso a principi generali di sorta.

In ogni caso, anche a voler analizzare il disposto dell'art. 16, comma 11, lett. a), della legge n. 537/1993 "nel merito", esso finisce con l'avallare la soluzione che qui si propugna. Detta norma, infatti, si inserisce in un quadro di disposizioni - dettate dalla legge finanziaria per il 1994 - inerenti la vicenda societaria inversa alla fusione, ossia la scissione, con specifico riguardo all'IVA.

In particolare, dopo aver esteso il già visto ambito di indifferenza dei trasferimenti derivanti dalle fusioni anche alle scissioni (art. 16, comma 10, che ha modificato il già citato art. 2, comma 3, lett. f, del d.p.r. n. 602/1973), con la disposizione di cui al comma 11, si stabilisce che "Se in esecuzione della scissione sono trasferiti aziende ovvero uno o più complessi aziendali: a) gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, relativi alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento".

Detta disposizione, come pure riconosce la ricorrente, altro non è se non l'applicazione (sul versante della scissione) del principio sancito per la fusione dall'art. 2504, comma 4, c.c., poi trasfuso nell'art. 2504-bis, comma 1, c.c. (nel testo come modificato dal d.lgs. n. 22/1991), disposizione che in base alla normativa IVA dell'epoca non implica affatto - come s'è visto - la frammentazione del periodo d'imposta nel cui corso si verifica la fusione. Del resto, non può esservi migliore riprova di ciò se non nella previsione dello stesso art. 16, comma 11, lett. b), secondo cui "la riduzione della detrazione di cui al terzo comma dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per le società beneficiarie costituite a seguito della scissione, è operata, se l'oggetto dell'attività è modificato rispetto a quello della società scissa, in base ad una percentuale determinata presuntivamente, salvo conguaglio nella dichiarazione annuale".

Pertanto, anche a ritenere applicabili dette disposizioni alla fusione, può dirsi che se l'oggetto dell'attività è modificato rispetto a quello delle società incorporate (come è incontroverso nella specie), il pro rata di detrazione IVA, per la società incorporante, è determinato presuntivamente, salvo conguaglio nella dichiarazione annuale. Il che significa, come anche osservato da attenta dottrina, che detta incorporante ridetermina il proprio pro rata sulla base di tutte le operazioni imponibili ed esenti poste in essere dalle società incorporate.

3.6 - Può in definitiva affermarsi, al riguardo, il seguente principio di diritto: "In tema di IVA, nel caso di fusione per incorporazione di una o più società in altra, ai fini del calcolo della percentuale detraibile da quest'ultima in relazione al compimento di operazioni esenti (c.d. pro rata) per l'anno d'imposta in cui si è perfezionata la fusione, occorre avere riguardo all'ammontare complessivo e aggregato delle operazioni imponibili ed esenti effettuate da tutte le società coinvolte, senza che sia possibile tener conto di distinti pro rata, per ciascuna delle società incorporate, per il periodo antecedente alla fusione stessa. Ne consegue che la società incorporante non può legittimamente chiedere a rimborso un credito IVA vantato da una società incorporata e derivante dalle operazioni effettuate nell'anno di perfezionamento della fusione, in quanto - avuto riguardo alla disciplina dettata dagli artt. 2504, comma 4, c.c. e dall'art. 19, comma 3, del d.p.r. n. 633 del 1972, nel testo vigente ratione temporis - la fusione stessa determina l'estinzione delle società incorporate, col subentro dell'incorporante nell'esercizio dei relativi diritti ed obblighi, mentre il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, anche se definitivamente conseguito dalla stessa società incorporata, va ulteriormente conformato alle risultanze emergenti dall'unica dichiarazione IVA annuale presentata dalla società incorporante, ai fini del suo esercizio".

4.1 - Anche il terzo motivo è infondato.

Pur ammettendo che le disposizioni di prassi richiamate dalla ricorrente siano effettivamente nel senso prospettato, e che quindi l'operato da essa tenuto all'epoca fosse in linea con le stesse indicazioni dell'Amministrazione finanziaria, la censura non può essere accolta.

È senz'altro ricevuta l'opinione secondo cui il disposto dell'art. 10 della legge n. 212/2000, concernente la necessità di improntare i rapporti tra il fisco e il contribuente secondo il principio di collaborazione e buona fede, sia espressione di principi generali che trovano fondamento anche in norme costituzionali, tra cui quelle dettate dagli artt. 2 e 97 Cost. In linea teorica, dunque, non possono ravvisarsi problemi di sorta nello scrutinare il motivo in esame, con cui si censura la C.T.C. per non aver tenuto conto del fatto che essa ricorrente, nel predisporre un'unica dichiarazione IVA per il 1980, ma con prospetti separati (e relativi pro rata) per ciascuna società incorporata, s'era in realtà attenuta a plurime circolari e risoluzioni ministeriali, tuttavia inopinatamente disattese dalla stessa Amministrazione finanziaria.

È però ben noto il principio per cui "Le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti e obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, non è esonerato dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, essendo esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000" (così, recentemente, Cass. n. 18618/2019).

Nella specie, dunque, contrariamente a quanto pretenderebbe la ricorrente, è recisamente da escludere possa tornare in discussione la rettifica del credito IVA rimborsabile, come operata dall'Ufficio con l'atto impugnato, potendo la questione al più considerarsi solo sul piano delle sanzioni.

Tuttavia, non v'è spazio, nella specie, neanche per tale più limitata valutazione, giacché - come risulta dall'esame dell'avviso di rettifica n. xxxxx/84, riportato nel corpo del ricorso - con detto atto non vennero irrogate sanzioni amministrative, perché ritenute non applicabili. Pertanto, nessun rilievo, ai fini che occupano, può assumere la circostanza che I., nel presentare la dichiarazione annuale IVA per l'anno 1980, si sia attenuta alle indicazioni provenienti dalla stessa Amministrazione finanziaria.

5.1 - In definitiva, il ricorso è rigettato. L'assoluta novità della questione principale giustifica ampiamente l'integrale compensazione delle spese.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e compensa integralmente le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il giorno 26.11.2019.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza