Sentenza del 24/05/2022 n. 16674 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Pro-rata - Detraibilità - Natura dell'attività svolta.

Massima:

In tema di pro-rata e detraibilità dell'I.V.A, la natura occasionale o meno dell'attività, in merito alla ricomprensione nel calcolo, deve stabilirsi avuto riguardo all'attività svolta in modo prevalente dall'impresa, con particolare riguardo all'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra attività. Nel caso di specie, l'Agenzia, in seguito a processo verbale di constatazione, nel quale veniva effettuata, tra le altre, la contestazione di indebita detrazione IVA su acquisti afferenti operazioni esenti e di indebita detrazione IVA per omessa applicazione del pro-rata di detraibilità (con riguardo all'attività di gestione accentrata della tesoreria del gruppo societario, cash pooling), notificava avvisi di accertamento impugnati con la motivazione che in tema di I.V.A. costituiscono proventi di un'attività strumentale ed accessoria, tale da non concorrere al calcolo della percentuale di detraibilità pro-rata dell'I.V.A., quelli derivanti da un'attività assolutamente episodica e, quindi, estranea all'attività propria dell'impresa, dovendosi accertare detta occasionalità in concreto e non in base alle mere previsioni statutarie. Pertanto, la natura dell'attività, occasionale o caratteristica, va stabilita, ai fini della ricomprensione nel calcolo del pro-rata, avuto riguardo all'attività svolta in modo prevalente dall'impresa, con particolare riferimento all'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dalle differenti attività.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

1. In data 20 dicembre 2010 veniva notificato alla Ecodeco s.r.l. il processo verbale di constatazione avente ad oggetto la verifica fiscale dell'esercizio 2007, nel quale veniva effettuate una serie di contestazioni; 1) indeducibilità di sopravvenienze per Euro 15.493,00 per carenza del requisito della competenza economica (rilievo IRES ed IRAP); 2) indeducibilità dei costi della revisione contabile di PricewaterhouseCoopers s.pa. relativi al bilancio 31 dicembre 2007 per carenza del requisito della competenza economica (IRES ed IRAP); 3) indebito utilizzo, per Euro

593.925,00, del Fondo per rischi ed oneri tra le variazioni in diminuzione del reddito imponibile (IRES ed IRAP); 4) indebita detrazione IVA su acquisti afferenti operazioni esenti per Euro 4.700,00 (rilievo IVA); 5) indebita detrazione IVA per omessa applicazione del pro-rata di detraibilità (rilievo IVA).

A seguito di tale P.V.C. la società Ecodeco s.p.a., in data 18 agosto 2011, riceveva la notificazione di n. 3 avvisi di accertamento: 1) avviso di accertamento n. 79D081A03869/2011, recante l'accertamento di maggiore IRES per l'anno 2007 per Euro 206.322,00, oltre interessi e sanzioni, per i rilievi di cui ai nn. 1), 2) e 3) del P.V.C., facendo tuttavia acquiescenza ai rilievi nn. 1) e 2); 2) avviso di accertamento n. (------), recante l'accertamento di maggiore IRAP per l'anno 2007 pari ad Euro 26.572, derivante sempre dai rilievi di cui ai nn. 1), 2) e 3) del P.V.C., facendo anche in tal caso acquiescenza ai rilievi nn. 1) e 2); 3) avviso di accertamento n. (------), recante l'accertamento di maggiore I.V.A. dovuto per l'anno 2007 per E 284.173,00, oltre interessi e sanzioni, derivanti dai rilievi nn. 4) e 5) del P.V.C..

La società Ecodeco s.p.a. procedeva ad impugnare i suddetti avvisi di accertamento con tre distinti ricorsi, che venivano riuniti dalla C.T.P. di Milano. Quest'ultima, con sentenza n. 156/42/2012 del 21 maggio 2012, annullava l'avviso IRES (n. (------)) e l'avviso IRAP ((------)), con riferimento al rilievo n. 3) suindicato, mentre respingeva il ricorso relativamente all'avviso di accertamento n. (------), riguardante l'I.V.A..

2. Avverso detta sentenza proponevano appello sia la Ecodeco s.r.l., relativamente alla parte in cui respingeva il ricorso riguardante l'avviso di accertamento IVA n. (------), sia l'Agenzia delle Entrate, per la parte in cui la sentenza della C.T.P. aveva annullato gli avvisi di accertamento IRES ed IRAP, con riferimento al rilievo n. 3).

Con sentenza n. 3736/33/2014, depositata l'8 luglio 2014, la C.T.R. della Lombardia - sede di Milano accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate, e quindi confermava gli accertamenti relativi ad IRES ed IRAP anche con riferimento al rilievo n. 3) suindicato; rigettava l'appello proposto dalla Ecodeco s.p.a..

3. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la A2A Ambiente s.p.a., già Ecodeco s.r.l. a seguito di variazione della denominazione sociale intervenuta nelle more del giudizio, sulla base di sette motivi di ricorso.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

All'udienza pubblica del 5 aprile 2022 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ed i procuratori delle parti hanno rassegnato le proprie conclusioni D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, ex art. 23, comma 8-bis, conv. in L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la A2A Ambiente s.p.a. deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 176 (T.U.I.R.) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), in quanto, a suo dire, l'utilizzo di tale fondo rischi ha riguardato costi aventi i requisiti di certezza e determinabilità previsti dall'art. 109 T.U.I.R., per cui la C.T.R. avrebbe erroneamente

interpretato l'art. 176, comma 1, dello stesso T.U.I.R., nella misura in cui il regime di neutralità fiscale dei conferimenti sia influenzato dai valori contabili delle attività e passività conferite, laddove la circostanza per cui il fondo rischi, ai soli fini contabili - e non già fiscali - abbia concorso alla determinazione degli elementi del passivo dell'azienda conferita nonchè alla determinazione del valore della partecipazione, deve essere considerato irrilevante ai fini del regime di neutralità delle operazioni di conferimento.

Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 36 nonchè dell'art. 19, comma 5, e art. 19-bis, comma 2, D.P.R. cit., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non avere la C.T.R. effettuato alcun accertamento di fatto in merito all'attività svolta in concreto dalla società contribuente Inoltre, ad avviso della ricorrente, anche ove fosse fondata la contestazione dell'Ufficio, in merito alla non separabilità dell'attività di prestazione di garanzie, e alla sua riqualifica tra le operazioni accessorie, si renderebbe applicabile il principio di destinazione specifica di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis, comma 2, e non anche il criterio utilizzato dall'Ufficio, che consiste nell'applicazione del pro-rata generale D.P.R. cit., ex art. 19, comma 5.

Con il terzo motivo di ricorso la A2A Ambiente s.p.a. eccepisce 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., comma 1, n. 3), per non avere considerato che l'attività di cash pooling (gestione accentrata della tesoreria) in favore delle società del gruppo rientra nelle attività dai nn. 1) a 9) dello stesso D.P.R., e per avere considerato, sulla base dell'importo fatturato e dell'importanza del servizio prestato, tale attività autonoma.

Con il quarto motivo di ricorso la società contribuente deduce 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., comma 1, n. 3), nonchè omesso esame di un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per avere omesso un accertamento di fatto di tipo quantitativo sull'accessorietà dell'attività di cash pooling, nonchè di tipo qualitativo sulla strumentalità della suddetta attività rispetto all'attività principale.

Con il quinto motivo di ricorso la A2A Ambiente s.p.a. eccepisce la nullità della sentenza impugnata per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, per non essersi la C.T.R. pronunciata in merito ai criteri di individuazione di costi specificamente afferenti alle operazioni esenti, nè al calcolo per scorporare dai costi riferibili alla sola attività industriale quelli presunti dai verificatori come riferibili alle attività esenti.

Con il sesto motivo di ricorso la ricorrente deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per contenere la sentenza una motivazione solamente apparente, con riferimento all'individuazione dei costi (relativi all'attività di smaltimento rifiuti) a cui applicare la percentuale di incidenza (0,53%) di indetraibilità.

Infine, con il settimo motivo di ricorso la A2A Ambiente s.p.a. eccepisce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere, la sentenza in questione,

evidenziato in concreto le ragioni in fatto ed in diritto che hanno portato a ritenere che l'attività di gestione accentrata della tesoreria, prestata dalla ricorrente in favore delle società del gruppo, non potesse essere considerata accessoria e marginale.

2. Procedendo allo scrutinio dei motivi di ricorso, osserva la Corte quanto segue.

2.1. Il primo motivo di ricorso è infondato.

La società Ecodeco s.r.l. (ora A2A Ambiente s.p.a.) è stata conferitaria - con atto del 28 dicembre 2004, con effetti contabili e fiscali dalle ore 0,00 del 1 gennaio 2005 - di un ramo d'azienda da parte della Sistemi Ecodeco s.p.a., relativo all'attività di realizzazione di impianti di trattamento e smaltimento di rifiuti, comprensivo di un fondo rischi ed oneri del valore di Euro 593.925,00.

Detto ramo d'azienda, come dalla relativa situazione patrimoniale al 30 settembre 2004, presentava un valore contabile pari ad Euro 23.376.331,82.

Orbene, ai sensi dell'art. 176, comma 1, T.U.I.R., "i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti".

Ora, affinchè operi la neutralità del conferimento, che esclude la sussistenza di plusvalenze tassabili o di minusvalenze deducibili, il conferente deve iscrivere nel proprio bilancio le partecipazioni ricevute in cambio del conferimento ad un valore pari al valore fiscalmente riconosciute dell'azienda conferita. Se vi siano disallineamenti tra valori fiscali e valori di bilancio, il conferitario nella propria dichiarazione deve indicare in un prospetto apposito le eventuali differenze.

Nella fattispecie in esame, entrambe le parti hanno considerato la passività costituita dal fondo in questione come fiscalmente riconosciuta, perchè a suo tempo tassata, iscrivendo nel bilancio della conferente partecipazioni per un valore che scontava tale passività; inoltre, essi diedero rilievo civilistico a questa circostanza, perchè fecero incidere tale passività anche nella valutazione civilistica dell'azienda, che venne iscritta nel bilancio della conferitaria sempre per il medesimo valore di Euro 593.925,00.

Dal punto di vista civilistico, le parti quindi non considerarono il fondo come costituito a fronte di passività future e incerte, e per questo da tassare perchè i relativi accantonamenti non corrispondevano a costi certi e determinati. Al contrario, le parti considerarono il fondo come costituito a fronte di costi già certi e determinati al momento del conferimento, tanto che lo espunsero dalla valutazione civilistica dell'azienda.

Da ciò deriva che tale elemento negativo, essendo già stato dedotto al momento del conferimento, ed avendo quindi, in quanto tale, comportato una contrazione del valore

dell'azienda conferita, non poteva essere nuovamente dedotto al momento del suo utilizzo. La conferitaria, infatti, ricevendo l'azienda per un valore civilistico già ridotto dell'importo del fondo, non aveva titolo per effettuare un'ulteriore variazione in diminuzione (peraltro, in un esercizio successivo a quello del conferimento) al momento in cui vennero emesse le fatture che documentarono il sostenimento finanziario del fondo stesso, trattandosi di un costo che già gravata sulla società.

Correttamente, quindi, l'Ufficio ha recuperato a tassazione i costi relativi all'utilizzo del fondo in questione. Ne discende, dunque, l'infondatezza del primo motivo di ricorso.

2.2. Fondato è invece il secondo motivo di ricorso, attinente alla questione della detrazione dell'I.V.A. su acquisti afferenti ad operazioni esenti D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19, comma 2, ed in particolare sulle garanzie prestate alle società del gruppo, in quanto attività accessoria, rilevata come tale sulla base delle previsioni statutarie (rilievo n. 4 dell'avviso di accertamento).

Sul punto, mette conto evidenziare che, in tema di I.V.A., costituiscono proventi di un'attività strumentale ed accessoria, tale da non concorrere al calcolo della percentuale di detraibilità pro-rata dell'I.V.A., quelli derivanti da un'attività assolutamente episodica e, quindi, estranea all'attività propria dell'impresa contribuente, dovendosi accertare detta occasionalità in concreto e non in base alle mere previsioni statutarie, avuto riguardo all'attività svolta in via prevalente dall'impresa, con particolare riferimento all'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dall'una rispetto a quelli provenienti dall'altra attività (Cass. 25 giugno 2020, n. 12689; Cass. 29 marzo 2019, n. 8813).

La natura dell'attività (occasionale o caratteristica) va, poi, stabilita ai fini della ricomprensione nel calcolo del pro-rata - avuto riguardo all'attività svolta in modo prevalente dall'impresa, con particolare riguardo all'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra attività (Cass. 31 gennaio 2019, n. 2902; Cass. 16 marzo 2018, n. 6486; Cass. 24 marzo 2017, n. 7654).

La sentenza impugnata, pertanto, nella parte in cui ha affermato la natura accessoria dell'attività di prestazione di garanzie alle società del gruppo ai fini dell'esclusione dalla percentuale di detraibilità, senza procedere all'accertamento in concreto di come tale attività contribuisca alla generazione dei ricavi e, quindi, senza tenere conto dell'ammontare complessivo degli stessi, si è sottratta a tali principi e va, pertanto, cassata.

Ciò determina l'assorbimento della seconda parte del motivo in questione, proposta in via subordinata, secondo il quale sarebbe applicabile il principio di destinazione specifica di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis, comma 2, e non anche il criterio utilizzato dall'Ufficio, che consiste nell'applicazione del pro-rata generale ex art. 19, comma 5, D.P.R. cit.. Anche il quinto ed il sesto motivo di ricorso, riguardanti la dedotta nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, nonchè per motivazione apparente, con riferimento alla questione dell'indetraibilità dell'I.V.A. nell'attività di concessione delle garanzie (rilievo n. 4 dell'avviso di accertamento), devono ritenersi assorbiti dall'accoglimento del motivo in questione.

2.3. Con il terzo ed il quarto motivo di ricorso, che possono essere esaminati congiuntamente in quanto strettamente connessi, la società contribuente contesta l'esclusione del carattere di marginalità - dal punto di vista sia qualitativo che quantitativo - effettuata dalla C.T.R. con riferimento all'attività di gestione accentrata della tesoreria del gruppo societario (c.d. cash pooling), e l'omesso esame di un fatto decisivo, con riferimento proprio a tale profilo della marginalità di tale tipo di attività (rilievo n. 5 dell'avviso di accertamento).

Sul punto, va rilevato che la C.T.R. ha ritenuto l'attività in questione non marginale, "tenuto conto dell'ammontare degli interessi attivi fatturati e della importanza del servizio prestato", così da considerare che "tale attività non possa essere svolta in modo marginale e di ciò non è stato prova, per cui resta una attività importante, organizzata e non marginale".

La Commissione regionale ha quindi preso in considerazione il fatto decisivo in questione, e l'ha ritenuto non marginale, sulla base di un accertamento di fatto incensurabile nel giudizio di illegittimità. Da ciò deriva l'inammissibilità dei motivi in esame.

2.4. Con il settimo motivo di ricorso, infine, la società contribuente deduce la sussistenza di una motivazione apparente (con conseguente nullità della sentenza), con riferimento alla parte della sentenza impugnata relativa sempre all'attività di gestione accentrata della tesoreria di gruppo.

Il motivo è infondato, in quanto, come si è visto, la sentenza ha motivato - sia pur in maniera sintetica - sulla natura non marginale dell'attività in questione, per cui non può ritenersi insussistenza la motivazione sul punto.

3. In conclusione, quindi, deve ritenersi fondato il secondo motivo, inammissibili il terzo e quarto motivo, infondati il primo ed il settimo ed assorbiti il quinto e sesto. La sentenza impugnata va quindi cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla C.T.R. della Lombardia sede di Milano per nuovo giudizio, nonchè per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo, dichiara inammissibili il terzo e quarto motivo, dichiara assorbiti il quinto e sesto motivo e rigetta il primo ed il settimo motivo di ricorso.

Rinvia la causa alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia - sede di Milano, in diversa composizione, per nuovo giudizio in relazione al motivo accolto, nonchè per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 5 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 maggio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza