

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 18 giugno 2003, n. 9762

Integrale

Accertamento - Iva - Societa' - Verbale di contestazione della guardia di finanza - Avviso di rettifica - Detrazioni d'imposta - Mancata effettuazione del calcolo dell'Iva indetraibile

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Ufficio IVA di Milano notificò alla Ripa S.p.A. e all'ex amministratore unico Gritti Andrea, quale responsabile ai sensi dell'art. 12 L. 4/29, processo verbale di constatazione ed avviso di rettifica contenente il rilievo di indebita detrazione d'imposta per £ 304.202.004, operata in violazione dell'art. 19 D.P.R. n. 633/1972 per la mancata effettuazione del calcolo dell'IVA indetraibile, avendo la società posto in essere operazioni dichiarate esenti ma dall'Ufficio medesimo ritenute rientranti nell'oggetto sociale.

I ricorsi presentati dalla IST (Immobiliare Iniziative per lo Sviluppo del Territorio) S.p.A., incorporante la Ripa S.p.A., e dal Gritti vennero accolti dalla Commissione tributaria di primo grado che annullò l'accertamento.

L'Ufficio produsse appello e la Commissione tributaria regionale della Lombardia, riuniti i procedimenti, respinse le impugnazioni osservando che l'attività di locazione era ammessa dallo statuto della società solo come attività accessoria rispetto a quella principale di vendita di immobili e che pertanto non influiva sul calcolo del pro rata ai sensi dell'allora vigente art. 19 D.P.R. n. 633/1972.

Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Amministrazione delle finanze sulla base di un motivo, resistito dalla IST S.p.A. con controricorso, poi illustrato con memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo si denuncia nullità della sentenza per omessa pronuncia, violazione degli artt. 19 e 52 del D.P.R. n. 633/1972, omessa motivazione su punto decisivo per avere la Commissione tributaria regionale: a) omesso di delibare l'eccezione sollevata dall'Amministrazione finanziaria secondo cui non si sarebbe dovuto tener conto della documentazione prodotta dalla società soltanto in sede contenziosa, e inutilmente richiesta dall'Ufficio in sede istruttoria; b) asserito, in maniera apodittica e contrastante con quanto emergeva dallo statuto societario, che la locazione degli immobili era mera attività accessoria di quella diretta alla loro costruzione.

La censura è sotto entrambi i profili fondata.

E' incontroverso che l'appello proposto dall'Ufficio impositore riguardò anche la (dedotta) violazione dell'art. 52 quinto comma, D.P.R. 633/1972, avendo la Commissione tributaria di primo grado valutato in favore della società ai fini dell'accertamento la documentazione prodotta in sede contenziosa dalla contribuente, cui, a dire dell'appellante, ne era stata invano chiesta l'esibizione nella fase istruttoria.

Su tale punto controverso, formante oggetto di uno specifico motivo di appello, nulla è detto in sentenza.

Ma fondata, come premesso, è anche l'altro profilo di doglianza.

L'Ufficio IVA di Milano emise avviso di rettifica con il quale veniva accertato per il 1985 un minor credito di imposta della Ripa S.p.A. di £ 36.337.000 sul presupposto che le locazioni di immobili rientrassero nell'attività di impresa e che di esse si dovesse tener conto ai fini del calcolo della percentuale di indetraibilità prevista dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Ora è noto che in virtù dell'art. 19 del D.P.R. 10 ottobre 1972 n. 633, come modificato dall'art. 1 del D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate è ammesso in detrazione l'ammontare dell'imposta assoluta o dovuta dal contribuente o a lui

addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio della impresa, arte o professione.

Se però il contribuente ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 dello stesso D.P.R., la detrazione dell'IVA è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume d'affari dello stesso periodo.

Tale sistema contiene un meccanismo correttivo previsto dal quarto comma dell'art. 19, il quale dispone che 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 d'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.

Tra queste ultime rientrano le locazioni di immobili, previste dal n. 8) dell'art. 10, le quali, quindi, concorrono a determinare il volume d'affari dell'anno, incidendo così sulla determinazione della percentuale di indetraibilità della imposta (c.d. pro rata), quando formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Ora, ricadono nelle attività proprie dell'impresa, e come tali vanno computati per l'indicata riduzione, non solo gli atti che tipicamente esprimano raggiungimento del fine produttivo o commerciale dell'impresa individuale o societaria, come definito nel negozio costitutivo, ma anche gli atti ulteriori che configurino strumento "normale" per il conseguimento di quel fine, secondo parametri di regolarità causale, o comunque siano ad esso legati da un nesso di carattere funzionale, non meramente occasionale (Cfr. Cass. nn. 422/1996 e 236/1999).

E questa Corte ha statuito (Cfr., in particolare, sent. 236/1999, cit.) che, per verificare se tali operazioni rientrano o meno nella attività "propria" della impresa, è necessario avere riguardo non solo e non tanto alla attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale ma anche all'attività effettivamente svolta dalla società, in quanto da tutta la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto emerge chiaramente che ai fini della stessa rileva il volume di affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, e, quindi, l'attività in concreto espletata dallo stesso. Anche l'art. 19 del D.P.R. n. 633/79, ai fini della determinazione del c. d. pro rata, dà rilievo al volume di affari, cioè all'attività economica effettivamente posta in essere dall'imprenditore. Giova rilevare, poi, che ai sensi dell'art. 4, secondo comma, n. 1, del D.P.R. n. 633/1972 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società per azioni si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese.

Questi criteri generali, sui quali pare convenire la stessa resistente, comportano, nel caso di società che istituzionalmente si occupi di costruire fabbricati e di rivenderli, l'appartenenza all'oggetto dell'impresa pure degli atti di amministrazione dell'immobile, successivi all'edificazione, ove integrino manutenzione e conservazione del bene in previsione della vendita ed in attesa del momento più proficuo per essa. Tale amministrazione in funzione di successiva vendita include l'opzione della temporanea devoluzione del godimento del bene a terzi, dietro corrispettivo, in relazione a valutazioni imprenditoriali sui tempi prevedibili per l'alienazione e sui vantaggi dell'una o dell'altra alternativa.

Né discende che la locazione di fabbricato o di porzione di esso da parte dell'impresa edile che lo abbia costruito e si prefigga l'obiettivo di venderlo, è atto compreso nelle attività proprie dell'impresa stessa se rimanga sul piano di detta gestione conservativa durante il periodo in cui la situazione del mercato consigli un rinvio della dismissione della proprietà.

L'occasionalità delle ragioni, che possano suggerire la scelta della locazione al posto dell'amministrazione diretta, non tocca la normalità dell'atto rispetto allo scopo imprenditoriale, nel senso indicato, essendo la relativa connotazione segnata dalla strumentalità della locazione rispetto al fine ultimo di vendere il bene costruito.

In siffatto contesto, è ovvio che la verifica da parte dei giudici tributari doveva essere effettuata avendo riguardo non solo all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale ma anche all'attività effettivamente svolta dalla società.

Nella specie, tale verifica è del tutto mancata. In ogni caso, del tutto carente se non tautologica è la motivazione della sentenza nella parte in cui, per giustificare l'operato della contribuente, afferma che l'attività di locazione era ammessa dallo statuto della società solo come attività accessoria rispetto a quella principale di vendita di immobili e che pertanto non influiva sul calcolo del pro rata ai sensi dell'allora vigente art. 19 D.P.R. 633/1972. I giudici tributari, pur dando atto dato atto che l'atto costitutivo e lo statuto della società espressamente contemplavano come oggetto sociale la costruzione di immobili finalizzata alla loro successiva commercializzazione, non si sono minimamente dati cura di spiegare perché quella locazione era un'attività meramente secondaria e strumentale rispetto al primario scopo sociale. Nemmeno viene specificato su quali parametri qualitativi e quantitativi tale qualificazione poteva fondatamente basarsi. Invero, per giustificare la non riconducibilità agli scopi istituzionali dell'ente delle attività in contestazione, non si fa cenno, ad esempio, al fatto che le locazioni si erano rese necessarie in un particolare momento di crisi del settore e dunque non facevano parte delle normali ed abituali attività sociali, o a una loro modesta incidenza rispetto al complessivo volume di affari. Anche se, per i motivi sopra accennati, un tale ragionamento non può essere in assoluto condiviso laddove tende a distinguere fra atti tipici e primari, il cui oggetto direttamente esprima conseguimento dei programmati obiettivi imprenditoriali, ed atti strumentali, rivolti a creare il sostrato all'uopo occorrente, dato che l'inerenza all'impresa è caratteristica estesa all'intera area delle operazioni che l'imprenditore ritenga economicamente opportuno compiere quale mezzo al fine di realizzare quegli obiettivi.

Poiché dunque la sentenza impugnata ha mancato di occuparsi della questione connessa alla eccepita preclusione prevista dall'art. 52 e espresso una motivazione illogica, errata e comunque del tutto carente sulla inerenza o meno dell'attività consistita nella locazione degli immobili all'esercizio dell'attività imprenditoriale della contribuente, il ricorso deve essere accolto affinché in sede di rinvio si provveda ad emendare gli indicati vizi.

Al giudice del rinvio, da designarsi in altra sezione della medesima Commissione tributaria regionale, si affida anche la statuizione sulle spese di questa fase processuale.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.