

Alla locazione di porzione di edificio industriale destinato alla propria produzione non si applica il *pro-rata*

*Corte Suprema di Cassazione - Sezione I civile - Sentenza (CAS) n. 10528
del 23 ottobre 1998
Presidente: Sgroi, Relatore: Losavio*

IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Operazioni esenti - Detrazione di imposta - Applicazione del pro-rata - Operazioni svolte fuori dall'attività propria dell'impresa - Fattispecie - Locazioni di immobili da parte di impresa tessile - Non applicazione del pro-rata

In massima

La locazione di immobili non rientrante nell'oggetto dell'attività d'impresa non dà luogo a pro-rata di indebitabilità. Ne consegue l'illegittimità dell'avviso di rettifica dell'Ufficio che abbia inteso calcolare il pro-rata tenendo conto anche delle predette operazioni. (*Massima non ufficiale*).

Nel testo integrale

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. I civile, composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. Renato Sgroi (Presidente), Dott. Giovanni Losavio (Rel. Consigliere), Dott. Alberto Pignataro, Dott. Laura Milani, Dott. Giuseppe Maria Berruti (Consiglieri) ha pronunciato la seguente

sentenza

sul ricorso proposto da:

W. Srl, in persona del legale rappresentante *pro-tempore*, elettivamente domiciliata in ---, presso l'avvocato O.M., che la rappresenta e difende unitamente all'avvo-

cato G.C., giusta delega a margine del ricorso;

(*ricorrente*)

contro

Ministero delle finanze, in persona del Ministro *pro tempore*, domiciliato in ---, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che lo rappresenta e difende *ope legis*;

(*controricorrente*)

avverso la decisione n. 3474/94 della Commissione Tributaria Centrale, depositata il 25/10/94;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 18/12/97 dal Consigliere Dott. Giovanni Losavio;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Ennio Attilio Sepe che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

Con separati ricorsi 16 marzo 1990 la società a r.l. W., con sede in Prato, chiedeva l'annullamento degli atti di accertamento con i quali l'Ufficio locale dell'I.V.A. aveva rettificato le dichiarazioni annuali relative al 1987 e al 1988, sull'asserito presupposto che la contribuente avesse indebitamente omesso - in violazione degli artt. 19, terzo e quarto comma, e 28 D.P.R. 633/1972 - di applicare le percentuali di indebitabilità dell'imposta con riguardo alle operazioni di locazione immobiliare esenti dall'imposta e svolte - a dire dell'Ufficio - "nell'esercizio di

attività di impresa" (con gli atti di accertamento l'Ufficio aveva perciò applicato il pro-rata di indetraibilità con le "riprese" di lire 5.765.000 per il 1987 e di lire 5.208.000 per il 1988).

Riuniti i ricorsi, la Commissione di primo grado li accoglieva sul rilievo che il reddito da canoni di locazione immobiliare (relativa alla minore parte dell'edificio industriale non occupata dalla società contribuente) non poteva considerarsi attinente alla sua attività di impresa che ha ad oggetto la produzione di filati. La decisione, su appello dell'Ufficio, era confermata dalla Commissione di secondo grado.

La Commissione tributaria centrale - con decisione 25 ottobre 1994 - ha accolto il ricorso dell'Ufficio (e perciò ha dichiarato la legittimità degli impugnati avvisi di rettifica) rilevando, da un lato, che "l'attività propria dell'impresa (produzione di filati) e l'operazione di locazione immobiliare non sono tra loro assolutamente connesse" e, dall'altro, che nessuna rilevanza poteva riconoscersi alla circostanza che la società contribuente, acquistando l'immobile per insediarvi il proprio opificio, era succeduta nel contratto di locazione in corso relativo a una minore porzione dell'edificio occupata da terzi conduttori.

Contro questa decisione ha proposto ricorso la società W. con due motivi, notificando l'atto al Ministero delle Finanze presso l'Avvocatura dello Stato di Firenze. Rilevata la conseguente nullità della notificazione, il Collegio ne ha disposto la rinnovazione. Al che la ricorrente ha provveduto e il Ministero delle Finanze ha resistito con controricorso, rilevando la asserita inammissibilità di entrambi i motivi dell'impugnazione. La società W. ha infine presentato memoria a norma dell'art. 378 C.P.C..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso la società contribuente deduce violazione dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972 e rileva che la corretta interpretazione dell'ultimo comma dell'indicato articolo induce a ritenere che le operazioni esenti, quando, come nella specie, non rientrano nell'attività propria dell'impresa, non possono ridurre percentualmente la detraibilità dell'imposta poiché di esse non si tiene conto nel volume di affari.

Con il secondo motivo la ricorrente deduce vizio di motivazione e rileva la incongruità degli argomenti svolti dalla Commissione Centrale che dalla affermata premessa della assoluta estraneità della operazione di locazione immobiliare rispetto all'attività propria dell'impresa (la produzione di filati) ha tratto la contraddittoria conseguenza che quella operazione dovesse essere conteggiata come pro-rata di riduzione della detraibilità di imposta.

Resistendo con controricorso, l'Amministrazione delle Finanze ha eccepito la inammissibilità di entrambi i motivi: del primo, perché involgerebbe una questione di fatto, relativa cioè alla valutazione del rapporto di strumentalità tra la operazione di locazione di una porzione di immobile (che la stessa Amministrazione ha considerato nel calcolo della percentuale di riduzione della detraibilità) e la attività propria dell'impresa; del secondo, perché con il ricorso straordinario ex art. 111 Costituzione non sono deducibili censure dirette alla motivazione della decisione impugnata. Ma è vero invece, osserva il Collegio, che i due motivi formalmente distinti integrano a ben vedere una unitaria censura di violazione del disposto di cui all'art. 19, ultimo comma, D.P.R. 633/1972 e si sostanziano nel rilievo che il giudice tributario, sul non controverso presupposto in fatto che la operazione (attiva) di locazione della minore porzione dell'immobile (non utilizzata dalla società contribuente per l'insediamento del proprio opificio industriale) non ha alcuna attinenza con la attività propria dell'impresa (la produzione tessile), ha letteralmente capovolto il principio in diritto dettato nel disposto normativo ora richiamato e, proprio in ragione della ritenuta estraneità all'oggetto dell'impresa di quella operazione (allora) esente, l'ha considerata nel calcolo della percentuale di riduzione - del c.d. pro-rata - di detraibilità.

E una tale censura è per certo fondata.

2. In applicazione del principio secondo cui la deduzione è ammessa soltanto per l'I.V.A. pagata a monte, è stata introdotta (nella armonizzata disciplina comunitaria) la regola del c.d. pro-rata, come formula che consente di determinare la misura dell'I.V.A. detraibile nell'ipotesi in cui il contribuente effettui promiscuamente operazioni imponibili o esenti che danno o non danno diritto alla deduzione. Secondo quella formula, i soggetti che compiono operazioni dell'una e dell'altra natura operano la deduzione in base a una percentuale pari al rapporto tra l'ammontare delle operazioni imponibili - che danno diritto alla deduzione - e l'ammontare indifferenziato di tutte le operazioni eseguite nello stesso periodo. Nella disciplina introdotta dal D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, che modifica l'art. 19, terzo comma, D.P.R. 633/1972, la regola si concreta nella riduzione della detrazione dell'I.V.A. assolta a monte, pari alla percentuale ricavata dal rapporto tra il complesso delle operazioni esenti eseguite nell'anno e il volume degli affari compiuti nello stesso periodo. E l'ultimo comma dell'art. 19 stabilisce appunto che ai fini del calcolo di tale percentuale (di indetraibilità) non si tiene conto nell'ammontare delle operazioni esenti (cioè nel numeratore) delle operazioni indicate ai numeri 6, 10 e 11 dell'art. 10 e nel volume complessivo degli affari (cioè nel denomi-

natore) neppure delle altre operazioni esenti indicate ai numeri da 1 a 9 dello stesso articolo «*quando non formano oggetto della attività propria dell'impresa o sono accessorie ad operazioni imponibili*».

Ebbene, là dove il primo comma dell'art. 19 dispone che siano detraibili le imposte assolute o dovute dal contribuente, o a lui addebitate, a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, deve intendersi, per costante giurisprudenza, che abbia escluso dalla detraibilità le imposte pagate in via di rivalsa in relazione a quelle operazioni passive che non rientrano nella attività "propria" dell'impresa e solo indirettamente sono riferibili ad essa (come, nella fattispecie decisa da Cass. n. 422 del 1996, la spesa sostenuta per la manutenzione di immobili dati in locazione a terzi da società esercente la industria tessile). E così come le operazioni passive che hanno comportato pagamento IVA in rivalsa non danno diritto a deduzione se non rientrano nell'attività propria dell'impresa, poiché non hanno contribuito a determinare la entità delle cessioni dei beni o delle prestazioni dei servizi che costituiscono l'oggetto della attività di impresa, per la medesima ragione, e inversamente, le operazioni attive esenti estranee a quell'oggetto non possono rientrare nel calcolo del pro-rata di riduzione della detrazione che, come si è osservato, costituisce la formula idonea a determinare l'entità dell'IVA detraibile, nell'ipotesi in cui l'imprenditore svolga promiscuamente operazioni (inerenti all'oggetto dell'impresa) soggette ad I.V.A., ovvero esenti, ma complessivamente riferibili alle operazioni passive di cessioni e prestazioni ricevute, gravate dall'I.V.A. (della cui detraibilità appunto si discute).

3. Non può quindi dubitarsi che nel caso di specie la locazione immobiliare (di cui non è controversa in giudizio la estraneità all'oggetto di impresa della società contribuente), come operazione per così dire neutra, in nessun modo riferibile alle operazioni passive gravate dall'IVA della cui detrazione si tratta, non dovesse rientrare nel calcolo di riduzione percentuale di detraibilità a norma dell'art. 19, ultimo comma, D.P.R. 633/1972 (come modificato dal D.P.R. 24/1979).

E perciò, accolto il ricorso e cassata la decisione impugnata, poiché non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa ben può essere decisa nel merito a norma dell'art. 384, primo comma, c.p.c. con l'accoglimento della domanda della società contribuente e l'annullamento delle rettifiche alle dichiarazioni presentate dalla stessa società per gli anni 1987 e 1988.

L'Amministrazione delle Finanze - resistente - è tenuta e condannata al rimborso delle spese del giudizio a favore della società ricorrente.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito a norma dell'art. 384 c.p.c., accoglie la domanda della società contribuente e annulla le rettifiche delle dichiarazioni presentate dalla stessa società per gli anni 1987 e 1988. Condanna l'Amministrazione delle Finanze al rimborso delle spese del giudizio a favore della società ricorrente, liquidate in complessive lire 2.200.000 delle quali lire 2.000.000 per onorari di avvocato.