

# Cessione di partecipazioni: detraibilità Iva se esiste un nesso con l'attività effettuata

*Secondo la Corte Ce, nel caso in cui manchi questo rapporto diretto, il possesso di titoli non configura un'attività economica in base al principio dello sfruttamento di un bene. In evidenza anche tre sentenze della Cassazione*

di Stefano Cacace  
e Stefano Chirichigno

## Cessione di partecipazioni: regime Iva e detrazione

Con la pronuncia in oggetto, la Corte di giustizia ha inopinatamente adombrato la possibile equiparazione, a fini Iva, della vendita di un pacchetto azionario da parte di una holding alla cessione d'azienda nel caso in cui l'effetto della cessione sia quello di trasferire, in tutto o in parte, il patrimonio della partecipata. La questione pregiudiziale sottoposta dal giudice svedese a quello comunitario riguardava la rilevanza ai fini del tributo della cessione di partecipazioni in società controllate, destinatarie di prestazioni di servizi soggette a Iva da parte della capogruppo. Inoltre oggetto della sentenza è stata la detraibilità dell'imposta assolta sulle spese sopportate in relazione alla cessione (valutazione titoli, assistenza nella negoziazione, consulenza contrattualistica) che si collocano nella zona "grigia" dei costi tanto riconducibili alla singola operazione (che se esente li renderebbe indetraibili secondo il fisco svedese) quanto all'attività complessiva

del soggetto passivo. Per quanto concerne la cessione di partecipazioni, il giudice comunitario ha in primo luogo affermato che la rilevanza dell'operazione è subordinata alla circostanza di fatto che la detenzione del pacchetto da parte della holding integri il requisito della "economicità" ai fini Iva: il possesso delle partecipazioni deve connotarsi come un'attività di gestione e di amministrazione delle controllate, mediante il compimento di operazioni soggette a Iva nei confronti di esse. In caso contrario il possesso di titoli è meramente "statico": non si configurerebbe, dal punto di vista soggettivo, un'attività economica secondo il principio proprio nell'ordinamento comunitario, da intendersi quale «sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi il carattere della stabilità» (direttiva 2006/112/Ce, articolo 9). La vendita di azioni, dunque, costituisce senz'altro attività economica nella fattispecie in esame, nella quale la capogruppo prestava servizi nei confronti delle società figlie. La cessione di partecipazioni deve considerarsi secondo il diritto comunitario un'operazione pienamente rilevante ai fini Iva, in particolare un'operazione esente. La norma di riferimento è l'articolo 13, parte B, lettera d), punto 5, della sesta direttiva (oggi nell'articolo 135, n. 1, lettera f), della direttiva 2006/112/Ce; nell'ordinamento italiano si veda l'articolo 10, n. 4), del Dpr 633/1972).

### I confini dell'esenzione

Secondo la Corte, la disposizione in parola, che dispone l'esenzione per talune operazioni, non è infatti limitata alle fattispecie di negoziazione di titoli, ma include anche tutte le operazioni che travalichino la mera alienazione delle partecipazioni e integrino un'ingerenza nell'amministrazione delle società partecipate i cui titoli sono compravenduti. La Corte, oltre

ad aver affermato la natura di operazione esente, ha chiarito, inoltre, come sia irrilevante che la cessione avvenga in unica soluzione o sia dilazionata nel tempo. Vale la pena di ricordare che di norma la compravendita di titoli non sostanzia una cessione, bensì una prestazione di servizi in quanto avente a oggetto beni immateriali (a meno che, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112/Ce la partecipazione non assicuri la titolarità di beni immobili o parti di essi). Come chiarito nella stessa giurisprudenza della Corte, peraltro, l'attribuzione di azioni a seguito di aumento di capitale - al contrario della cessione di titoli già emessi - non costituisce neppure una prestazione di servizi, atteso che per il socio rappresenta un investimento in capitale di rischio (e non un corrispettivo) e per l'emittente l'acquisizione di risorse economico-finanziarie (e non un servizio). Difetta in questo caso, dunque, un negozio sinallagmatico rilevante ai fini Iva. Nel caso in cui vengano cedute partecipazioni totalitarie, tuttavia, occorre tener conto dell'articolo 19 direttiva 2006/112/Ce, norma volta a escludere da Iva i trasferimenti aventi a oggetto l'universalità dei beni facenti parte del patrimonio aziendale. Tale disposizione, nonostante menzioni i "beni" ha una portata ampia, non limitata alle cessioni, ma estensibile alle operazioni ordinariamente qualificabili come prestazioni di servizi. Il fine, secondo certa dottrina (*Centore, "Detrazione ed esenzione nella cessione di partecipazioni"*, in *«Corriere Tributario»* 14/2009, pag. 1146), è quello di «evitare l'assoggettamento a imposta di beni che, in effetti non sono "venduti", come inseriti nel circuito economico (che produce valore aggiunto), ma trasferiti, come componenti di un bene diverso (cioè l'azienda)». Dunque, viene precisato dal giudice che, qualora la ces-

sione possa essere equiparata al trasferimento di azienda, la rilevanza Iva verrebbe meno negli Stati membri che hanno escluso detta operazione tra quelle assoggettate al tributo. Ciò si verificherebbe, ad esempio, nell'ordinamento italiano per effetto dell'articolo 2, comma 3, lettera b), del Dpr 633/1972. Desta molte perplessità l'equiparazione, sul piano funzionale, tra la vendita di tutte le attività di una società e la cessione della totalità delle sue partecipazioni. Si tratta di una tesi avanzata dalla Commissione europea. Ancora una volta si fa riferimento a una presunta e asserita identità di effetti allo scopo di assicurare a negozi giuridici che realizzano funzioni socio-economiche ben distinte un identico trattamento fiscale, trascurando del tutto le profonde differenze giuridiche, soprattutto di ordine civilistico, che intercorrono tra i due istituti.

### Operazioni "fuori campo"

Pertanto, la natura di operazione "fuori campo" potrebbe comportare, secondo certa dottrina, "indurre in tentazione" l'amministrazione finanziaria a trarne indebite conseguenze sulla fiscalità indiretta nel suo complesso dell'operazione di cessione, contestando in ipotesi l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro. Al riguardo, si condivide l'opinione di chi nega all'equiparazione in esame un'efficacia tale da travalicare l'ambito al quale si riferisce e nel quale esplica la sua efficacia la sentenza

### No a rimborso dell'Iva erroneamente versata al fornitore

Il soggetto passivo che ha versato Iva non dovuta a un fornitore è legittimato a impugnare presso la Commissione tributaria competente il diniego di rimborso.

Le Sezioni unite sono intervenute in tema di riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario, chiarendo che il giudizio spetta a quest'ultimo a prescindere dal soggetto che ha presentato l'istanza di rimborso. In passato, qualora il rimborso fosse stato richiesto dal cessionario dei

## IMPOSTA E CONFIGURAZIONE DELL'OPERAZIONE

- La vendita totalitaria del pacchetto azionario detenuto dalla holding è assimilabile alla cessione d'azienda (possono essere considerati negozi equivalenti sul piano funzionale)
- L'operazione si configura come esente da imposta
- L'operazione è fuori campo se lo Stato membro ha optato per tale facoltà (come nel caso dell'Italia)
- Prestazioni relative alla cessione di partecipazioni - DETRAIBILITÀ



- La cessione di partecipazioni è soggetta a Iva salvo lo Stato membro consideri fuori campo le cessioni d'azienda
- L'operazione se rilevante ai fini Iva è esente (articolo 135, n. 1), lettera f), della direttiva 2006/112/Ce)
- L'Iva su prestazioni per la cessione è detraibile solo se c'è nesso diretto e immediato con l'attività economica effettuata dal contribuente
- La cessione di azioni può avvenire sia in unica soluzione sia in modo scaglionato

comunitaria (ossia il comparto Iva), fino addirittura a modificare la natura del negozio posto in essere ai fini del Dpr 131/1986. L'operazione, pertanto, in quanto cessione di partecipazione scontrerà in ogni caso l'imposta fissa ai sensi dell'articolo 11 della parte prima della tariffa. Per quanto concerne il diritto alla detrazione, esso è stato ritenuto spettante nella misura in cui le spese sostenute per le prestazioni (sia pure connesse all'operazione di cessione delle partecipazioni) siano comunque immediatamente riferibili alla complessiva attività economica del soggetto passivo. Difatti, il diritto alla detrazione discende dalla natura dell'operazione attiva e dovreb-

be essere negato qualora quest'ultima sia esente o fuori campo. Ciò presuppone, tuttavia, una destinazione specifica ed esclusiva del costo sostenuto con l'operazione detassata. Se al contrario si ravvisa un'inerenza immediata anche con l'attività generale imponibile, il diritto alla detrazione non può essere negato. Detto presupposto non ricorrerebbe, secondo la Corte, qualora i servizi prestati possano essere inclusi nel prezzo delle azioni vendute, ragione per la quale il giudice comunitario ha richiesto al giudice a quo svedese accertamento di tale circostanza.

● *Corte di giustizia delle Comunità europee - Sezione III - Sentenza 29 ottobre 2009, causa C-29/08*

\* \* \* \* \*

beni ovvero dal committente e non dal cedente ovvero dal prestatore, era dubbia la natura tributaria dell'eventuale controversia devoluta al giudice in caso di diniego, espresso o tacito, della richiesta. Difatti, colui che anticipa l'imposta per conto del fornitore la provvista finanziaria per l'adempimento del tributo non è tecnicamente il vero debitore dell'imposta. Pertanto, la Corte di cassazione aveva in passato sancito la spettanza al giudice ordinario delle cause promosse dai consumatori finali in materia di credito Iva (Sezioni unite 14 maggio 2001 n. 208): ciò in quanto il processo tri-

butario concerne sia sul piano oggettivo che soggettivo esclusivamente il rapporto tributario, rispetto al quale il cessionario/committente è del tutto estraneo. Secondo l'iter logico seguito dalla Cassazione, invece, vale il principio per cui, in materia di crediti Iva, la giurisdizione tributaria sia individuata non in base al soggetto creditore, ma al solo oggetto della domanda (Cassazione 19 marzo 1990 n. 2281; 13 dicembre 1991 n. 13446 e 4 giugno 2002 n. 8090). Il creditore può ben essere un soggetto diverso dal soggetto passivo e venire ad assumere la stessa posizione riservata al

## GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

Credito Iva - Giurisdizione controversie - Competenza giudice tributario - Sussiste anche se il diritto al rimborso è azionato dal cessionario/com-mittente (privo della qualità di soggetto passivo)



La giurisdizione tributaria è individuata non in base all'oggetto della domanda, non in base al soggetto creditore



Il creditore può ben essere un soggetto diverso dal soggetto passivo e venire ad assumere la stessa posizione riservata al contribuente creditore originario

- Tale principio può generare il dubbio circa la possibile spettanza delle controversie riguardanti i consumatori finali. In tal caso si deve ritenere non sussistente la giurisdizione tributaria

contribuente creditore originario (Cassazione, 19 novembre 2007 n. 23835). Infatti quanto affermato con riferimento al rimborso chiesto dal consumatore finale (Sezioni unite

208/01) non deve ritenersi necessariamente contraddetto *in toto* dalla pronuncia che affronta una fattispecie nella quale l'istante è comunque un soggetto che ha effettuato nell'esercizio

\* \* \* \* \*

### Rimborso: esercizio di attività esenti

Con la sentenza in esame, le Sezioni unite della Cassazione hanno negato il diritto al rimborso dell'Iva avanzato da un soggetto passivo dedito esclusivamente allo svolgimento di operazioni esenti. La questione è incentrata sull'interpretazione dell'articolo 13, parte B, lettera c), prima parte, della direttiva 77/388/Cee, *ratione temporis* applicabile (oggi trasfuso nell'articolo 136 della direttiva 112/2006/Ce), il quale recita «Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione e abuso: (...) c) le forniture di beni destinati esclusivamente a un'attività esentata a norma del presente articolo o a norma dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), ove questi beni non abbiano formato oggetto d'un diritto a deduzione, e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni

di dell'articolo 17, paragrafo 6». Detta norma, come noto, risulta recepita nell'ordinamento italiano dall'articolo 10, n. 27-*quinquies*, del Dpr 633/1972. Il principio comunitario, a parere dell'amministrazione finanziaria, è riferibile unicamente all'imposta applicata a valle, nella fase di rivendita di beni, non anche all'acquisto dei beni in questione.

### Posizione delle Entrate

Difatti, come affermato dall'Agenzia delle entrate con circolare 23 gennaio 2007 n. 3/E l'esenzione va applicata solo nei confronti di coloro (ai quali è preclusa la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto dei beni a causa della natura esente dell'attività svolta) che rivendano successivamente i beni acquistati. Lo stesso articolo 19 del Dpr 633/1972, del resto, stabilisce il principio di neutralità dell'imposta unicamente per i passaggi intermedi, non per il consumatore finale. Secondo una differente ricostruzione, superata dalla sentenza in commento, dovrebbero essere esentati anche tutti gli acquisti effettuati da un soggetto che pone in essere operazioni esenti

di un'attività d'impresa l'operazione da cui trae origine il diritto di credito. Al di là della diversa ricostruzione del principio di diritto (non rilevanza del profilo soggettivo ai fini della natura tributaria del rapporto dedotto in giudizio), pertanto, si può ritenere che il mero consumatore finale non possa adire le Commissioni tributarie per chiedere la restituzione dell'Iva indebitamente pagata. In questo caso da parte del soggetto che si pretende creditore si riscontra un'estraneità rispetto al rapporto d'imposta diversa e ancora maggiore rispetto a quella testé esaminata: essendo privo di una posizione Iva e meramente inciso dal tributo, incapace tecnicamente di assumere posizioni debitorie o creditorie ai fini della disciplina Iva, risulterà piuttosto titolare di una situazione di credito di diritto comune nei confronti di chi gli ha erroneamente applicato l'imposta.

- Corte di cassazione - Sezioni unite civili - Sentenza 20 gennaio-27 febbraio 2009 n. 4813

che dunque soggiace a una limitazione (soggettiva) alla detrazione. Difatti, la disposizione contenuta nell'articolo 13, parte B, lettera c), della sesta direttiva si riferirebbe genericamente alle forniture e imporrebbe quindi agli Stati membri di esentare gli acquisti di beni destinati esclusivamente a una attività esente. La disposizione comunitaria deve essere interpretata nel senso che l'esenzione spetti solo qualora i beni acquistati non abbiano precedentemente formato oggetto di un diritto a deduzione. Infatti, il principio fondamentale dell'Iva è quella della neutralità. Qualora il soggetto passivo rivenda beni rispetto all'acquisto dei quali è rimasto inciso al pari di un consumatore finale, sarebbe contrario a tale principio imporgli l'applicazione dell'imposta sulla successiva rivendita. A meno che la stessa esigenza non ricorra anche nella fase precedente (ossia il cedente non abbia potuto detrarre l'imposta) dunque, l'esenzione non è giustificata. D'altra parte, le norme che sanciscono l'esenzione di operazioni rilevanti ai fini Iva devono essere interpretate restrittivamente, essendo eccezioni al-

la regola generale secondo la quale l'imposta è dovuta per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (articolo 2, n. 1, della direttiva 77/388/Cee).

È evidente dunque, a parere del giudice di legittimità che l'ambito dell'esenzione concerne esclusivamente la fase della successiva rivendita di beni che sono stati utilizzati per l'esercizio di attività esenti da Iva, ma non anche alla fase (precedente) di acquisto di tali beni da parte del soggetto passivo. La Cassazione si richiama, peraltro, a quanto stabilito dal giudice comunitario con l'ordinanza 16 luglio 2006 dalla Corte di giustizia (cause C-18/05 e C-155/05) nella quale si chiarisce che la disposizione in esame esenta solo la rivendita di beni preliminarmente acquistati per le esigenze di un'attività esentata in forza di detto articolo, in quanto l'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto iniziale di detti beni

### Nel computo del pro rata rileva l'attività effettivamente svolta

Ai fini del computo della percentuale di detraibilità ex articolo 19, comma 5, del Dpr 633/1972 (*pro rata*) occorre avere riguardo all'attività effettivamente svolta dal soggetto passivo, non essendo sufficiente a tal fine quanto risulta dall'oggetto statutario. La querelle sottoposta al giudice di legittimità trae origine dall'effettuazione di operazioni esenti giudicate dal contribuente come occasionali e pertanto escluse da tale computo. Ciò si verifica molto di frequente nel comparto immobiliare, come nella fattispecie in oggetto, nella quale sono compiute, occasionalmente, operazioni esenti relative all'incasso di canoni di locazione. Come noto, ai sensi dell'articolo 19, comma 5, del Dpr n. 633, ove il soggetto passivo eserciti congiuntamente sia attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, sia attività che danno luogo a operazioni esenti, il diritto alla detrazione dell'imposta dev'essere esercitato in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni, secondo la percentuale di cui all'articolo 19-bis. Tale ultima dispo-

## OPERAZIONI ESENTI

Beni acquistati senza diritto alla detrazione

↓  
se rivenduti

↓  
operazione esente

Esenzione limitata alla fase di rivendita - Soggetto con pro rata 0

↓  
non può invocare l'esenzione anche nella fase di acquisto

non abbia formato oggetto del diritto alla detrazione. Peraltro, esiste un argomento ulteriore a negare che l'obiettivo della direttiva fosse quello di esentare anche l'Iva pagata a monte ai soggetti che non possono operare la detrazione: infatti, qualora si aderisse a questa tesi, non avrebbe senso la limitazione della disposizione all'acquisto di beni. Atteso che presup-

posto dell'imposta sono anche le cessioni di servizi e le importazioni, la norma avrebbe dovuto estendere l'esenzione in parola alla totalità delle operazioni passive che vanno a incidere sul soggetto passivo.

● *Corte di cassazione - Sezioni unite civili - Sentenza 3 marzo-17 aprile 2009 n. 9142*

\* \* \* \* \*

sizione esclude dal rapporto le operazioni che «non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo...». Sono dunque irrilevanti tutte le operazioni relative ad attività che si atteggiino come occasionali: detta occasionalità deve essere intesa come estraneità all'oggetto sociale e non funzionalità rispetto alla realizzazione del programma imprenditoriale. A giudizio dell'amministrazione finanziaria, nel procedimento, qualora l'oggetto sociale della società immobiliare preveda anche l'attività di locazione, l'occasionalità va esclusa e le operazioni relative si ripercuotono inevitabilmente nella determinazione del pro rata, diminuendo la misura della percentuale di detrazione consentita sugli acquisti. In particolare, le locazioni di immobili effettuate da società che si occupano di compravendita, sarebbero da qualificare sempre abituali poiché ricomprese nell'ordinaria sfera di azione dell'impresa.

### Alcune osservazioni

Tale orientamento è discutibile in quanto ancorato al mero dato formale. A prescindere dall'oggetto dello statuto sociale, l'attività di locazione

potrebbe essere in concreto meramente residuale e obbligata dalla sussistenza del contratto di locazione già al momento dell'acquisizione degli immobili. La questione, come è agevole intuire, riguarda il significato da attribuire al termine "attività propria" (*oggetto di analisi da parte della amministrazione finanziaria nella circolare 3 agosto 1979 n. prot. 25/364695*). Secondo la giurisprudenza di legittimità (che ha trovato conferma nella sentenza) l'«attività» dell'impresa, prescinde dall'oggetto sociale, e si identifica nell'impresa svolta con il carattere dell'abitudine. Il predicato dell'abitudine ricorre quando l'esercizio dell'impresa richiede un'organizzazione di mezzi complessa volta al perseguimento dello scopo imprenditoriale. Non si riscontra, invece, quando l'attività si atteggi come una deviazione temporanea rispetto alla "missione" dell'impresa. La stessa giurisprudenza di Cassazione (sentenza 11073/06), infatti, aveva opportunamente rilevato, in tema di imprese aventi a oggetto la costruzione di immobili, che la locazione di per sé non fa parte dell'attività d'impresa della società, a

## ■ CALCOLO DEL PRO RATA

Escluse attività occasionali

OCCASIONALITÀ



OGGETTO SOCIALE: dato non sufficiente

occorre



NESSO OCCASIONALE CON L'ATTIVITÀ DI IMPRESA

meno che non sia riconducibile all'amministrazione e alla gestione conservativa del bene in vista della futura vendita, ovvero non sia giudicata opportuna in base a valutazioni imprenditoriali sui tempi prevedibili per l'alienazione. In tali circostanze, infatti, la locazione si pone su un piano di strumentalità rispetto alla realizzazione dell'oggetto sociale e non può essere ritenuto da esso avulsa. La conseguenza di questo nesso funzionale non occasionale con l'attività d'impresa è che le operazioni relative all'attività di locazione, in quanto riconducibile all'attività generale posta in essere, rilevano ai fini della percentuale di cui all'articolo 19, comma 5, del Dpr 633/1972. È evidente che le imprese "edili" (che hanno come oggetto sociale la costruzione, la vendita, la permuta, il restauro di fabbricati civili, rurali e industriali) debbano essere distinte dalle società di pura gestione immobiliare la cui attività consiste nell'acquisto di immobili, nella loro locazione e, solo eventualmente, dismissione. Per queste ultime, come già affermato dalla Cassazione, la locazione configura uno strumento normale per il conseguimento del fine commerciale secondo parametri di regolarità causale.

La sentenza 19484/09, sulla scia delle precedenti pronunce (Cassazione 1° giugno 2001 n. 7423; 28 maggio 2001 n. 7214; 3 maggio 2001 n. 6194 e 6 febbraio 1999 n. 1033), propugna pertanto la necessità un'indagine di tipo sostanziale. Per includere un'operazione attiva nell'attività rilevante ai fini Iva, ai fini dell'inclusione nel calcolo del *pro rata*, non è consentito arrestarsi alla lettura delle previsioni statutarie, ma occorre verificare effettivamente l'attività svolta dall'impre-

sa e il legame funzionale che con essa hanno le operazioni suscettibili di influenzare la percentuale di imposta detraibile.

**La pronuncia di legittimità**

La Corte di cassazione di è mostrata dello stesso avviso anche nella più recente pronuncia 21 ottobre 2009 n. 22243. È chiaro, dunque, che qualora l'attività che dà luogo a operazioni esenti non possa considerarsi come occasionale, l'unica strada per evitare i nefasti effetti della forfezzazione della detrazione è la separazione facoltativa delle attività (o dei "settori" di attività, nel comparto immobiliare) ai sensi dell'articolo 36 del Dpr 633/1972. Nello stesso filone giurisprudenziale della sentenza della Cassazione appena commentata si colloca la sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee 29 ottobre 2009 resa nella Causa C-174/08. Il principio enunciato dal giudice comunitario è in linea con quello pocanzi esaminato: ai fini del computo della percentuale di detraibilità (*pro rata*) occorre la verifica in concreto dell'attività svolta dal contribuente. Nella fattispecie affrontata dalla Corte l'operazione che il soggetto passivo Iva pretendeva di qualificare come accessoria (vendita di immobili da parte di un'impresa costruttrice) rileva invece pienamente ai fini del computo del *pro rata*: se esente, riduce la percentuale di imposta detraibile. Ai fini di un corretto inquadramento della fattispecie occorre, tuttavia, dare conto delle differenze tra fonte interna e fonte comunitaria nella disciplina *de qua*. Rispetto alla disposizione (articolo 19, comma 5, del Dpr 633/1972) di recepimento nell'ordinamento italiano, la quale prevede l'applicazione del

*pro rata* indistintamente per tutti gli acquisti del soggetto passivo (fatte salve alcune fattispecie di indetraibilità specifica), la norma contenuta nella direttiva prevede che la forfezzazione della detrazione operi solo rispetto agli acquisti di beni e di servizi utilizzati promiscuamente per operazioni esenti, imponibili e non imponibili. Inoltre, l'articolo 174 della direttiva, nell'individuare le operazioni irrilevanti ai fini del calcolo del *pro rata* non menziona la "attività propria" del soggetto passivo, ma richiama soltanto il concetto di "accessorietà" delle operazioni. Come rilevato dalla Corte, la fonte comunitaria non definisce la nozione di «operazione immobiliare accessoria». Un'interpretazione fondata sulla *ratio* della norma, tuttavia, porta alla conclusione che la logica della limitazione forfezzatoria del dritto alla detrazione è quella di accordare al soggetto passivo, che esercita congiuntamente attività esenti e attività imponibili, la detrazione dell'imposta sugli acquisti proporzionalmente al concorso dei beni e servizi acquistati alle attività assoggettate a Iva. Si vuole evitare dunque che possano assumere rilievo i costi che non riguardano l'attività tipica del contribuente. Infatti, i cespiti riferibili a un'attività "non tipica", meramente accessoria, non richiedono l'impiego dei beni e dei servizi promiscuamente riferibili alle attività abituali, che danno o meno il diritto alla detrazione. Secondo le conclusioni del giudice comunitario, basata sulla lettera dell'articolo 19, n. 2, della direttiva 77/388/Cee, l'accessorietà non si riscontra mai qualora l'attività costituisca «prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa oppure implichi un impiego significativo di beni e di servizi per i quali l'Iva è dovuta». Dunque, delimitata la categoria di "operazioni immobiliari accessorie", in essa senz'altro non rientra la cessione da parte di un'impresa edilizia degli immobili da essa costruiti: detta attività, in quanto costituisce il core business incide senz'altro nel computo della percentuale di detrazione.

● Corte di cassazione - Sezione tributaria - Sentenza 3 luglio-10 settembre 2009 n. 19484