Sentenza del 09/05/2018 n. 11052 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - ACCERTAMENTI E CONTROLLI - AVVISO DI ACCERTAMENTO - MOTIVAZIONE Principi di leale collaborazione e buona fede di cui all'art. 10 della l. n. 212 del 2000 - Portata - Conseguenze - Fattispecie.

Massima:

L'obbligo di motivazione degli atti impositivi, sancito dall'art. 7 del cd. Statuto del contribuente, deve essere interpretato avendo riguardo ai canoni di leale collaborazione e buona fede, espressi dal successivo art. 10, la cui portata deve essere ricostruita alla luce dei principi di solidarietà economica e sociale e di ragionevolezza sanciti, rispettivamente, dagli artt. 2 e 3 Cost.: ne deriva che sono irrilevanti le violazioni formali che non abbiano arrecato un'effettiva lesione della sfera giuridica del contribuente.(Nella fattispecie, erano dedotti, senza indicare i conseguenti pregiudizi, l'omessa allegazione del processo verbale di contestazione, già in precedenza notificato, all'atto impugnato e la mancata indicazione nello stesso del responsabile del procedimento).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

La contribuente Società XXXX s.r.l. impugnava davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli l'avviso di recupero per l'anno d'imposta 2003 con cui l'Ufficio revocava il beneficio dell'agevolazione fiscale di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 8 - avendo la società rivenduto prima della scadenza del quinquennio un complesso immobiliare sito nel comune di (XXXXX) per il quale aveva usufruito del suddetto beneficio - e contestualmente recuperava il credito d'imposta di cui la società aveva indebitamente usufruito per l'anno 2002.

La Commissione Tributaria Provinciale, con sentenza n. 289/21/2008 depositata il 26 giugno 2008, accoglieva il ricorso, ritenendo che l'avviso impugnato fosse carente di motivazione e infondato nel merito, perchè nella fattispecie non si sarebbe trattato di vendita ma solo di riorganizzazione societaria, non avente alcuna finalità elusiva.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello e la Commissione Tributaria Regionale della Campania, con sentenza n. 200/44/10, depositata il 12 luglio 2010, lo accoglieva, affermando che il processo verbale di contestazione da cui è scaturito l'avviso impugnato era stato all'epoca regolarmente notificato alla parte, che pertanto era perfettamente a conoscenza dei rilievi formulati dagli ispettori della Guardia di Finanza. Inoltre, nel merito l'avviso sarebbe fondato perchè nel 2003 la società contribuente ha alienato i beni acquistati nel 2001 (anno in cui si è formato il credito d'imposta) ad altra preesistente società Perrel s.r.l.: tale dismissione a titolo definitivo avrebbe determinato la decadenza dal beneficio ed il recupero di quella parte di credito di cui la società contribuente avrebbe indebitamente usufruito nell'anno 2002.

Avverso tale sentenza il contribuente proponeva ricorso, affidato a cinque motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, la quale si costituiva con controricorso con il quale chiedeva che il ricorso sia dichiarato inammissibile o comunque infondato.

In prossimità dell'udienza, la società contribuente depositava memoria con la quale ribadiva le ragioni a favore dell'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente deduce violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 (Statuto del contribuente), in quanto l'avviso di recupero è privo del processo verbale di contestazione su cui si fonda.

Con il secondo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente deduce insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, in quanto il processo verbale di contestazione non sarebbe stato notificato ritualmente ma soltanto meramente consegnato all'atto della sua redazione e non sarebbe stato correttamente indicato all'interno dell'avviso di recupero.

Con il terzo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente deduce violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 (Statuto del contribuente), nonchè, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, per l'assenza dell'indicazione del responsabile del procedimento.

I primi tre motivi, che per la loro stretta connessione possono essere affrontati congiuntamente, sono infondati.

Secondo l'art. 7 dello Statuto del contribuente citato (chiarezza e motivazione degli atti), "Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione": secondo il ricorrente l'avviso di recupero sarebbe illegittimo, tra l'altro, perchè privo del necessario riferimento al processo verbale di contestazione di cui è diretta conseguenza.

La sentenza impugnata ha tuttavia rilevato che il processo verbale di contestazione era già stato in precedenza regolarmente notificato alla parte, che pertanto era perfettamente a conoscenza dei rilievi formulati dagli ispettori della Guardia di Finanza, per cui le doglianze si risolvono in rilievi puramente formali, come appunto l'affermata necessità che il processo verbale non fosse nuovamente allegato insieme all'avviso di recupero, o la mancata indicazione del responsabile del procedimento. Ora, la norma invocata dal contribuente va interpretata alla luce dell'intero sistema in cui si inserisce e in tale prospettiva la doglianza appare smaccatamente in contrasto, oltre che con il principio del raggiungimento dello scopo, anche con l'art. 10 proprio dello stesso Statuto del contribuente da quest'ultimo invocato. Tale norma stabilisce infatti che "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede", e pertanto, alla luce dei principi espressi dall'art. 3 (ragionevolezza), nonchè alla luce del principio di solidarietà economica e sociale di cui all'art. 2 Cost., che deve reciprocamente ispirare i rapporti fra pubblica amministrazione e cittadino anche nei rapporti tributari (Cass. 17 gennaio 2018, n. 1009) la parte del rapporto tributario, sia essa il contribuente o la pubblica amministrazione, non può lamentare violazioni formali che non abbiano inciso realmente in negativo sulla sua sfera giuridica: il contribuente non ha infatti prospettato le ragioni per le quali l'omessa specificazione del processo verbale di contestazione o l'omessa indicazione del responsabile del procedimento oppure ancora l'asserita illegittimità nella procedura di notificazione del processo verbale di contestazione avrebbero comportato una lesione del diritto all'effettività della tutela giurisdizionale ed al giusto processo. Pertanto, nei rapporti tra contribuente e pubblica amministrazione e salvi gli eventuali diritti dei terzi, la possibilità da parte del contribuente di denunciare vizi fondati sulla pretesa violazione di norme procedimentali non tutela l'interesse all'astratta regolarità dell'attività amministrativa, ma garantisce solo l'eliminazione dell'eventuale pregiudizio da lui subito in conseguenza della denunciata violazione di norme che siano espressione del principio di buona andamento della pubblica amministrazione.

Con il quarto motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 600 del 1973, art. 43, perchè non vi sarebbero elementi di novità tali da giustificare l'emissione di un nuovo avviso di recupero.

Con il quinto motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente deduce violazione o falsa applicazione della L. n. 388 del 2000, art. 8, comma 7, nonchè, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, in quanto la norma avrebbe solo la funzione di non distogliere il bene che usufruisce dell'agevolazione dall'originaria struttura produttiva, e nel caso di specie il bene (un'attività commerciale avente ad oggetto elettrodomestici), pur ceduto da una società ad un'altra, non ha avuto alcun mutamento.

Anche quest'ultimi due motivi d'impugnazione, che per la loro stretta connessione possono essere affrontati congiuntamente, sono infondati.

Secondo la L. n. 388 del 2000, art. 8, commi 1 e 2, "Ai soggetti titolari di reddito d'impresa, esclusi gli enti non commerciali, che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2000 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006, effettuano

nuovi investimenti nelle aree territoriali individuate dalla Commissione delle Comunità europee come destinatarie degli aiuti a finalità regionale di cui alle deroghe previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato che istituisce la Comunità europea, come modificato dal Trattato di Amsterdam di cui alla L. 16 giugno 1998, n. 209, è attribuito un credito d'imposta...."; ai sensi del comma 2 dello stesso articolo "Per nuovi investimenti si intendono le acquisizioni di beni strumentali nuovi...".

Il comma 7 dell'art. 8 citato, che ha finalità antielusive, elenca poi delle circostanze al verificarsi delle quali il credito d'imposta verrà revocato, fra le quali indica la seguente: "....Se entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti....".

Ebbene, secondo questa Corte, se è vero che la ratio della norma di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 8 - conformemente al dettato di cui ai commi 1 e 2 - consiste nel promuovere nuovi investimenti produttivi in aree territoriali svantaggiate, in funzione dell'incremento della produttività (Cass. 11 ottobre 2017, n. 23802) è altrettanto vero che, come del resto specificato dal citato comma 7, il contribuente non può pretendere di mantenere tale agevolazione una volta che si sia definitivamente disfatto del bene entro cinque anni dal compimento dell'investimento, perchè altrimenti verrebbe tradita nella sostanza la ratio dell'agevolazione fiscale: infatti, secondo Cass., 22 luglio 2016, n. 15193, la norma antielusiva di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 8, comma 7, persegue la finalità di evitare l'immissione temporanea dei beni nell'impresa al solo fine di fruire dell'agevolazione. Ha inoltre affermato questa Corte che il contribuente che dismetta i beni acquisiti entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione i beni stessi è tenuto a rideterminare il credito di imposta ed a versare l'imposta indebitamente portata in compensazione entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo in cui si verificano tali ipotesi (Cass. 22 luglio 2016, n. 15192). Peraltro, la Cassazione ha dato una interpretazione piuttosto ampia al comma 7 in questione, affermando che tale norma si applica anche nell'ipotesi di noleggio, da equiparare alla cessione a terzi, atteso che pure in tale evenienza viene meno la "ratio" del beneficio, che comporta la necessità che i beni vengano utilizzati dall'acquirente, ammesso al regime di favore, all'interno della sua struttura produttiva, operante in area svantaggiata (Cass. 30 giugno 2016, n. 13422).

Pertanto, la cessione entro cinque anni dei beni strumentali nuovi in aree svantaggiate, pur se tali beni rimangono in area svantaggiata e per se continuano a mantenere anche con il nuovo acquirente la stessa destinazione che gli aveva impresso il venditore, determina la perdita del beneficio fiscale e la sentenza impugnata, nel rilevare che effettivamente erano trascorsi meno di cinque anni dall'investimento, ha fatto corretta e motivata applicazione di tale principio.

Infine, la circostanza rilevata nella memoria della ricorrente secondo cui una sentenza della Commissione Tributaria Regionale avente ad oggetto altre annualità e favorevole al contribuente sarebbe passata in giudicato, oltre a non essere provata, nè tale prova può dedursi

da altre circostanze; inoltre, trattandosi di annualità diverse, non vi è alcuna certezza che i presupposti impositivi siano rimasti inalterati nel tempo.

Il ricorso va dunque rigettato; la disciplina delle spese segue la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali, che liquida in Euro 7300, oltre a spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 7 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 maggio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza