Sentenza del 17/07/2018 n. 18932 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. T. srl propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 122/20/10 del 20 dicembre 2010, con la quale la commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in riforma della prima decisione, ha respinto l'opposizione da essa proposta avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulla sua istanza 15 dicembre 2004 di rimborso Iva 2000/2004, illegittimamente esclusa da detrazione perchè relativa ad acquisti di veicoli stradali a motore, ad acquisti di carburante, ed a prestazione di servizi connessi (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis 1, lett. c) e d).

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: - erroneamente il primo giudice aveva affermato il diritto al rimborso basandosi esclusivamente sulla sentenza resa dalla CGUE il 14 settembre 2006 su questione pregiudiziale in causa C228/05, senza svolgere alcuna indagine circa l'effettiva inerenza degli acquisti in oggetto all'attività di impresa; - tale requisito di inerenza, la cui prova era, per regola generale, a carico del contribuente, non era stato dimostrato dalla società, la quale si era limitata ad allegare le fatture di acquisto dei veicoli e dei carburanti, senza dedurre alcun elemento attestante il loro concreto impiego nell'impresa; - per quanto concerneva, in particolare, gli anni dal 2000 al 2002, il rimborso (non previsto dalla citata sentenza CGUE, avente effetto dal 2003) doveva essere altresì escluso trattandosi di annualità di imposta già fatte oggetto, con esito preclusivo, di condono tombale Iva L. n. 289 del 2002, ex art. 9.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione della normativa di riferimento (D.L. n. 258 del 2006 conv. in L. n. 278 del 2006; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis 1, lett. c) e d); decisione Consiglio UE 18 giugno 2007). Per avere la commissione tributaria regionale subordinato il rimborso alla prova analitica di inerenza degli acquisti, nonostante che la disciplina in questione (successivamente più volte adeguata dal legislatore nazionale alle suddette fonti UE) prevedesse il rimborso dell'Iva - quantomeno in misura forfettaria del 40% - sulla base di elementi presuntivi, e senza necessità di prova analitica contabile di effettiva strumentalità del bene agli scopi di impresa (come anche riconosciuto dalla Circolare AE 22 febbraio 2007). In particolare, la su richiamata decisione del Consiglio UE aveva autorizzato l'Italia a temporaneamente limitare al 40% il diritto di detrazione Iva sulle spese relative ai veicoli stradali a motore non interamente utilizzati a fini professionali; riconoscendo, anche in tal caso, un rimborso forfettario su base presuntiva (salva la detraibilità del 100% in presenza di prova analitica).

p. 2.2 Il motivo è infondato.

Nel caso di specie l'istanza di rimborso venne proposta - per contrasto con la 6^ Dir. CEE in materia di Iva - nel dicembre 2004 con riguardo al 100% dell'imposta versata e non detratta, negli anni dal 2000 al 2004, sull'acquisto di veicoli stradali a motore e beni connessi; non risulta, per contro, che la società contribuente abbia successivamente formulato istanza di accesso allo speciale regime forfettario di detrazione (40%), così come consentitole dalla disciplina interna emanata in ottemperanza alla citata sentenza CGUE 14 settembre 2006 in causa C-228/05.

Il periodo di imposizione Iva dedotto nel presente giudizio (appunto precedente a quest'ultima decisione) trovava disciplina specifica nel D.L. n. 258 del 2006, art. 1, comma 1, cit., secondo cui: "Ai fini dell'attuazione della sentenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee del 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in sede di prima applicazione i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 hanno effettuato nell'esercizio dell'impresa, arte o professione acquisti ed importazioni di beni e servizi indicati nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 bis1, comma 1, lett. c) e d), presentano in via telematica entro il 15 aprile 2007 apposita istanza di rimborso, utilizzando uno specifico modello, da approvarsi entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Con il medesimo provvedimento sono individuati i dati e i documenti che devono essere indicati o predisposti a fondamento dell'istanza di rimborso. Al fine di evitare ingiustificati arricchimenti, i dati hanno ad oggetto anche gli altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione delle somme effettivamente spettanti. Con il predetto provvedimento possono essere, inoltre, stabilite le differenti percentuali di detrazione dell'imposta per distinti settori di attività in relazione alle quali è ammesso il rimborso in misura forfetaria. Resta ferma, per i contribuenti che non aderiscono al suddetto rimborso forfetario, ovvero per coloro che non presentano l'istanza entro il predetto termine del 15 aprile 2007, la possibilità di dimostrare il diritto ad una detrazione in misura superiore presentando apposita istanza ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, e successive modificazioni, contenente i dati e gli elementi comprovanti la misura, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, dell'effettivo utilizzo in base a criteri di reale inerenza, stabiliti con il provvedimento di cui al presente comma".

Con il citato provvedimento direttoriale AE del 22 febbraio 2007 venne poi approvato il modello da utilizzarsi per presentare apposita istanza di rimborso dell'IVA detraibile, forfettariamente determinata ai sensi del decreto-legge, relativamente agli acquisti, anche intracomunitari, ed importazioni di beni e servizi indicati nell'art. 19 bis1, comma 1, lett. c) e d) Decreto IVA, effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione a partire dal 1 gennaio 2003 e fino alla data del 13 settembre 2006. Nel caso di rimborso richiesto in misura forfettaria (art. 2) esso ha stabilito che la detrazione venisse ammessa - per le attività come quella di specie - in misura del 40%. Per i contribuenti che non si fossero avvalsi della determinazione forfettaria delle percentuali di detrazione, si stabilì che essi potessero individuare analiticamente la misura della detrazione spettante, e chiederne il rimborso presentando agli uffici dell'Agenzia delle entrate apposita istanza ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, entro il termine di due anni decorrenti dal 15 novembre 2006. L'istanza doveva essere corredata dei dati indicanti la misura dell'effettivo utilizzo dell'autoveicolo nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, in base a criteri di reale

inerenza, ricavabili da documenti di contabilità aziendale da cui potesse desumersi la percorrenza del veicolo in relazione all'esercizio dell'attività d'impresa; nonchè documentazione amministrativo-contabile nella quale fossero indicati gli elementi idonei ad attestare che il veicolo era stato utilizzato in orari e su percorsi coerenti con l'ordinario svolgimento dell'attività.

Vertendosi dunque, nella specie, di istanza di rimborso in regime ordinario (analitico), e non forfettario, era fatto onere alla società di fornire la prova dei presupposti fattuali della detrazione (in primo luogo, l'inerenza all'impresa degli acquisti e dei servizi soggetti ad Iva), testè ricordati.

Posto che, secondo quanto appurato dal giudice di merito, tale prova non è stata fornita (nemmeno in termini di parziale inerenza), legittima deve ritenersi la decisione con la quale quest'ultimo ha ritenuto insussistente il diritto al rimborso.

Il giudice di merito - con statuizione qui neppure censurata, e comunque non sindacabile, perchè assistita da puntuale ed esaustiva motivazione - ha sul punto rilevato che la società si era limitata ad allegare "generiche fatture di acquisto", di per sè non dimostrative del fatto che gli autoveicoli "fossero utilizzati nell'esercizio dell'impresa" in una determinata misura, e sulla base di "orari e percorsi coerenti con il normale svolgimento dell'attività d'impresa".

Il convincimento così espresso dal giudice di merito appare conforme alla regola generale secondo cui - a fronte di contestazione dell'amministrazione finanziaria, come nel caso di specie - l'inerenza del bene acquistato, intesa come strumentalità del medesimo in relazione agli scopi dell'impresa, deve essere provata, in concreto, ad onere del contribuente; ed in forza della quale, inoltre, tale prova non può esaurirsi nella qualità soggettiva di imprenditore dell'acquirente, richiedendosi invece un quid pluris, appunto insito nella strumentalità del bene acquistato rispetto all'attività imprenditoriale (Cass. 27351/13 ed altre).

p. 3.1 Con il secondo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c.. Per non essersi la commissione tributaria regionale pronunciata, dopo aver respinto l'istanza di rimborso al 100% dell'Iva non detratta, sulla domanda subordinata di rimborso quantomeno in misura del 40%.

p. 3.2 Il motivo è infondato.

Come poc'anzi evidenziato, l'oggetto del contendere concerneva il rimborso integrale dell'Iva in regime analitico, e non il rimborso secondo i parametri forfettari successivamente introdotti dal legislatore.

La censura in esame non smentisce tale assunto, ma anzi lo conferma là dove evidenzia (ric. pagg. 10-11) come l'istanza di rimborso in misura del 40% fosse stata (subordinatamente) avanzata dalla società, per la prima volta, soltanto nell'atto di costituzione in appello; dunque, in una sede, entro un termine, e secondo modalità del tutto estranee alla su riportata disciplina transitoria ex D.L. n. 258 del 2006, e normativa secondaria di attuazione.

E' dunque evidente come la società ricorrente non possa dolersi del fatto che la commissione tributaria regionale abbia omesso di pronunciarsi su un'istanza in realtà estranea al thema decidendum, così come definibile sulla base del ricorso iniziale; per giunta basata, come la

stessa ricorrente riconosce (ric. pag. 11), su un fondamento giuridico diverso ed autonomo rispetto a quello dedotto nell'originaria procedura amministrativa di rimborso (regime forfettario invece che analitico).

Il distinto fondamento giuridico dell'istanza di rimborso forfettario (proponibile in sede amministrativa sulla base di una normativa autonoma e solo successivamente introdotta) escludeva, in definitiva, che nel più fosse contenuto il meno; posto che il problema, come detto, concerneva l'accesso ad un regime di natura agevolativa connotato da presupposti sostanziali e probatori suoi propri, e non dalla semplice riduzione quantitativa del petitum inizialmente dedotto.

E ciò non senza rimarcare, anche ai presenti fini, come nel convincimento del giudice di merito (insussistenza di qualsivoglia prova di inerenza degli acquisti) fosse comunque logicamente insita altresì l'esclusione del presupposto per il riconoscimento del rimborso, sebbene nella minor percentuale.

p. 4.1 Con il terzo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 9 per le annualità dal 2000 al 2002. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente individuato nel condono Iva (ritenuto dalla CGUE, con sentenza in causa C-132/06, non compatibile con la disciplina comunitaria) una causa preclusiva al rimborso.

p. 4.2 La doglianza non può trovare accoglimento.

Dal tenore della sentenza impugnata si evince come la commissione tributaria regionale abbia ritenuto che la mancata prova di inerenza degli acquisti ostasse al rimborso per l'intero periodo dedotto nell'istanza di ripetizione e, dunque, anche per gli anni dal 2000 al 2002. Per queste ultime annualità, la commissione tributaria regionale ha aggiunto un'ulteriore ratio decidendi, affermando che - per esse - "vi era anche la preclusione derivante dalla presentazione del condono". Sennonchè, in presenza di plurime ragioni decisorie, soccorre il consolidato orientamento di legittimità secondo cui: "quando una decisione di merito, impugnata in sede di legittimità, si fonda su distinte ed autonome "rationes decidendi" ognuna delle quali sufficiente, da sola, a sorreggerla, perchè possa giungersi alla cassazione della stessa è indispensabile, da un lato, che il soccombente censuri tutte le riferite "rationes" e, dall'altro, che tali censure risultino tutte fondate. Ne consegue che, rigettato (o dichiarato inammissibile) il motivo che investe una delle riferite argomentazioni, a sostegno della sentenza impugnata, sono inammissibili, per difetto di interesse, i restanti motivi, atteso che anche se questi ultimi dovessero risultare fondati, non per questo potrebbe mai giungersi alla cassazione della sentenza impugnata, che rimarrebbe pur sempre ferma sulla base della ratio ritenuta corretta" (Cass. nn. 12372/06; 18170/06; SU 7931/13 ed innumerevoli altre). Risulta dunque che il rigetto delle censure (prima e seconda) concernenti la prima ed esauriente ratio (difetto di prova di inerenza) rende di per sè inammissibile la presente doglianza, relativa ad altra e concorrente ragione decisoria. Va peraltro osservato - su questione in diritto rilevabile anche d'ufficio - come il presente motivo sarebbe (per gli anni 2000-2001) comunque anche infondato in base al principio per cui la domanda di rimborso in oggetto doveva rispettare il termine biennale di decadenza di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2; a far data dal pagamento

dell'imposta. Ciò, secondo quanto già affermato - proprio con riguardo al rimborso dell'imposta indebitamente pagata per gli acquisti e le importazioni di beni e servizi indicati nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis1, comma 1, lett. c) e d), in assenza di adesione alla procedura di rimborso forfettario - da Cass. nn. 9034/15 e 23823/17, ord..

Le spese del giudizio seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

- rigetta il ricorso;

- condanna parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di cassazione, che liquida in euro 2.900,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quinta civile, il 7 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza