Sentenza del 27/12/2018 n. 33409 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione Tributaria provinciale di Siena accoglieva parzialmente il ricorso presentato dalla società Agricola M. di M.A. e C. s.a.s. e dai soci M.A. e T.M. avverso gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate che aveva rettificato i redditi della società e, conseguentemente, quelli dei soci, relativi agli anni 2003, 2004, 2005 e 2006.

In particolare, i recuperi a tassazione da parte dell'Amministrazione derivavano dalle seguenti contestazioni:

a) mancata rettifica, per l'anno 2003, della detrazione d'imposta ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis2;

b) omessa dichiarazione di ricavi relativi alla locazione del fondo, cat. C2, sito in (---);

c) indebita deduzione di ammortamenti relativi a beni concessi in locazione;

4) omessa capitalizzazione dei costi accessori relativi a consulenza enologica e agronomica;

5) acquisto, nell'anno 2000, di 38,973 ettari di terreno su cui erano state effettuate migliorie e successiva cessione di parte del medesimo terreno con dichiarazione di minusvalenza;

6) indebita detrazione di costi non inerenti.

I giudici di primo grado respingevano esclusivamente il ricorso con riguardo al secondo rilievo.

L'Ufficio proponeva appello chiedendo che venisse dichiarata la legittimità dei recuperi effettuati, mentre i contribuenti spiegavano appello incidentale chiedendo la riforma della sentenza di primo grado in ordine al secondo rilievo.

La Commissione Tributaria regionale, in riforma della sentenza impugnata, accoglieva l'appello incidentale, rilevando che l'immobile sito in (---), (---), era stato ceduto in comodato con contratti recanti la data del 29.3.04, risultante dal timbro postale apposto sul retro degli stessi.

Respingeva, invece, l'appello dell'Ufficio, motivando, con riguardo al primo rilievo, che la rettifica della detrazione Iva dovesse essere effettuata nel 2002, in quanto l'evento che aveva determinato l'obbligo di rettifica era costituito dal contratto di affitto di fondi rustici stipulato in data 26.8.2002; circa la deduzione di ammortamenti relativi a beni concessi in locazione, affermava che si era in presenza di un contratto di affitto di fondi rustici e non di un contratto di affitto d'azienda, come emergeva dal tenore letterale dei contratti, dai continui riferimenti alla L.

n. 203 del 1982 e dalla circostanza che l'Ufficio, fin dal 2002, aveva tassato il contratto con l'aliquota dei fondi rustici.

Relativamente alla contestata minusvalenza, poneva in rilievo che ai conteggi prodotti dalla parte contribuente per giustificare il prezzo di cessione l'Ufficio non aveva opposto altri possibili conteggi, ma solo generiche contestazioni limitandosi a dedurre la carenza di motivazione.

Avverso la suddetta sentenza ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate, con sette motivi, cui resistono la società ed i soci mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Le parti controricorrenti hanno eccepito, in via preliminare, la tardività del ricorso perchè proposto oltre il termine di sessanta giorni dalla notificazione della sentenza di secondo grado, avvenuta in data 3.10.2011.

La eccezione è infondata in quanto, sebbene i controricorrenti abbiano ricevuto la notifica dei ricorsi in data 7.12.2011, l'Agenzia delle Entrate ha spedito gli atti per la notifica in data 2.12.2011, come risulta dal timbro apposto dall'ufficio postale sulla relata di notifica eseguita ai sensi della L. n. 69 del 2009, art. 55.

Infatti, con riguardo alla notifica degli atti giudiziari a mezzo servizio postale, a seguito dell'intervento della sentenza della Corte Costituzionale n. 477 del 2002, con la spedizione o consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario si hanno per verificati gli effetti interruttivi ad essa connessi per il notificante; di conseguenza, avendo la ricorrente spedito l'atto per la notifica entro il termine di 60 giorni dalla notifica della sentenza di secondo grado, deve ritenersi la tempestività della impugnazione.

2. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione di norma di diritto con riferimento al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis2, e si duole del fatto che la Commissione regionale, accogliendo la tesi difensiva della parte contribuente, ha ritenuto che la rettifica della detrazione Iva dovesse essere effettuata nel 2002, anzichè nell'anno 2003.

Al fine di illustrare la doglianza la ricorrente ha spiegato che:

- la società Agricola M. in data 26.8.2002 aveva stipulato con la società semplice "Tenuta Oliveto" un contratto di "affitto di fondo rustico", con il quale aveva concesso in locazione un fondo agricolo con i fabbricati rurali sullo stesso insistenti, l'uso gratuito dei marchi e dei segni distintivi dell'azienda, le scorte morte costituite da vino sfuso in invecchiamento ed imbottigliato, macchine ed attrezzi, prevedendo una durata del contratto di sette anni ed il pagamento di un canone annuo di Euro 150.000,00, a decorrere dal 1.1.2003, esente Iva ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, punto 8;

- la società agricola M., in data 5.9.2003, aveva presentato con modello VR 2003 domanda di rimborso del credito Iva ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, comma 3, lett. c), ottenendo il rimborso in data 3.5.04;

- dall'esame della documentazione allegata alla istanza di rimborso era emerso che la società negli anni 2000, 2001 e 2002 aveva ristrutturato i locali ad uso cantina ed il fabbricato rurale da destinare ad attività agrituristica, aveva acquistato macchinari ed attrezzature per la attività vitivinicola e sostenuto costi per il nuovo impianto a vigneto, detraendo interamente l'Iva pagata sugli acquisti;

- l'esame del modello unico relativo all'anno di imposta 2003 aveva pure evidenziato che la società aveva effettuato operazioni attive esenti (art. 10) relative al canone di locazione percepito per l'affitto del fondo rustico ed aveva determinato l'Iva detraibile sugli acquisti dell'anno applicando il meccanismo del pro-rata di detraibilità previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis, ma non aveva, tuttavia, applicato le disposizioni previste dal medesimo D.P.R n. 633 del 1972, art. 19-bis2 (cd. rettifica della detrazione per cambio di destinazione d'uso);

- l'analisi del libro dei cespiti ammortizzabili aveva posto in rilievo che alcuni beni concessi in locazione non erano stati ammortizzati negli anni anteriori al 2003 e, pertanto, fin dal momento della loro entrata in funzione, tali beni erano stati destinati allo svolgimento di operazioni esenti, per cui la società agricola avrebbe dovuto rettificare, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis2, l'intera Iva detratta all'origine.

Ha, quindi, sottolineato che la questione in contestazione riguardava l'anno in cui la rettifica doveva essere operata, atteso che la contribuente non disconosceva che dovesse essere effettuata, ma sosteneva che a ciò avrebbe dovuto provvedere nell'anno 2002 (annualità non più accertabile in quanto condonata) sulla base del cit. art. 19-bis2, comma 9, secondo cui "le rettifiche delle detrazioni di cui ai commi precedenti sono effettuate nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie".

2.1. Le parti controricorrenti, oltre ad eccepire la inammissibilità del motivo, perchè non recante specifiche argomentazioni utili a dimostrare che le affermazioni contenute nella sentenza gravata siano in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie, hanno sostenuto che il giudice di appello ha fatto corretta applicazione della norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis2, perchè il momento a cui far risalire l'eventuale onere di rettifica della detrazione Iva era quello in cui si era perfezionato l'atto giuridico che faceva venire meno la detrazione già effettuata, a nulla rilevando il diverso momento in cui si erano manifestati gli effetti di detto atto.

Hanno pure evidenziato di non avere mai espressamente riconosciuto l'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione Iva, ma di avere piuttosto privilegiato l'argomento inerente la "retrodatazione" dell'obbligo al 2002, quale anno coperto dal condono, precisando che i beni in esame non hanno mai cambiato destinazione d'uso, dato che al momento dell'acquisto erano stati destinati alla coltivazione ed allo sfruttamento agricolo e per effetto del contratto di affitto di fondo rustico del 26.8.2002 la destinazione non era mutata.

3. La eccezione di inammissibilità del motivo non è meritevole di accoglimento, atteso che la ricorrente ha esaurientemente indicato le ragioni poste a fondamento della censura, ricostruendo in modo analitico le circostanze di fatto da cui è scaturita la ripresa a tassazione ed

esponendo le argomentazioni giuridiche che, a suo avviso, renderebbero la sentenza impugnata contrastante con le disposizioni normative di cui ha denunciato la violazione.

Neppure può ritenersi che i contribuenti abbiano espressamente contestato la sussistenza dell'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione Iva, considerato che gli stessi nel controricorso hanno ammesso di avere, per scelta difensiva, preferito dare prevalenza all'argomento inerente la "retrodatazione" dell'obbligo all'anno 2002, trattandosi di annualità coperta dal condono.

4. Il primo motivo proposto dalla ricorrente è fondato.

La conclusione a cui è giunta la Commissione tributaria regionale contrasta con la previsione contenuta nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19-bis2, comma 9, in quanto la norma, nel fare riferimento all'anno in cui "si verificano gli eventi", lascia ritenere che si debba avere riguardo non all'anno in cui è stato stipulato il contratto di affitto di fondo rustico (2002), ma piuttosto all'anno in cui sono state effettuate le operazioni attive esenti ai sensi del D.P.R n. 633 del 1972, art. 10, punto 8, ossia all'anno 2003, atteso che soltanto a decorrere dal 1.1.2003 il contratto di affitto ha iniziato a produrre effetti, determinando a carico dell'affittuario l'obbligo di pagare il canone pattuito ed a carico della concedente quello di emettere le fatture per operazioni esenti e di procedere alla relativa registrazione nelle scritture contabili obbligatorie.

5. Con il secondo motivo la ricorrente censura la sentenza per violazione di legge con riferimento al t.u.i.r., art. 85, comma 2, all'art. 2704 c.c. e art. 116 c.p.c..

Trascrivendo uno stralcio del p.v.c. redatto dai verbalizzanti, l'Agenzia delle Entrate ha descritto le risultanze della verifica dalla quale è poi scaturita la presunzione di maggiori ricavi che sono stati contestati alla società contribuente con gli avvisi di accertamento.

In particolare, ha spiegato che era stato contestato alla società, che aveva acquistato, nell'anno 2002, un immobile ad uso ufficio e magazzino in (---), che il bene non fosse destinato, come riferito dal legale rappresentante in sede di contraddittorio, alla degustazione del vino prodotto dalla Tenuta Oliveto ed ad ufficio di rappresentanza della società, ma fosse utilizzato da terzi per fini estranei all'esercizio della impresa; da tale verifica era scaturita la ripresa a tassazione di presumibili ricavi derivanti dalla locazione a terzi del suddetto immobile.

La contribuente nell'appello incidentale aveva, invece, dedotto di avere concordato l'utilizzo dei locali con due contratti di comodato a titolo gratuito non esclusivo datati 28.104, ritenuti privi di valore probatorio dall'Amministrazione in quanto non registrati e non recanti data certa.

5.1. Nel controricorso le parti contribuenti hanno eccepito la inammissibilità del motivo perchè riunisce in una unica censura una pluralità di violazioni di legge e non reca specifiche argomentazioni idonee a dimostrare che le affermazioni contenute in sentenza siano effettivamente in contrasto con le norme richiamate nella rubrica del motivo.

La eccezione non è condivisibile. Questa Corte ha precisato, in un'ottica di contenimento di inutili formalismi processuali e di irragionevoli sanzioni di inammissibilità del ricorso (ex multis, Cass. n. 23315 del 15/10/2013) - anche al fine di consentire la concreta esplicazione di "quel diritto di

accesso ad un tribunale" previsto e garantito dall'art. 6, par. 1, della CEDU - che una simile modalità di formulazione del ricorso per cassazione può considerarsi rispettosa del canone di specificità del motivo di impugnazione nei casi in cui nella parte argomentativa del mezzo di impugnazione sia possibile scindere le ragioni poste a sostegno dei diversi vizi denunciati (Cass. n. 9793 del 23/4/2013; Cass. Sez. U., n. 9100 del 5/5/2016; Cass. n. 17526 del 2/9/2016).

Nella fattispecie la modalità con cui è stato formulato il mezzo di ricorso, mediante cumulativa deduzione di diverse censure di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, esclude la inammissibilità, in quanto le argomentazioni sono state sviluppate con riferimento a ciascuno dei distinti profili di censura prospettati, per cui la commistione è limitata soltanto alla rubrica.

5.2. Ciò posto, il secondo motivo proposto dalla ricorrente è infondato.

Sul punto la Commissione tributaria regionale ha motivato che l'immobile è stato ceduto in comodato con i contratti del 29.3.04, che prevedono l'uso esclusivo in favore delle società affittuarie del locale, unitamente alle attrezzature ed ai materiali in esso contenuti, e che la destinazione dell'immobile a funzioni di rappresentanza e di stoccaggio dei prodotti lascia ritenere la sua inerenza all'attività vitivinicola; ha inoltre ritenuto certa la data risultante dal timbro postale apposto sul retro dei due contratti.

La decisione non contrasta con la disposizione di cui all'art. 2704 c.c., in quanto, per consolidato orientamento di questa Corte, in tema di efficacia della scrittura privata nei confronti dei terzi, se la scrittura privata non autenticata forma un corpo unico con il foglio sul quale è impresso il timbro, la data risultante da quest'ultimo deve ritenersi data certa della scrittura, perchè la timbratura eseguita in un pubblico ufficio deve considerarsi equivalente ad un'attestazione autentica che il documento è stato inviato nel medesimo giorno in cui essa è stata eseguita. Grava sulla parte che contesti la certezza della data di provare la redazione del contenuto della scrittura in un momento diverso, bastando a tal fine la prova contraria e non occorrendo il ricorso alla querela di falso. (Cass. n. 5346 del 02/03/2017; Cass. n. 21814 del 11/10/2006).

Il timbro postale è dunque idoneo a conferire data certa ai contratti di comodato del 28.3.04 conclusi dalla società contribuente con le società Tamm s.r.l. e Tenuta Oliveto s.a.s. ed a far ritenere, di conseguenza, provato che la destinazione dell'immobile, come accertato dal giudice di appello, sia inerente all'esercizio dell'attività vitivinicola, con conseguente esclusione della destinazione abitativa contestata dall'Amministrazione.

6. Parimenti infondato è anche il terzo motivo, con il quale è stata dedotta, con riferimento allo stesso rilievo cui si riferisce il secondo motivo, la insufficiente motivazione della sentenza impugnata, in quanto la Commissione regionale, con motivazione esaustiva ed immune da vizi logici, ha ritenuto provato, sulla base dei contratti di comodato, l'utilizzo dell'immobile per finalità non estranee all'impresa.

7. Con il quarto e con il quinto motivo la ricorrente denuncia sia il vizio di motivazione che la violazione di legge con riferimento al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, comma 8, assumendo che la Commissione tributaria regionale, non tenendo conto che il contratto stipulato dalla società contribuente in data 26.8.02 con la Tenuta Oliveto s.a.s. comportava la concessione in uso di

beni mobili, di beni immobili, di marchi e segni distintivi dell'azienda e soprattutto il trasferimento di personale dipendente, lo ha erroneamente qualificato come contratto di affitto di fondo rustico, e non come contratto di affitto di azienda, valorizzando a tal fine il tenore letterale del contratto, nel quale si faceva riferimento alle norme di cui alla L. n. 203 del 1982, ed ha conseguentemente escluso la indebita deduzione, da parte della contribuente, di quote di ammortamento relative ai beni concessi in locazione.

7.1. Il quarto motivo è fondato, con assorbimento del quinto.

Il Giudice di appello, affrontando la questione della deduzione di quote di ammortamento relative a beni concessi in locazione con il contratto del 26.8.02, ha confermato la decisione di primo grado, ritenendo che il tenore testuale del contratto, il richiamo alla L. n. 203 del 1982 e la tassazione del contratto con l'aliquota dei fondi rustici costituissero elementi idonei a qualificare il rapporto come contratto di fondo rustico.

La Commissione regionale non ha, tuttavia, adeguatamente valutato e preso in considerazione tutti gli altri elementi fattuali offerti dall'Ufficio, emergenti dal processo verbale di constatazione ritrascritto in ricorso, in omaggio al principio di autosufficienza, a(fine di verificare se, a prescindere dal nomee iuris indicato nel contratto e dal riferimento in esso contenuto alle norme che disciplinano il contratto di affitto di fondo rustico, la reale intenzione delle parti contraenti fosse stata quella di trasferire un complesso di beni, materiali ed immateriali, organizzato per l'esercizio dell'attività di impresa.

La motivazione resa dal giudice di secondo grado è, dunque, inadeguata ed insufficiente.

8. Con il sesto motivo si lamenta una insufficiente motivazione con riguardo alla contestata deducibilità di una minusvalenza derivante dalla cessione di una porzione di appezzamento di terreno alla Rimorimmobiliare s.r.l.

A sostegno della doglianza la ricorrente ha dedotto che la società Agricola M. nell'anno 2000 aveva acquistato un terreno di complessivi ettari 38,9730, il cui valore era stato determinato al 31.12.00 in Euro 184.893,38, e che in data 22.4.03 aveva rivenduto una parte di tale terreno (ha 18,7929) per un importo di Euro 77.468,00, valorizzando la parte di terreno ceduta in Euro 88.156,56, determinando in tal modo una minusvalenza di Euro 10.688,56, sul presupposto che la porzione di terreno ceduta fosse di "minore pregio"; in mancanza di elementi che giustificassero una perdita di valore del terreno ceduto tra la data di acquisto e quella di vendita, l'Ufficio non aveva ritenuto dimostrata la esistenza della minusvalenza.

9. Con il settimo motivo la ricorrente censura la sentenza per violazione dell'art. 2697 c.c., per avere la Commissione tributaria regionale ritenuto dimostrata, sulla base del prospetto di calcolo allegato dalla contribuente, la rivendita di un terreno ad un prezzo più basso di quello di acquisto e, quindi, provata la minusvalenza.

10. Il sesto motivo è fondato con assorbimento del settimo motivo.

La Commissione regionale, con motivazione del tutto carente, si è limitata a riconoscere la congruità del conteggio fornito dalla società per giustificare il prezzo di cessione senza

esplicitarne il contenuto e senza evidenziare in forza di quali specifici riscontri istruttori la contribuente sia riuscita a provare che il terreno ceduto, che si assume di minor pregio in ragione della sua tipologia, abbia perso valore nei due anni successivi all'acquisto.

In conclusione, devono essere accolti il primo, il quarto ed il sesto motivo, dichiarati assorbiti il quinto ed il settimo motivo, e devono essere rigettati il secondo ed il terzo motivo; la sentenza va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, per il riesame in relazione alle censure accolte, oltre che per la liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il quarto ed il sesto motivo, dichiara assorbiti il quinto ed il settimo motivo e rigetta il secondo ed il terzo motivo; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 24 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza