Sentenza del 27/12/2019 n. 34486 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La G. Cooperativa, con atto del notaio S. dell'11 settembre 2014, registrato in data 17 settembre 2014 al n. 2747/1T, acquistava dalla F. s.r.l. dieci unità immobiliari site in Mattinata (FG) al prezzo convenuto di Euro 2.200.000,00 oltre Iva per svolgervi ivi attività ricettivo-ricreativa del tipo affitto camere- casa vacanza.

La società acquirente presentava dichiarazione Iva per il 2014 chiedendo il rimborso Iva per Euro 450.000,00, ricorrendo l'ipotesi di acquisto di beni strumentali.

L'Agenzia delle entrate notificò alla società diniego di rimborso sulla base di due motivazioni: 1) trattandosi di acquisto di unità immobiliari ricadenti nella categoria catastale A3, sussisteva l'indetraibilità oggettiva dell'Iva corrisposta di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis-1, lett. i); 2) l'Ufficio aveva notificato avviso di rettifica e liquidazione con il quale aveva riqualificato l'atto di compravendita del 17 settembre 2014 come cessione di azienda - da assoggettare ad imposta di registro- e non quale cessione di semplici immobili.

In data 13 aprile 2015 la società presentò istanza di autotutela con cui sosteneva la non configurabilità dell'ipotesi di indetraibilità oggettiva di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis-1, lett. i), per essere gli immobili acquistati destinati allo svolgimento di un'attività imprenditoriale quali beni strumentali.

L'Agenzia, in parziale accoglimento della suddetta istanza di autotutela, rettificò parzialmente il provvedimento di diniego di rimborso Iva, da un lato, affermando che non ricorreva l'ipotesi di indetraibilità assoluta in quanto le unità abitative erano strumentali, essendo destinate ad un'attività turistico-ricettiva e, dall'altro, confermando il diniego di rimborso stante l'avviso di rettifica con il quale era stato accertato che trattavasi di una cessione di azienda e non di singole unità immobiliari.

1.2.La società contribuente propose ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Foggia che, con sentenza n. 2188/06/2015, lo accolse.

1.3.Avverso la sentenza di primo grado, l'Agenzia delle entrate propose appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione staccata di Foggia, che, con sentenza n. 3326/25/16, depositata in data 30 dicembre 2016, lo rigettò osservando, in punto di diritto, che: 1) dalla lettura dell'atto di compravendita emergeva essersi trattato di cessione di unità abitative

soggetta a Iva e non di una cessione di azienda, non essendo stati cedute suppellettili, attrezzature, debiti o crediti, dipendenti etc.; 2) risultava che la società venditrice (F. s.r.l.) non avesse mai svolto alcuna at'tività alberghiera o di affittacamere; 3) anche dalla lettura dell'atto di conferimento dei beni dalla sig.ra P.M.L. nella società venditrice non risultava essere stata esercitata negli appartamenti in questione alcuna attività di affittacamere; 4) l'intenzione della società acquirente di destinare gli immobili alla attività di affittacamere non poteva tramutare l'acquisto di singoli beni strumentali in acquisto di azienda;

1.4. Avverso la suddetta sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, cui resiste, con controricorso, la società contribuente.

1.5. La società contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c., insistendo per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1.Preliminarmente, in ordine alla eccezione sollevata dalla società contribuente di inammissibilità del ricorso per mancanza di interesse dell'Agenzia delle entrate ad impugnare ex art. 100 c.p.c., in quanto sia che se fosse confermata la qualificazione dell'atto di compravendita - come effettuata dai giudici tributari- quale cessione di semplici unità immobiliari, e, pertanto, soggetta ad Iva, sia che tale qualificazione fosse ritenuta erronea per concretare l'atto di compravendita una cessione di azienda, soggetta a imposta di registro, la società cessionaria sarebbe, comunque, legittimata a chiedere all'erario il rimborso dell'Iva (detraibile) pagata in rivalsa, nel primo caso, o erroneamente versata nel secondo caso, premesso che "ove l'operazione sia stata erroneamente assoggettata all'IVA, restano privi di fondamento il pagamento dell'imposta da parte del cedente, la rivalsa da costui effettuata nei confronti del cessionario e la detrazione da quest'ultimo operata nella sua dichiarazione IVA, con la conseguenza che il cedente ha diritto di chiedere all'Amministrazione il rimborso dell'IVA, il cessionario ha diritto di chiedere al cedente la restituzione dell'IVA versata in via di rivalsa, e l'Amministrazione ha il potere-dovere di escludere la detrazione dell'IVA pagata in rivalsa dalla dichiarazione IVA presentata dal cessionario" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9946 del 15/05/2015), nella specie, l'interesse ad impugnare dell'Agenzia è in re ipsa essendo stata quest'ultima destinataria della istanza di rimborso Iva- ad avviso della contribuente dovuta in quanto versata quale cessionaria in relazione all'acquisto di semplici unità immobiliari- e contraddittore nel giudizio di impugnativa del relativo provvedimento di diniego di rimborso fondato sul diverso presupposto che l'atto di compravendita concretasse una cessione di azienda.

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR fondato la decisione di rigetto dell'appello sulla qualificazione dell'atto di compravendita come cessione di singoli immobili anzichè, secondo quanto prospettato dall'Ufficio, come cessione di azienda, ancorchè tale questione non fosse stata dedotta dalla contribuente con il ricorso introduttivo (nel quale era stata dedotta una "apparenza della motivazione sottesa alla riqualificazione e la mancanza di prova" ovvero "la falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, e la violazione dell'art. 2555 c.c."), e costituisse oggetto di un diverso giudizio incardinato avverso l'avviso di rettifica e liquidazione emesso ai fini dell'imposta di registro.

2.1. La censura è infondata.

2.2. Va premesso che il vizio di extrapetizione è ravvisabile soltanto allorquando il giudice d'appello pronunci oltre i limiti delle richieste e delle eccezioni fatte valere dalle parti, oppure su questioni non dedotte e che non siano rilevabili d'ufficio, attribuendo alle parti un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato; non è invece precluso al giudice del gravame l'esercizio del potere-dovere di qualificare diversamente i fatti, con il solo limite di non esorbitare dalle richieste contenute nell'atto di impugnazione e di non introdurre nuovi elementi di fatto nell'ambito delle questioni sottoposte al proprio esame (tra varie, Cass. 18830 del 2017; Cass., 12 gennaio 2016, n. 296; 31 luglio 2015, n. 16213); dall'esame della sentenza impugnata, si evince che, a seguito dell'accoglimento parziale dell'istanza di autotutela, l'Ufficio- pur riconoscendo l'insussistenza, nella specie, dell'ipotesi di indetraibilità assoluta di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis.1, lett. i), per essere le unità abitative cedute "beni strumentali" destinate allo svolgimento all'attività turistico/ricettiva-aveva giustificato la conferma del diniego di rimborso Iva unicamente in base alla riqualificazione dell'atto di compravendita in questione come "cessione di azienda" posta a fondamento dell'avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro. Invero, avuto riguardo alle eccezioni poste a fondamento del ricorso originario (difetto di motivazione sottesa alla riqualificazione e mancanza di prova; violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30 e dell'art. 2555 c.c.) è evidente che la verifica della correttezza della riqualificazione operata dall'Ufficio in termini di cessione di azienda-esente Iva afferisse al thema decidendum del giudizio di impugnativa dell'atto di diniego di rimborso.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, art. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c., per avere la CTR ritenuto illegittimo il diniego di rimborso Iva anche se 1) la contribuente non aveva provato l'esistenza e l'effettiva spettanza dell'eccedenza Iva chiesta a rimborso; 2) i lavori di ristrutturazione sugli immobili in questione alla data della cessione non rientravano tra quelli straordinari di cui al D.P.R. n. 380 del 2001, art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f) (c.d. Testo Unico dell'edilizia) e, pertanto, l'atto di compravendita era soggetto al regime di esenzione Iva previsto per gli immobili ad uso abitativo e l'Iva addebitata alla contribuente in rivalsa con le fatture non era detraibile in quanto non dovuta.

3.1.11 motivo è inammissibile per novità di entrambi i profili di censura dedotti e per violazione del principio di autosufficienza, evidenziandosi, sotto il primo profilo, che dal contenuto della sentenza impugnata emerge come il thema decidendum del giudizio di appello fosse limitato alla verifica della correttezza della qualificazione- operata dal giudice di prime cure- dell'atto di compravendita quale cessione di semplici unità immobiliari e non di azienda e, sotto il secondo profilo, che è onere della parte ricorrente, al fine di evitarne una statuizione di inammissibilità per novità della censura, non solo di allegare l'avvenuta deduzione delle questioni nella specie, relative all'assunta mancanza di prova dell'effettiva spettanza dell'eccedenza Iva e all'asserita applicabilità del regime generale di esenzione Iva previsto per gli immobili ad uso abitativo innanzi al giudice di merito, ma anche di indicare in quale specifico atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di cassazione di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione prima di esaminare nel merito le questioni stesse (Cass. n. 17831 del 2016, n. 23766 e n. 1435 del 2013, n. 17253 del 2009).

4. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, per non avere la CTR ritenuto che la "cessione di immobili" simulasse una "cessione di azienda" esente Iva.

4.1. La censura è inammissibile, stante l'applicabilità alla sentenza impugnata della regola della pronuncia c.d. "doppia conforme" di cui all'art. 348 ter c.p.c. (applicabile ratione temporis poichè il gravame è stato proposto il 6 maggio 2016), e della nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (essendo stata la sentenza di appello pubblicata il 30 dicembre 2016); in particolare, la doglianza è inammissibile in quanto contravviene al principio, condiviso dal Collegio, secondo cui nell'ipotesi, come quella che ci occupa, di "doppia conforme" prevista dall'art. 348 ter c.p.c., comma 5, applicabile anche nel giudizio di legittimità in materia tributaria, ovvero al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale (cfr. Cass., Sez. U., n. 8053 del 2014), il ricorrente in cassazione, per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, deve indicare le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (Cass. 5528 del 2014); adempimento che la ricorrente, nel caso di specie, non ha svolto, emergendo comunque dal contenuto del ricorso che identica è la quaestio facti esaminata dalle due commissioni.

5. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 20 e 40, artt. 2555 e 2697 c.c. e art. 115 c.p.c., per avere la CTR qualificato l'atto di compravendita come una "cessione di immobili singoli" e non come una "cessione di azienda", senza verificare la sua "causa reale" ovvero se l'intento effettivamente perseguito dalle parti - emergente dall'intero regolamento pattizio fosse quello di trasferire non una semplice somma di beni ma un complesso organico unitariamente considerato dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere ex ante la complessiva attitudine anche potenziale all'esercizio di impresa.

5.1. Il motivo è inammissibile.

5.2. La violazione dell'art. 115 c.p.c., può essere dedotta come vizio di legittimità non in riferimento all'apprezzamento delle risultanze probatorie operato dal giudice di merito, ma solo sotto due profili: qualora il medesimo, esercitando il suo potere discrezionale nella scelta e valutazione degli elementi probatori, ometta di valutare le risultanze di cui la parte abbia esplicitamente dedotto la decisività, salvo escluderne in concreto, motivando sul punto, la rilevanza; ovvero quando egli ponga alla base della decisione fatti che erroneamente ritenga notori o la sua scienza personale (Sez. 3 -, Sentenza n. 20382 del 11/10/2016; Sez. 1, Ordinanza n. 4699 del 28/02/2018).

Peraltro, la violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c., si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne è gravata secondo le regole dettate da quella norma, e non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, il giudice abbia errato nel ritenere che la parte onerata abbia assolto tale onere, poichè in questo caso vi è soltanto un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5 (tra le altre, Cass. n. 571 del 2017; n. 19064 del 2006, n. 15107 del 2013). In particolare, questa Corte ha

precisato che "In tema di ricorso per cassazione, la violazione dell'art. 2697 c.c., si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni mentre, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunziare che il giudice, contraddicendo espressamente o implicitamente la regola posta da tale disposizione, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli, non anche che il medesimo, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dall'art. 116 c.p.c. (Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 26769 del 23/10/2018).

5.3. Nella specie, invece, sotto le spoglie di presunti vizi di erroneo governo dei criteri in materia di valutazione della prova, proprio un'indebita valutazione la ricorrente intende sostenere; invero, la CTR, ha escluso, in punto di fatto, la configurabilità di una cessione di azienda, alla luce della lettura dell'atto di compravendita dalla quale era emerso trattarsi di cessione di semplici unità immobiliari (soggetta ad Iva), non essendo state cedute unitamente ad esse - nè prima, nè dopo l'atto di compravendita- suppellettili, attrezzature, contratti, debiti o crediti, dipendenti, autorizzazioni, licenze o altro e non risultando che la società venditrice (F. s.r.l.) avesse mai svolto alcuna attività alberghiera o di affittacamere nè negli appartamenti ceduti nè in altri luoghi (ma solo, altrove, la diversa attività di ristorazione);tale giudizio è stato confortato anche dalla lettura dell'atto di conferimento dei beni medesimi nella società F. s.r.l. dal quale era emerso che negli appartamenti non era stata esercitata alcuna attività di affittacamere o alberghiera (essendo la sig.ra P. priva di qualsiasi autorizzazione o licenza a tal uopo) e che gli stessi erano stati conferiti privi di qualsiasi suppellettile; tale articolata valutazione di merito che escluso la configurabilità, nella specie, degli elementi oggettivi idonei a fare ritenere che potesse trattarsi di una cessione di azienda e non di una cessione di appartamenti, è, peraltro, conforme all'orientamento di questa Corte secondo cui "l'imponibilità dell'operazione (e, dunque, l'assoggettamento ad imposta di registro ovvero ad Iva) va determinata attribuendo rilievo preminente agli effetti del negozio, ricercandone la causa reale e gli interessi effettivamente perseguiti dai contraente, piuttosto che alla volontà dichiarata" (in particolare v. anche Cass. n. 23584 del 2012), avendo escluso, sempre in punto di fatto, che la mera intenzione imprenditoriale della società acquirente potesse tramutare i singoli beni in azienda; ogni ulteriore argomentazione sottesa al motivo tende inammissibilmente alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito; tanto più che la ricorrente non assolto neanche all'onere, in punto di autosufficienza, di trascrizione delle clausole del contratto in questione, in spregio all'insegnamento consolidato secondo cui "Il ricorrente per cassazione che intenda dolersi dell'omessa o erronea valutazione di un documento da parte del giudice di merito, ha, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, il duplice onere, imposto a pena di inammissibilità del ricorso, di indicare esattamente nell'atto introduttivo in quale fase processuale ed in quale fascicolo di parte si trovi il documento in questione, e di evidenziarne il contenuto, trascrivendolo o riassumendolo nei suoi esatti termini, al fine di consentire al giudice di legittimità di valutare la fondatezza del motivo, senza dover procedere all'esame dei fascicoli d'ufficio o di parte (Cass. n. 743 del 2017; n. 26174/14, sez. un. 28547/08, sez. un. 23019/07, sez. un. ord. n. 7161/10).

6. In conclusione, va il ricorso va complessivamente rigettato.

7. Le spese del giudizio di legittimità seguono il principio della soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento, in favore della società contribuente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 10.200,00 per compensi, oltre 15% per spese generali ed accessori di legge.

Cosi deciso in Roma, il 13 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza