Sentenza del 28/05/2020 n. 10109 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Il Fallimento della G.F. s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, sez. dist. di Foggia, depositata il 26 settembre 2012, che, in accoglimento dell'appello proposto dall'Ufficio, ha dichiarato insussistente il diritto della società al rimborso dell'eccedenza dell'i.v.a. detraibile.

Dall'esame della sentenza impugnata si evince che tale eccedenza aveva ad oggetto l'imposta assolta sull'acquisto di beni necessari per la realizzazione di opere insistenti su terreni di cui la contribuente aveva disponibilità in base ad un contratto di comodato.

1.1. Il giudice di appello ha ritenuto che il rimborso non era dovuto, in quanto relativo ad imposta assolta con riferimento a beni che non potevano essere considerati ammortizzabili, atteso che le opere realizzate con i beni interessati dagli acquisti non erano nella piena proprietà del contribuente e non erano separabili dai beni dei terzi cui accedevano.

Ha, quindi, concluso nel senso della legittimità del diniego serbato dall'Ufficio sino a che il contribuente «non acquisterà il possesso legale materiale dell'immobile che trattasi», evenienza prevista dal menzionato contratto di comodato.

2. Il ricorso è affidato a due motivi.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate la quale propone ricorso incidentale, affidandolo ad un motivo.

4. In relazione a tale ricorso incidentale il Fallimento della F. s.r.l. non spiega alcuna attività difensiva.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. e 30, «d.P.R. n. 600/1973» (recte, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), per aver la sentenza impugnata escluso il diritto al rimborso dell'eccedenza dell'i.v.a. detraibile in quanto relativa a beni dei quali essa ricorrente non vantava la piena proprietà.

1.1. Il motivo è inammissibile per difetto di specificità.

L'art. 30, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, nella versione applicabile, ratione temporis, al caso in esame, prevede la facoltà del contribuente di chiedere, in tutto o in parte, il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione in presenza di M» alcune condizioni, alternativamente previste, tra cui quella per cui tale eccedenza di riferisca all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili (lett. c).

Il riconoscimento del diritto al rimborso dell'eccedenza di i.v.a. detraibili richiede, pertanto, il previo accertamento della sussistenza di un atto di acquisto (o di importazione) e della natura di bene ammortizzabile dell'oggetto dell'operazione.

Con riferimento al primo aspetto deve evidenziarsi che il concetto di «cessione di beni» imponibile utilizzato dalla disciplina fiscale non coincide con quello civilistico, atteso che vi sono casi in cui ricorre la cessione anche dove si è verificato il trasferimento di proprietà (si pensi alle vendite con riserva di proprietà, nonché alle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti: art. 2, secondo comma, nn. 1 e 2, d.P.R. n. 633 del 1972) e casi in cui, pur sussistendo un trasferimento civilistico di proprietà, non vi è «cessione di beni» imponibile (si pensi all'elenco contenuto nel terzo comma del medesimo art. 2). Una siffatta interpretazione del concetto è coerente con la disciplina unionale la quale, all'art. 14, par. 1, Direttiva 2006/112/CE, riconduce la cessione di beni fiscalmente rilevante al trasferimento non alla disponibilità giuridica del bene, ma «del potere di disporre di un bene come proprietario», e, in ogni caso, alla consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata (par. 3); In applicazione di tali disposizioni è stato affermato che l'operazione realizzata con la conclusione di un contratto di leasing relativo ad un bene ammortizzabile che preveda o il trasferimento di proprietà al conduttore alla scadenza di tale contratto o che il conduttore disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà, segnatamente che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale del bene e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale dello stesso, va equiparata a un'operazione di acquisto di un bene di investimento (cfr. Corte Giust., 2 luglio 2015, NLB Leasing; Corte Giust. 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmunt; tra la giurisprudenza domestica, cfr., da ultimo, Cass., ord., 10 maggio 2019, n. 12457).

Diversamente, ma in applicazione del medesimo principio, è stata esclusa la ricorrenza di una cessione di beni in presenza di un trasferimento della nuda proprietà di un bene ammortizzabile, in quanto all'acquisto della titolarità del bene e del potere di disposizione giuridica sullo stesso non si accompagna il trasferimento in via definitiva anche delle facoltà di godimento e di utilizzo del bene medesimo e, dunque, del potere di fatto sul bene, necessario per l'utilizzo dello stesso in funzione degli scopi dell'impresa (cfr. Cass. 22 dicembre 2017, n. 30807).

Assume, dunque, rilevanza, ai fini che qui interessano, l'acquisizione, in via definitiva, dei poteri di disposizione materiale sul bene tipici del proprietario, ossia il potere, tendenzialmente illimitato, di godimento e utilizzo, e dei relativi rischi (cd. disponibilità economica del bene).

1.2. In ordine al secondo aspetto si è affermato, ai fini che qui interessano, che, in assenza di utili indicazioni dalla disciplina in tema di i.v.a., sia nazionale, sia unionale, il concetto di bene ammortizzabile va individuato dalle disposizioni che in tema di imposte dirette ne recano una sommaria enunciazione con riferimento ai beni materiali od immateriali di cui è menzione negli artt. 102 e 103, T.U. 22 dicembre 1986, n. 917 (cfr., Cass. 4 dicembre 2015, n. 24779).

Sono beni ammortizzabili quelli che, da un lato, sono provvisti del requisito della strumentalità, in quanto destinati ad essere utilizzati nell'attività dell'impresa e, perciò, inidonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui siano inseriti, e, dall'altro, costituiscono immobilizzazioni materiali o immateriali, in relazione alla loro idoneità ad un uso durevole, che non si esaurisce nell'arco di un esercizio contabile, e al potere dell'imprenditore di disporne in quanto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento La sola strumentalità del bene, dunque, non è sufficiente, attesa la non sovrapponibilità del concetto con quello di ammortizzabilità e la necessità che tale bene sia riconducibile alla categoria delle immobilizzazioni.

1.3. Ciò posto, si osserva che dall'esame della sentenza non è dato desumere con ragionevole certezza se l'i.v.a. in oggetto si riferisce all'acquisto di beni o alla realizzazione di opere, in quanto tali esulante dalla previsione dell'art. 30, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, poiché non riconducibile alla fattispecie di acquisto di beni.

A tale lacuna non sopperisce il ricorrente, il quale omette di allegare gli elementi di fatto necessari per l'individuazione dell'oggetto delle operazioni, non ottemperando al disposto dell'art. 366 c.p.c. e, conseguentemente, non consentendo a questa Corte di potersi pronunciare sulla questione sottoposta al suo esame.

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce l'insufficiente e contraddittoria motivazione circa fatti decisivi della controversia, in relazione all'omessa ed erronea valutazione degli elementi probatori offerti.

2.1. Il motivo è inammissibile, trovando applicazione al caso in esame, ratione temporis, l'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., come risultante a seguito alla riformulazione disposta dall'art. 54, d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv., con modif., dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, non consente più la deducibilità, quale vizio di legittimità, del semplice difetto di sufficienza o contraddittorietà della motivazione (cfr. Cass., ord., 25 settembre 2018, n. 22598; Cass. 12 ottobre 2017, n. 23940).

3. Con l'unico motivo del ricorso incidentale l'Amministrazione finanziaria si duole, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., della violazione dell'articolo 112 c.p.c., per aver la sentenza impugnata, nella parte in cui ha riconosciuto la spettanza del rimborso dell'eccedenza i.v.a. una volta definitivamente acquistata la proprietà del bene da parte del contribuente, violato il divieto di pronunciarsi oltre i limiti della domanda.

Evidenzia, sul punto, che l'unica questione devoluta all'autorità giudiziaria verte sulla legittimità del provvedimento di diniego di rimborso, mentre non è oggetto del giudizio l'accertamento del diritto al rimborso al decorso di un termine.

3.1. Il motivo è fondato.

Non risulta che il contribuente abbia chiesto (anche) la condanna condizionata dell'Amministrazione finanziaria, per cui una siffatta pronuncia da parte del giúdice di appello non rispetta i limiti della domanda, riconoscendo un bene della vita diverso da quello richiesto.

4. La sentenza impugnata va, dunque, cassata, con riferimento al motivo oggetto del ricorso incidentale e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, questa Corte può decidere nel merito, respingendo l'originario ricorso.

5. In considerazione dell'assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità sulla questione controversa dedotta con il ricorso principale, appare opportuno disporre l'integrale compensazione delle spese processuali tra le parti.

6. Sussistono i presupposti per il versamento, da parte della ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dell'art. 13, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e accoglie il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza