Sentenza del 06/10/2020 n. 21374 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La contribuente ricorre, con due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, di accoglimento dell'appello dell'Ufficio avverso la sentenza con cui la CTP di Napoli aveva accolto il ricorso proposto dalla (---) s.r.l. nei confronti dell'avviso di accertamento, notificatole il 12 marzo 2008, con cui era stata richiesta, in relazione all'anno 2005, la restituzione della somma di Euro 640.000, quale detrazione d'imposta non spettante, avendo la societa' indebitamente assoggettato ad IVA una cessione immobiliare costituente cessione di azienda, soggetta, pertanto, ad imposta proporzionale di registro.

L'Agenzia si e' costituita, ai sensi dell'articolo 370 c.p.c., comma 1, ai soli fini della partecipazione all'udienza di discussione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, la ricorrente lamenta, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10 (c.d. "Statuto del contribuente") e dell'articolo 112 c.p.c., per avere la CTR, per un verso, "illegittimamente dilatato il thema decidendum, entrando nel merito anche della violazione della L. n. 212 del 2000 e del presunto mancato versamento dell'IVA", ancorche' dette "eccezioni" non fossero "rinvenibili nell'appello dell'Agenzia delle entrate", ma corrispondessero a "motivi che l' (---) s.r.l. ha sviluppato in sede di ricorso introduttivo"; per altro verso, escluso che l'avviso di accertamento e il susseguente "blocco" del rimborso invocato dal contribuente, ancorche' emesso a fronte di un previo "nulla osta" rilasciato dall'Agenzia delle entrate al concessionario della riscossione in funzione del pagamento del rimborso medesimo, integrasse una violazione del legittimo affidamento maturato dall'odierna ricorrente.

2. Col secondo motivo di ricorso, la contribuente censura, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, per avere la CTR disconosciuto il diritto della societa' a portare in compensazione VIVA in contestazione, adombrando "seri dubbi circa l'effettivo pagamento", trascurando di esaminare la "documentazione bancaria presente nel fascicolo processuale".

3. Il primo motivo non coglie nel segno e va disatteso.

4. Con atti stipulati in pari data (il 2 maggio 2005), l'odierna ricorrente acquistava, col primo un immobile sito nel Comune di Arzachena, in Baia Sardinia, localita' Pulicinu, al corrispettivo di Euro 3.800.000,00, col secondo le autorizzazioni amministrative e sanitarie relative all'esercizio

dell'attivita' alberghiera nonche' le attrezzature e l'avviamento correlati, al prezzo di Euro 357.000,00.

5. Come noto, il corretto inquadramento di tali operazioni rileva ai fini tributari, in quanto determina l'imposta correttamente applicabile. Per espressa previsione normativa del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 2, comma 3, lettera b), sono infatti escluse dal campo di applicazione IVA "le cessioni e i conferimenti in societa' o altri enti compresi i consorzi e le assicurazioni o altre associazioni, che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda". Tali operazioni, invero, sono assoggettate all'imposta di registro, determinata, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articoli 50 e 51, sulla base del valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento. Diverso trattamento fiscale e' previsto per le cessioni di uno o piu' beni aziendali, che, al contrario, rientrano nel campo di applicazione dell'IVA secondo le regole ordinarie, con la possibilita' per il cessionario dei beni di operare la detrazione, ove spettante.

6. L'Ufficio ha contestato con l'avviso di accertamento la detrazione dell'IVA relativa alle operazioni di cessione di beni strumentali all'attivita' aziendale, ritenendo si vertesse in ipotesi di cessione di azienda, da assoggettare all'imposta di registro e non all'IVA. La vendita frazionata, secondo gli accertatori, aveva consentito ingenti detrazioni di IVA alla cessionaria, al di fuori dei casi consentiti, per cui l'Ufficio ha proceduto al recupero delle detrazioni indebite.

7. La prevalenza della sostanza economica dell'operazione, trova invero conforto, in primis, nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 20, nella formulazione rilevante ratione temporis (anteriormente alla modifica apportata dalla L. 205 del 2017, articolo 1, comma 87, c.d. "Legge di Bilancio 2018"). L'applicazione della norma in parola non e' fatta oggetto neanche indirettamente di ricorso; ne' lo jus superveniens e' investito o lambito dai motivi di censura. La CTR, all'esito di una argomentata analisi ha ritenuto, proprio alla stregua del principio or ora richiamato, che i separati titoli, da un lato, di cessione di un complesso immobiliare di pregio, dall'altro, di vendita coeva di autorizzazioni e beni, sottendessero una complessiva cessione dell'azienda alberghiera, gestita, mediante le autorizzazioni e le attrezzature anzidette, proprio all'interno dell'immobile acquistato dall'odierna ricorrente. Pertanto, la CTR ha qualificato oggettivamente gli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale globalmente intesa e ha ritenuto applicabile il trattamento fiscale postulato dalla natura intrinseca e dagli effetti giuridici degli atti che la strutturavano, indipendentemente dal titolo e/o forma apparente prescelti dalle parti e dall'intento di queste ultime, riconosciuto come elusivo. In tal guisa, i giudici d'appello hanno fatto pedissequa applicazione dell'orientamento consolidato di questa Corte, secondo il quale in tema di determinazione dell'imposta di registro, in caso di pluralita' di atti non contestuali, va attribuita preminenza, in applicazione del citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 20, alla causa reale dell'operazione, sicche', ai fini dell'individuazione del corretto trattamento fiscale, e' possibile valutare, ai sensi dell'articolo 1362 c.c., comma 2, circostanze ed elementi di fatto diversi da quelli emergenti dal tenore letterale delle previsioni contrattuali (Cass. n. 21767 del 2017; Cass. n. 6405 del 2014; Cass. n. 13580 del 2007).

8. Orbene, dal regime fiscale connesso alla fattispecie, il giudice d'appello ha tratto la conseguenza ovvia e fisiologica del disconoscimento della detrazione in compensazione dell'imposta versata sull'acquisto di tutti i beni - compreso l'immobile strumentali all'esercizio dell'attivita' d'impresa.

9. La contribuente, con la censura in esame, non lamenta come gia' evidenziato sub 7. - che il giudice abbia erroneamente applicato il richiamato Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 20, ma si duole il giudice abbia "dilatato il thema decidendum, entrando nel merito anche della violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10 e del presunto mancato versamento dell'IVA, che non sono eccezioni rinvenibili nell'appello presentato dall'Agenzia delle entrate, bensi' motivi che l' (---) s.r.l. ha sviluppato in sede di ricorso introduttivo".

10. L'interpretazione degli atti negoziali e l'enucleazione del fine con essi perseguito dalle parti costituiva, con ogni evidenza, l'oggetto essenziale del giudizio demandato alla CTR; la supposta violazione della citata L. n. 212 del 2000, articolo 10, non appare idonea a infirmare la portata dell'accertamento della CTR secondo cui la ricorrente odierna e' divenuta cessionaria dell'azienda alberghiera, tanto da dover versare in relazione all'operazione negoziale l'imposta proporzionale di registro e da non poter fruire del rimborso IVA mediante compensazione. L'accertamento emesso dal Fisco valeva autonomamente a rendere legittimo l'avviso di accertamento, in quanto contestava alla societa' la cessione d'azienda riqualificando l'operazione nel suo complesso, ancorche' nel contratto si parlasse di sola vendita dei beni. In questa prospettiva, la lamentata considerazione, da parte della CTR, di aspetti afferenti l'insussistenza dei presupposti di applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10 si mostra irrilevante nell'economia del decisum, rivelandosi detti aspetti marginali e tutt'altro che dirimenti ai fini di causa, in quanto inidonei a travolgere il motivato accertamento del regime fiscale applicabile alla fattispecie e dell'indetraibilita' in compensazione degli importi IVA asseritamente a credito. In altri termini, la rilevata esclusione di incidenza del c.d. "legittimo affidamento" nulla aggiunge e nulla sottrae alla ritenuta non spettanza del "rimborso", argomentata sul presupposto della elusivita' della stipula di atti di cessione coevi e paralleli in luogo di un negozio unitario di alienazione del compendio aziendale.

11. Gia' a fronte della natura giuridica dell'operazione negoziale, siccome individuata dalla CTR, la compensazione si palesava inammissibile, essendo l'istituto in parola ammesso soltanto nei casi stabiliti dalla legge e non potendo derogarsi al principio secondo cui le operazioni di versamento, riscossione o rimborso, come pure le deduzioni, devono essere regolate da specifiche e inderogabili disposizioni di legge che non sussistono in riferimento all'ammontare dell'imposta di registro proporzionalmente dovuta per le cessioni d'azienda.

12. D'altronde, mette in conto osservare che qualora la pronuncia impugnata sia sorretta - com'e' nella specie - da una pluralita' di ragioni, distinte ed autonome, l'una delle quali giuridicamente e logicamente sufficiente a giustificare la decisione adottata, e' inammissibile, per difetto di interesse, il ricorso per cassazione che, mutuata e "convalidata" la prima, si confronti con l'altra "ratio decidendi", giacche', quand'anche la doglianza fosse pure solo in astratto fondata, non potrebbe produrre in nessun caso l'annullamento della decisione anzidetta (v. Cass., sez. un., n. 7931 del 2013; Cass. n. 4293 del 2013).

13. Ad ogni buon conto, la successiva contestazione di merito che la contribuente si e' peritata di svolgere in relazione alla L. n. 212 del 2000, articolo 10 e' manifestamente eccentrica rispetto alla ratio e alla portata sottese alla norma segnalata. Infatti la censura, lungi dal prospettare una oggettiva situazione di incertezza sulla portata della normativa del regime fiscale applicabile al caso che occupa, e' volta ad introdurre un riesame di una valutazione in fatto operata dai giudici d'appello in prima battuta contraddittoriamente, peraltro, stimata ultronea e inammissibile avuto riguardo al thema decidendum - in ordine all'insussistenza di un errore scusabile in relazione alle condotte concrete poste in essere dell'Ufficio erariale e del contribuente.

14. L'articolo 10 dello Statuto del contribuente, nei primi tre commi, cosi' recita: "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Non sono irrogate sanzioni ne' richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorche' successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta".

15. Nella specie, il ricorrente invoca la sussistenza della violazione del principio di tutela del legittimo affidamento del contribuente, assumendo che egli sarebbe stato indotto in errore da un atto - il c.d. "nulla osta" - che e' in realta' successivo alla perpetrata violazione delle norme fiscali. In realta', l'errore scusabile, menzionato nel comma 3 della citata disposizione, dipendente da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, previsto quale presidio del principio di collaborazione e di buona fede nei rapporti tra contribuente amministrazione finanziaria (e che, peraltro, rileva ai soli fini della non irrogazione delle sanzioni), presuppone, secondo il costante insegnamento di questa Corte, una incertezza normativa oggettiva, vale a dire una condizione di dubbio, non evitabile, sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria (Cass. n. 2192 del 2012; Cass. n. 3245 del 2012). La situazione di legittimo affidamento, come la giurisprudenza di legittimita' ha avuto modo di precisare, deve essere ravvisata sempre con riferimento al singolo caso concreto, qualora emergano elementi circostanziali da cui sia dato rilevare: a) un'apparente legittimita' e coerenza dell'attivita' della Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente; b) la buona fede del contribuente, intesa quale condotta connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo (cfr. Cass. n. 23309 del 2011; Cass. n. 21513 del 2006; Cass. n. 17576 del 2002; Cass. n. 537 del 2015). Orbene, nel caso di specie, il c.d. "nulla osta" richiamato dalla contribuente non assurge sul piano della disciplina delle modalita' di effettuazione della compensazione mediante rimborso a fonte "anomala" di diritti ed obblighi; ammettere che l'Amministrazione, mediante un atto procedimentale successivo ad una domanda del contribuente crei - in difetto di previsione normativa specifica - vincoli per se' e per i giudici tributari, equivale a riconoscere all'Amministrazione stessa un potere normativo che, a tacer d'altro, e' in palese conflitto con il principio costituzionale della riserva relativa di legge codificato dall'articolo 23 Cost.. Ma vi e' di piu': nella fattispecie la contribuente non si e' conformata al "nulla osta", sol che si consideri che questo non precede, ma - come premesso

segue, la domanda di rimborso gia' formulata dalla ricorrente odierna, la quale, nella data dell'8 giugno 2007 in cui si colloca cronologicamente la nota in questione, si trovava in una posizione di mera attesa non piu' "condizionabile". Infine, nel caso di specie non si registra alcun mutamento da parte dell'amministrazione di un precedente indirizzo (interpretativo) sul quale il contribuente possa aver fatto affidamento, ne' alcuna incertezza o dubbio intepretativi suscettibili di ingenerare la condotta elusiva e di inosservanza degli obblighi tributari.

16. Il secondo motivo di censura, che invoca il parametro di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e' inammissibile.

17. L'interpretazione di questa Corte ha chiarito come la norma or ora evocata, riformulata dal Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, conv. in L. n. 134 del 2012, abbia introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti ed abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). L'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per se', il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato preso in considerazione dal giudice, ancorche' la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass. sez. un., n. 8053 del 2014). Costituisce, pertanto, un "fatto", agli effetti dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non una "questione" o un "punto", ma un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza naturalistica, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante (Cass. n. 7983 del 2014; Cass. n. 17761 del 2016; Cass. n. 29883 del 2017). Non costituiscono, viceversa, "fatti", il cui omesso esame possa cagionare il vizio ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, i meri elementi istruttori, nel cui alveo rientra la "documentazione bancaria presente nel fascicolo processuale" su cui fa perno la ricorrente nel caso che occupa. E' inammissibile l'invocazione del vizio in parola per sostenere il mancato esame di deduzioni istruttorie, di documenti, di eccezioni di nullita' della sentenza (Cass. n. 27415 del 2018). Il sindacato sulla motivazione non puo', del resto, risolversi in una duplicazione del giudizio di merito, potendosi giungere alla cassazione della sentenza impugnata, non per semplice dissenso dalle conclusioni raggiunte dal giudice di merito, ma solo in ipotesi di motivazione talmente lacunosa sul fatto storico da risultare incomprensibile o equivoca. Nell'adombrare il mancato esame della documentazione bancaria, la ricorrente non lamenta l'omessa valutazione di un fatto, ma in realta' ne sollecita un nuovo esame o una valutazione differente, cosi' chiedendo un diverso giudizio di merito, battezzando "fatto decisivo" il vario insieme dei materiali di causa.

18. Conclusivamente, quindi, il ricorso va rigettato in relazione a tutti e due i motivi che lo articolano; la ricorrente va condannata al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimita', nella misura liquidata in dispositivo, oltre al raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 7000,00 per compensi, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Si da' atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore a recarsi nella citta' di Roma in ragione dell'emergenza sanitaria Covid-19.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza