Sentenza del 17/11/2021 n. 34918 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica generale condotta dalla G.d.F. di Bolzano per gli anni 2004-2009, culminata in un p.v.c. del (---), l'Ufficio di Bolzano notificò a ABD Airport s.p.a., per l'anno d'imposta 2005, un avviso di accertamento con cui si contestava l'indebita detrazione di IVA assolta in relazione a servizi prestati da diversi fornitori, tuttavia consistenti in operazioni non imponibili per difetto del requisito di territorialità, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1, n. 6) (trattandosi di spese per manutenzioni effettuate nell'aeroporto di (---)), nonchè, ai fini IRES, l'indebito utilizzo del metodo di ammortamento finanziario, ex art. 104 TUIR, anzichè dell'ammortamento tecnico, in relazione a costi per interventi di manutenzione delle strutture aeroportuali, la società non essendo titolare di concessione amministrativa definitiva, ma solo precaria, e difettando anche il requisito della devolvibilità gratuita dei beni alla cessazione dell'efficacia della concessione stessa. La società impugnò l'avviso con ricorso dinanzi alla C.T. di primo grado di Bolzano, che con sentenza n. 96/2/11 lo accolse parzialmente, annullando la ripresa ai fini IRES, nonchè le sanzioni, ma confermando il rilievo ai fini IVA. Avverso detta sentenza, propose appello la società, nonchè incidentalmente l'Agenzia delle Entrate, ma la C.T. di secondo grado di Bolzano, con sentenza n. 8/2/13 del 28.1.2013, li rigettò entrambi, in particolare ribadendo la non imponibilità IVA delle operazioni di servizi e prestazioni afferenti alla manutenzione dell'aeroporto, per difetto del requisito di territorialità, nonchè il corretto utilizzo dell'ammortamento finanziario da parte della società, rapportato ad un ventennio, usuale durata delle concessioni definitive rilasciate dall'ENAC. L'Agenzia delle Entrate ricorre ora per cassazione, affidandosi a quattro motivi, cui resiste la società con controricorso, proponendo anche ricorso incidentale, affidato a due motivi. La società ha anche depositato memorie. Il P.G. ha quindi rassegnato conclusioni scritte, chiedendo il rigetto di entrambi i ricorsi.

Motivi della decisione

RICORSO PRINCIPALE

1.1 - Con il primo motivo, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 102 e 104 TUIR, nonchè dell'art. 704 c.n., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La ricorrente evidenzia che la metodologia dell'ammortamento finanziario mira a stabilizzare le quote di ammortamento dei beni per ciascun esercizio, collegandole all'arco temporale di durata della concessione amministrativa; tuttavia, ha errato nella specie la C.T. di secondo grado a ritenere legittimo l'operato della società, giacchè questa non è titolare di alcuna concessione amministrativa definitiva, ma solo di un permesso temporaneo, tanto più che il criterio della

durata ventennale è arbitrario, in quanto l'art. 704 c.n., fissa il limite massimo di durata della concessione in 40 anni.

1.2 - Con il secondo motivo, si denuncia omessa ovvero insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. La ricorrente censura la decisione impugnata laddove si afferma che il rilascio della concessione definitiva appare scontato e che si sia in presenza di beni devolvibili gratuitamente, senza tuttavia indicare le fonti del proprio convincimento.

1.3 - Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1, e art. 9, comma 1, n. 6, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. L'Agenzia delle Entrate si duole dell'erroneità della decisione nella parte in cui si è ritenuto di poter annullare le sanzioni, a causa dell'obiettiva incertezza normativa, giacchè la C.T.R. non ha considerato che gli elementi a sostegno (in particolare, l'intervento di una legge di interpretazione autentica circa la portata dei servizi internazionali, operata dal D.L. n. 90 del 1990, art. 3, comma 13) erano antecedenti al periodo di contestazione, sicchè nessuna incertezza poteva dirsi sussistente.

1.4 - Con il quarto motivo, infine, si denuncia insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Sempre riguardo alle sanzioni, la ricorrente rileva che la motivazione è insufficiente in quanto si fa riferimento a circolari ministeriali, senza tuttavia indicarle specificamente, ed è inoltre contraddittoria, perchè non tiene conto della dedotta discrasia temporale rispetto alla norma di interpretazione autentica.

RICORSO INCIDENTALE

1.5 - Con il primo motivo, la società denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1, n. 6), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, giacchè la C.T. di secondo grado, avendo negato la detraibilità dell'IVA per le operazioni contestate, ha erroneamente ritenuto non imponibili operazioni che invece lo erano, in quanto non afferenti a mera manutenzione o ampliamento (anche ai sensi del D.L. n. 90 del 1990, art. 3, comma 13), ma relativi ad opere o impianti realizzati ex novo.

1.6 - Con il secondo motivo, la società denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto la negazione della detraibilità dell'IVA assolta si risolve in un indebito arricchimento per l'Amministrazione finanziaria, ed è in contrasto col principio comunitario della neutralità dell'imposta. In subordine, la società chiede sollevarsi questione di pregiudizialità ex art. 267 TFUE.

2.1 - Il primo motivo del ricorso principale è infondato.

E' chiaro che - comunque sia denominato - il permesso temporaneo di occupare le strutture aeroportuali "con il vincolo di esecuzione degli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria" altro non è se non una concessione provvisoria rilasciata alla società, in vista di quella definitiva. In quest'ottica, il periodo ventennale utilizzato da quest'ultima, in conformità

alla durata usualmente stabilita dall'ENAC per il rilascio di siffatte concessioni (come accertato dalla C.T. di secondo grado), è pienamente coerente con la finalità della disposizione, che è quella di consentire al concessionario di agganciare l'ammortamento alla durata della concessione, anzichè procedere col metodo ordinario (ex art. 102 TUIR), se per lo stesso più favorevole; la durata "fiscale" del valore dei beni, dunque, è legata a quella di efficacia della concessione, in un'ottica di agevolazione per il contribuente, rispetto all'ammortamento ordinario, così essendogli consentita una deducibilità coerente con l'impiego funzionale del bene, anche sotto il profilo temporale. Le successive evenienze, come correttamente evidenzia la società in controricorso, ben possono risolversi alla luce delle disposizioni dell'art. 104 TUIR, circa la modifica della durata di efficacia della concessione.

Del resto, come in parte già evidenziato, la C.T. di secondo grado ha anche accertato che la durata usuale della concessione rilasciata dall'ENAC è pari a venti anni, che la società aveva presentato richiesta di rilascio della concessione, che questa sarebbe stata sicuramente emessa e che si trattava di beni devolvibili gratuitamente alla scadenza (ossia, in prospettiva, una volta scaduta la concessione definitiva). Si tratta di accertamenti in fatto che esulano dal confine del mezzo, come proposto, e che come si dirà tra breve non sono stati adeguatamente attinti.

3.1 - Il secondo e il quarto motivo del ricorso principale sono inammissibili.

E' stato infatti denunciato il vizio motivazionale ai sensi del previgente art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, senza tener conto che nella specie era applicabile il testo novellato, introdotto dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv. in L. n. 134 del 2012, la sentenza essendo stata depositata in data successiva all'11.9.2012. Peraltro, il tentativo dell'Agenzia di "recuperare" il mezzo (solo il secondo) ai sensi del "nuovo" art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non coglie nel segno, perchè si omette di indicare specificamente il fatto decisivo il cui esame sarebbe stato omesso dal giudice d'appello, solo vizio oramai denunciabile.

4.1 - A questo punto, deve esaminarsi nell'ordine logico il primo motivo del ricorso incidentale, concernente la detrazione dell'IVA. Prima di procedere in tal senso, però, occorre affrontare la questione posta dalla società con la memoria, circa la portata dell'ius superveniens costituito dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 935. Sostiene infatti l'ABD che, essendo stato riformulato, con detta norma, il disposto del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 6, nel senso che in caso di detrazione indebitamente fruita il contribuente è tenuto alla sola sanzione pecuniaria, mantenendo il diritto di detrazione stessa, se ne ha che la ripresa IVA per cui è causa non avrebbe ragion d'essere.

L'assunto non può essere condiviso. E' costante ed ampiamente ricevuto l'insegnamento secondo cui il diritto di detrazione non può essere esercitato in relazione ad un'imposta non dovuta, salvo che l'esercizio dell'azione restitutoria risulti impossibile o eccessivamente oneroso (v. Cass. n. 15178/2014, Cass. n. 8919/2020, nonchè Corte di Giustizia, 19 settembre 2000, C-342/87, Genius Holding, e ancora Corte di Giustizia, 26 aprile 2017, C-564/15, Farkas). Tuttavia, il legislatore italiano, intervenendo (ut supra) sul D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 6, ha attribuito il diritto di detrazione D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19, al cessionario o committente che abbia assolto l'imposta in misura superiore a quella effettiva, se erroneamente versata dal cedente o prestatore, assoggettando però il primo alla sanzione amministrativa in misura

compresa fra Euro 250 ed Euro 10.000. La disposizione si chiude con la previsione secondo cui "la restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale".

Come sostanzialmente ritenuto sia dalla dottrina, sia dalla stessa giurisprudenza di questa Corte (in particolare, Cass. n. 23817/2020, in motivazione), attraverso l'escamotage dell'applicazione della sanzione (che denota un latente giudizio di disvalore sull'operazione, che resta evidentemente irregolare), sembra essersi attribuito con previsione innovativa il diritto di detrazione al cessionario, in un'ipotesi in cui ciò non era dapprima consentito. In tal guisa, resterebbe realizzata una sorta di semplificazione tendente ad evitare il farraginoso meccanismo delle azioni di ripetizione tra i vari soggetti coinvolti nell'operazione imponibile, sulla base della nota autonomia dei rapporti incrociati tra cedente, cessionario e fisco (su cui si veda, per tutte, Cass. n. 23288/2018).

Pochi mesi dopo l'entrata in vigore della norma, questa Corte ha affrontato il tema della sua immediata applicabilità ai giudizi pendenti (ciò in forza di un possibile ricorso al principio del favor rei, sancito dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 3, in tema di sanzioni), tuttavia negandola (Cass., 3 ottobre 2018, n. 24001, così massimata: "Il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 6, nella formulazione introdotta dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 935, nella parte in cui prevede che, nell'ipotesi di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e ss., non ha efficacia retroattiva nè può ad essa riconoscersi valore di norma interpretativa, essendo priva di ogni riferimento al precedente regime ed all'esigenza di una chiarificazione del meccanismo di detrazione dell'IVA contemplato dallo stesso"), non venendo in rilievo, nella specie, il profilo sanzionatorio e non avendo la disposizione, nel resto, natura di legge di interpretazione autentica. Il legislatore è dunque ritornato sulla questione, con il D.L. n. 34 del 2019, art. 6, comma 3-ter, conv. con modificazioni in L. n. 58 del 2019, attribuendo alla disposizione stessa natura retroattiva.

Tuttavia, con due ulteriori pronunce pressochè coeve (la già citata Cass. n. 23817/2020, nonchè Cass. n. 24289/2020), questa stessa Corte ha preso atto della natura retroattiva della disposizione, precisando però che, in conformità al suo tenore letterale, essa trova applicazione nei soli casi in cui sia stata erroneamente applicata un'aliquota maggiore rispetto a quella prescritta, non anche in tutte le ipotesi di IVA non dovuta (ad es., per un'operazione non imponibile, come nel caso all'esame della stessa Cass. n. 24289/2020). Resta fermo che, ove il cessionario non possa richiedere il rimborso secondo la normativa in questione, può ovviamente avvalersi dell'azione di ripetizione d'indebito verso il cedente ovvero, se soggetto IVA, richiedere il rimborso al fisco, ove l'errata applicazione dell'imposta di rivalsa indebitamente assolta si rifletta sulla liquidazione finale, determinando un'eccedenza rimborsabile (in tal senso, la citata Cass. n. 24289/2020).

Sulla questione della detraibilità, per vero, si registra una pronuncia più recente e di tenore più restrittivo (Cass. n. 10439/2021), secondo cui un'interpretazione Eurounitariamente orientata del citato art. 6, comma 6, ne impone una lettura secondo cui la detrazione dell'imposta assolta spetta per la sola parte corrispondente all'imposta effettivamente dovuta, la disposizione solo

avendo finalità tendenti a mitigare il trattamento sanzionatorio. L'asserto, che non sembrerebbe incidere direttamente sulla questione che qui occupa (concernente invece la diversa ipotesi in cui un'operazione non imponibile sia stata trattata come imponibile), finisce in realtà per rafforzare il già descritto insegnamento di Cass. n. 23817/2020 e Cass. n. 24289/2020 circa l'inapplicabilità della novella a casi come quello qui in esame, escludendosi nella sostanza tout court la sussistenza di un carattere d'innovazione dello stesso citato art. 6, comma 6, circa il mero rapporto impositivo, sicchè ritiene la Corte di dover disattendere le richieste dell'ABD, come formulate in memoria, non essendo stati offerti argomenti per diversamente opinare.

4.2 - Ciò posto, il motivo in esame è inammissibile.

Premesso che la vicenda si è svolta nell'egida del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, u.c., nel testo previgente alla novella del D.Lgs. n. 18 del 2010, ritiene la Corte che la censura si scontri, da un lato, con l'accertamento in fatto operato dal giudice d'appello circa la ricomprensione dei servizi in questione nell'ambito delle opere di "rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti esistenti", come tali relativi a servizi non imponibili, anche alla luce della legge di interpretazione autentica; dall'altro, con la mancata utile prospettazione della questione come "vizio di sussunzione", con connesso deficit espositivo ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, non avendo la società adeguatamente evidenziato in ricorso gli elementi fattuali che avrebbero giustificato il diverso giudizio circa la effettiva novità delle opere (come pure sostenuto da ABD), il che avrebbe a sua volta consentito l'esame del merito del mezzo in discorso.

5.1 - Il secondo motivo del ricorso incidentale è infondato.

Come s'è già evidenziato (par. 4.1), il diritto di detrazione D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19, non spetta in relazione ad imposta non dovuta, il che è oggetto di costante e consolidato orientamento sia nazionale che Eurounitario; nè, del resto, è stata prospettata alcuna situazione tale da rendere eccessivamente gravoso il recupero nei confronti dei cedenti/prestatori dell'imposta erroneamente assolta. Non occorre, dunque, neanche disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, come richiesto dalla società, non profilandosi al riguardo alcun dubbio interpretativo (v. Cass. n. 15041/2017).

6.1 - Infine, il terzo motivo del ricorso principale è inammissibile.

La C.T. di secondo grado ha ritenuto che nella specie, quanto al tema della detraibilità dell'IVA in relazione ai servizi internazionali e almeno per l'anno 2005, l'obiettiva incertezza normativa, tale da giustificare la non applicabilità delle sanzioni, era evincibile dalla generica formulazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1, n. 6, dalla necessità di adottare una legge di interpretazione autentica (L. n. 90 del 1990, art. 3, comma 13), nonchè dall'esistenza di numerose circolari interpretative succedutesi nel tempo.

Ora, è noto che l'incertezza può desumersi dalla presenza di alcuni "fatti-indice" (v. Cass. n. 12301/2017: "La "incertezza normativa oggettiva tributaria" è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, e va

distinta dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto (il cui accertamento è demandato esclusivamente al giudice e non può essere operato dall'amministrazione), come emerge dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, che distingue le due figure, pur ricollegandovi i medesimi effetti. Peraltro, il fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva può essere desunto dal giudice attraverso la rilevazione di una serie di "fatti indice", quali ad esempio: 1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficolta di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficolta di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente").

Al riguardo, ritiene la Corte che il giudice d'appello abbia comunque utilizzato alcuni di questi "fatti-indice", sicchè non può configurarsi alcuna violazione di norma giuridica (si tratti del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, o dello Statuto del contribuente, art. 10, comma 3, quest'ultima non formalmente invocata dall'Agenzia); inoltre, l'apprezzamento in discorso costituisce una tipica valutazione di merito, censurabile in sede di legittimità solo sotto il profilo motivazionale, vizio pure specificamente proposto dalla stessa Agenzia col quarto motivo, tuttavia inammissibile, come s'è già detto.

7.1 - In definitiva, il ricorso principale e quello incidentale sono rigettati. Le spese del giudizio di legittimità possono integralmente compensarsi, stante la reciproca soccombenza. In relazione alla data di proposizione del ricorso incidentale (successiva al 30 gennaio 2013), può darsi atto dell'applicabilità del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater (nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17).

P.Q.M.

la Corte rigetta entrambi i ricorsi e compensa le spese del giudizio di legittimità. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di cassazione, il 23 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 17 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza