Sentenza del 31/08/2022 n. 25676 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito di p.v.c. della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle entrate di Perugia emetteva nei confronti di B.A. avviso di accertamento n. (---) con cui recuperava a tassazione maggiori importi a fini IVA, IRPEF e IRAP per l'anno di imposta 2006.

L'accertamento aveva origine nella ristrutturazione di un complesso immobiliare in parte destinato ad abitazione ed in parte ad agriturismo; l'ufficio recuperava i costi di due fatture per operazioni ritenute oggettivamente e soggettivamente inesistenti emesse dalla Adria Service s.a.s., nonchè, a fini IRPEF e IRAP, il contributo percepito dalla Regione Umbria, costituente sopravvenienza, e tassato, quale contributo in conto capitale, per il 50 per cento dell'importo perchè percepito per lavori effettuati ad un fabbricato non utilizzato in via esclusiva per attività agrituristica.

2. Contro tale avviso B.A. proponeva ricorso che la Commissione tributaria provinciale di Perugia, con sentenza 10/08/12 del 10 gennaio 2012, rigettava.

3. La Commissione tributaria regionale dell'Umbria rigettava l'appello della contribuente con sentenza n. 125/1/13 emessa in data 9 aprile 2013 e depositata in data 1 ottobre 2013.

In particolare, la C.T.R., dopo aver richiamato la motivazione dei giudici di primo grado in relazione al recupero a tassazione della metà del contributo regionale, evidenziava che la ripresa era corretta perchè il contributo era stato percepito per lavori effettuati ad un fabbricato non utilizzato in via esclusiva per attività agrituristica, ma anche per abitazione della contribuente e del coniuge, come ammesso dalla prima, circostanza risultante ex actis e non superabile; pertanto l'immobile non poteva considerarsi interamente strumentale e da ciò conseguiva che il contributo regionale, al 50 per cento, non poteva considerarsi come contributo in conto impianti ma come contributo in conto capitale vero e proprio.

4. Contro tale sentenza B.A. propone ricorso, affidato a cinque motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

La causa è stata rimessa alla pubblica udienza del 7 luglio 2022, svoltasi nelle forme di cui al D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, convertito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Il Procuratore generale ha rassegnato conclusioni scritte.

Motivi della decisione

1. La ricorrente propone cinque gruppi di motivi, tutti formulati a loro volta attraverso la deduzione di diverse ipotesi di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1 e suddivisi per capi della sentenza.

1.1. Col primo motivo deduce:

- violazione dell'art. 112 c.p.c. e nullità della sentenza per omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia, inerente all'inesistenza oggettiva delle operazioni, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

- violazione ed errata applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. in relazione agli artt. 2697 e 2729 c.c., per omessa interpretazione delle risultanze istruttorie inerenti all'inesistenza oggettiva delle operazioni, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

- omessa motivazione in ordine al punto fondamentale della controversia inerente all'inesistenza oggettiva delle operazioni, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

1.2. Col secondo motivo deduce:

- violazione dell'art. 112 c.p.c. e nullità della sentenza per omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia, inerente all'inesistenza soggettiva delle operazioni, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

violazione ed errata applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. in relazione agli artt. 2697 e 2729 c.c., per omessa interpretazione delle risultanze istruttorie inerenti all'inesistenza soggettiva delle operazioni, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

omessa motivazione in ordine al punto fondamentale della controversia inerente all'inesistenza soggettiva delle operazioni, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

1.3. Col terzo motivo deduce insufficiente e/o contraddittoria motivazione in ordine al punto fondamentale della controversia inerente all'uso promiscuo dell'immobile soggetto a contributo, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

1.4. Col quarto motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 88, comma 3, t.u.i.r., come interpretato dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate 2E del 22 gennaio 2010, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.5. Col quinto motivo deduce:

- violazione dell'art. 112 c.p.c. e nullità della sentenza per omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia, in relazione alla detraibilità dell'IVA, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 violazione ed errata applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. in relazione agli artt. 2697 e 2729 c.c., per omessa interpretazione delle risultanze istruttorie inerenti alla detraibilità dell'IVA e circa l'inversione dell'onere probatorio, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.
- omessa motivazione in ordine al punto fondamentale della controversia inerente alla detraibilità dell'IVA, sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

2. Il primo ed il secondo motivo di ricorso sono fondati in relazione alla dedotta violazione dell'art. 112 c.p.c..

La C.T.R. ha del tutto omesso di esaminare lo specifico e dettagliato motivo di appello inerente al capo della decisione appellata relativo alla ripresa a tassazione dei costi detratti per operazioni ritenute oggettivamente e soggettivamente inesistenti; la ricorrente ha trascritto l'atto di appello (comunque prodotto in atti e direttamente visionabile alla luce della natura processuale del vizio dedotto) la cui prima parte è tutta volta a contestare la decisione di primo grado su tale ripresa e che anche nelle conclusioni contiene un'espressa richiesta di decisione sul punto: "dichiarare che le fatture emesse dalla società Adria Service s.a.s. non si riferiscono ad operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti e che i relativi lavori sono stati effettivamente eseguiti con relativa spettanza della detrazione IVA"; ha altresì trascritto il contenuto della memoria dell'ufficio recante le proprie difese su tale motivo di appello.

Nella memoria dell'Agenzia è sostanzialmente ammesso che l'appello riguardasse anche il tema delle operazioni inesistenti (pag. 3 del controricorso).

Nè pare configurabile sul punto una decisione supportata da una motivazione per relationem alla decisione dei giudici di primo grado, come sostenuto dall'Agenzia nel controricorso; dalla lettura della sentenza emerge, infatti, che la C.T.R. pur dando atto, non solo nell'esposizione del fatto ma anche nella motivazione vera e propria, di quali fossero le motivazioni della decisione della C.T.P. anche sul punto, in particolare all'inizio della pag. 4, limitava poi l'esplicita condivisione dell'operato dei primi giudici alla sola questione relativa al recupero del contributo ai fini delle imposte dirette.

L'accoglimento di tali motivi assorbe le altre censure sul punto, compreso il quinto motivo.

3. Il terzo motivo è inammissibile.

La ricorrente censura, infatti, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza di appello su un punto decisivo della controversia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, individuato nella propria dichiarazione resa nel verbale della Guardia di finanza, ove avrebbe ammesso l'utilizzazione promiscua dell'immobile, circostanza che ella nega; il motivo fa quindi evidentemente riferimento alla formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, vigente prima della novella di cui al D.L. 22 giugno 2012, art. 54, comma 1, lett. b) conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, che prevede l'ammissibilità del ricorso solo per "omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti"; ai sensi dell'art. 54, comma 3, della stessa legge la nuova disposizione è applicabile alle sentenze pubblicate a decorrere dall'11 settembre 2012 e la sentenza impugnata è stata pubblicata in data 1 ottobre 2013.

Il motivo è quindi inammissibile nè può essere utilmente riqualificato ai sensi della nuova disciplina, posto che la dichiarazione a verbale resa dalla ricorrente il 21 luglio 2003 non è stata trascurata ma è stata espressamente considerata ai fini della decisione dai giudici di appello.

4. Il quarto motivo attiene all'interpretazione dell'art. 88 t.u.i.r. e della risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 2E del 22 gennaio 2010.

In particolare la ricorrente assume che, in conformità ai documenti di prassi, i contributi erogati dalla Regione a favore delle aziende agrituristiche, denominati in conto capitale, sono finalizzati a interventi di ristrutturazione del fabbricato rurale e all'acquisto di macchine, attrezzature, impianti ed arredi, per l'esercizio dell'attività agrituristica e sono revocabili in caso di mancato utilizzo per tali finalità; pertanto fiscalmente sarebbero qualificabili come contributi in conto impianti, non rilevando la comproprietà dell'immobile in capo ad un soggetto terzo, che non ne esclude la natura di bene d'impresa.

Il motivo non è ammissibile perchè non si confronta con la reale ratio decidendi adottata dalla C.T.R. sul punto; i giudici di appello, infatti, hanno recuperato a tassazione il 50 per cento del contributo erogato non in ragione della comproprietà del bene (tra la ricorrente e il marito) ma in ragione della sua solo parziale utilizzazione a fini di impresa, essendo emerso dall'istruttoria che una parte di esso era destinata ad abitazione privata del nucleo familiare, che è questione evidentemente diversa da quella dedotta dalla ricorrente.

E' infatti inammissibile il motivo che non si confronti con la reale motivazione (Cass., Sez. U., 15/09/2020, n. 19169, in motivazione; Cass. 15/10/2019, n. 26052, in motivazione; Cass. 15/10/2019, n. 25933, in motivazione, nel senso della considerazione della relativa censura alla stregua di un non motivo, ciò ai sensi dell'art. 366 n. 4, c.p.c.; Cass. 11/12/2018, n. 31946, in motivazione; Cass. 07/11/2018, nn. 28398 e 28391; Cass. 22/11/2010, n. 23635).

E' quindi non pertinente il riferimento a Cass. 20/10/2006, n. 22587, che si riferisce alla ipotesi di un bene strumentale perchè utilizzato esclusivamente per finalità di impresa.

5. In conclusione, sono fondati e vanno accolti, sotto il profilo dell'omessa pronuncia, il primo e il secondo motivo di ricorso, dichiarato assorbito il quinto, dichiarati inammissibili il terzo ed il quarto; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e la causa rinviata alla C.T.R. dell'Umbria, in diversa composizione, cui è demandata anche la regolazione delle spese di lite del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso, dichiara assorbito il quinto, dichiara inammissibile il terzo ed il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.T.R. dell'Umbria, in diversa composizione, cui demanda anche la regolazione delle spese di lite del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 31 agosto 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza