Sentenza del 13/09/2022 n. 26938 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con atto notificato alla Gruppo V. I. s.r.l. l'Agenzia delle entrate, Ufficio di Bari, recuperava il credito d'imposta di Euro 320.378,88, di cui la società aveva usufruito in base alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 8 ritenuto indebitamente utilizzato negli anni d'imposta (---).

Il recupero del credito era basato sulle risultanze del p.v.c. del 15 febbraio 2010, redatto a seguito di verifica effettuata presso la società, secondo cui il bene oggetto dell'investimento, un capannone, non risultava utilizzato per l'attività tessile per la quale era stato realizzato, non risultava concretizzata e avviata alcuna attività per la quale il credito era stato richiesto e, inoltre, una parte dell'investimento era costituita da unità immobiliari destinate a civili abitazioni, locate a terzi per usi privati.

2. Avverso l'avviso di recupero la società presentava ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Bari.

Alle singole doglianze la ricorrente premetteva che essa, a seguito di fusione per incorporazione con la T. s.r.l., aveva acquisito il diritto al credito di imposta L. n. 388 del 2000, ex art. 8 a quest'ultima riconosciuto dal COP di Pescara in data 12 settembre 2013, e la cui esistenza era stata riportata nell'atto di fusione.

La società proponeva altresì impugnazione contro la cartella emessa per l'iscrizione a ruolo delle somme di cui all'avviso.

La Commissione tributaria provinciale di Bari rigettava il ricorso contro l'avviso e accoglieva in parte quello contro la cartella.

3. La Commissione tributaria regionale, con sentenza 82/6/13 emessa in data 9 luglio 2013 e pubblicata il 30 luglio 2013, rigettava l'appello della contribuente.

4. Contro tale sentenza la società propone ricorso, affidato a sei motivi. Il ricorso è stato notificato all'Agenzia delle entrate sia presso la sede centrale di Roma che presso l'ufficio periferico.

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. Col primo motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione della L. n. 388 del 2000, art. 8, comma 1, (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

Premette che il beneficio era stato chiesto dalla Tessicasa s.r.l., avente quale oggetto sociale l'attività tessile, società che essa aveva incorporato, acquisendo anche il credito di imposta; che essa stessa aveva realizzato il nuovo investimento, rappresentato dal capannone industriale, bene ammortizzabile ai fini del t.u.i.r., e che l'aveva utilizzato per la propria attività di impresa, edile, rientrante anch'essa tra i settori agevolabili previsti dalla legge; deduce che la C.T.R. abbia errato laddove ha ritenuto che l'agevolazione in parola dovesse essere disconosciuta in quanto il capannone oggetto del beneficio non risultava essere stato utilizzato per lo scopo per cui era stato originariamente concesso alla società incorporata, cioè l'attività tessile, bensì per l'attività edile; la norma infatti non prevederebbe alcuna finalizzazione ad uno scopo predefinito limitandosi a prevedere che, da un punto di vista soggettivo, l'impresa svolga una delle attività contemplate dall'art. 8, comma 1 e, dal punto di vista oggettivo, che gli investimenti siano effettuati nei territori cd. Svantaggiati.

1.1. Il motivo è inammissibile.

Occorre premettere che per nuovi investimenti si intendono le acquisizioni di beni strumentali nuovi di cui agli artt. 67 e 68 t.u.i.r. (oggi, artt. 103 e 104), destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nelle aree territoriali di cui al comma 1, e la strumentalità richiede necessariamente una valutazione dell'impresa esercitata.

La questione posta dal motivo è sostanzialmente che il nuovo investimento rientrasse comunque in un'attività agevolabile, quella edile, compresa nell'oggetto sociale della società incorporante, e che quindi fosse irrilevante che l'agevolazione era stata concessa in vista della destinazione dello stesso ad una diversa attività (tessile).

La questione, nei termini indicati dalla ricorrente, è però da considerarsi preclusa nel giudizio di legittimità.

Ed infatti la sentenza non la esamina nei termini indicati dalla ricorrente; in particolare essa dà atto che il primo motivo d'appello era relativo all'entrata in funzione del capannone e alla (diversa) questione se il bene immobile dovesse semplicemente essere ultimato o inserito nel ciclo produttivo dell'impresa; inoltre la C.T.R., nell'esaminare il quarto motivo di appello, con il quale la parte si lamentava dell'errata applicazione degli artt. 2709 e 2697 c.c., evidenziava, a fronte delle risultanze del p.v.c. da cui emergeva il mancato uso per l'attività tessile e il rinvenimento solo di materiali edili, che la società "in questa sede si limita ad affermare l'inclusione dell'attività tessile nell'oggetto sociale".

A fronte di ciò, la parte ricorrente, pur trascrivendo un passaggio del ricorso di primo grado in cui la questione, sebbene brevemente, era posta (pag. 11), non ha provato di averla tenuta viva

nel giudizio di appello, posto che nella parte dell'appello riportata sul punto la questione della utilizzazione del capannone nell'attività edile non è riproposta (pag. 12: "L'attività tessile è comunque prevista dall'oggetto sociale della società appellante il quale comprende espressamente la realizzazione di progetti di arredamento, di parti di arredamento, di infissi, di impianti, di mobili, di tappezzeria e di prodotti tessili: pagg. 9 e ss. dell'appello"). In altri termini dal passaggio riportato espressamente dalla ricorrente emerge che il tema della continuità o meno dell'oggetto sociale tra società incorporata e incorporante era posto, in appello, solo alla luce dell'inclusione dell'attività tessile anche nell'oggetto sociale della V. I. s.r.l.

Il motivo è altresì inammissibile laddove sostanzialmente mira ad un diverso accertamento in fatto circa l'utilizzazione del capannone nell'ambito del ciclo produttivo della impresa edile anzichè in quella tessile.

2. Col secondo motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4).

Lamenta in particolare che la C.T.R. non abbia pronunciato sulla questione che la società aveva acquisito il diritto a maturare il credito di imposta ai sensi dell'art. 2504-bis c.c. e dell'art. 172, comma 4 t.u.i.r. a seguito della fusione; la fusione non comporta infatti l'estinzione della società e la creazione di un diverso soggetto e quindi la società risultante dalla fusione o quella incorporante assume i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, subentrando in tutti i loro rapporti.

2.1. Il motivo non è fondato.

Dal complessivo impianto della sentenza emerge che la C.T.R. non abbia escluso l'astratto subentro della società ricorrente nel credito di imposta ma abbia ritenuto fondata l'ipotesi di decadenza dal beneficio, considerazione che logicamente postula l'esito positivo del primo accertamento.

Giova anche precisare che nel caso in esame non è in discussione il subentro nel credito di imposta, che la C.T.R. non ha negato, subentro previsto quale effetto della fusione dall'art. 172 t.u.i.r., bensì rileva la diversa circostanza che anche la società che sia subentrata nel credito sia soggetta alle stesse regole originariamente determinate in capo al suo originario titolare (del resto l'art. 172 t.u.i.r. prevede un subentro anche nelle posizioni passive).

3. Col terzo motivo la società denuncia la nullità della sentenza per violazione della L. n. 388 del 2000, art. 8, comma 7 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

Deduce infatti che la norma che prevede la decadenza dal beneficio se i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione entro il secondo periodo di imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, e che il credito di imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione, debba essere interpretata, ove si tratti di beni immobili strumentali per natura, nel senso che l'installazione ed agibilità coincidono con la loro entrata in funzione, essendo sufficiente la mera messa a

disposizione dell'impresa; ciò sarebbe conforme anche alla giurisprudenza in tema di IVA che riconosce l'inerenza per le spese di investimento anche in assenza di operazioni attive.

3.1. Il motivo non è fondato.

La L. n. 388 del 2000, art. 8 al comma 2, prevede che "per nuovi investimenti si intendono le acquisizioni di beni strumentali nuovi di cui agli artt. 67 e 68 del testo unico delle imposte sui redditi" e al comma 8 che tali beni debbano "entrare in funzione entro due anni dalla loro acquisizione o ultimazione".

Quindi la prima disposizione individua i beni, materiali e immateriali, agevolabili, che devono essere nuovi e fiscalmente ammortizzabili, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 103 e 104 (già artt. 67 e 68), e di natura strumentale rispetto all'esercizio dell'impresa, in applicazione del criterio del rapporto di inerenza previsto dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 109 e 164 (già artt. 75 e 121-bis); sul punto occorre rammentare che è onere del contribuente dimostrare l'esclusiva strumentalità del bene acquistato all'esercizio dell'impresa (Cass. 07/10/2016, n. 20143; Cass. 14/09/2016, n. 18072).

La seconda disposizione, il comma 8, richiede un quid pluris e cioè che il bene, una volta "ultimato" o "acquisito", entro due anni debba anche entrare in funzione.

E ciò in quanto la norma antielusiva ricollega l'agevolazione all'impiego del bene acquisito nel ciclo produttivo, pur facendo salva la possibilità che esso non venga utilizzato entro il biennio dalla sua acquisizione o ultimazione per la ragione che può essere necessario tale lasso di tempo al fine di predisporre l'utilizzo del bene stesso nel ciclo produttivo esistente (Cass. 06/09/2017, n. 20810, in motivazione; Cass. 11/02/2009, n. 3310).

Del resto, le due disposizioni operano anche su piani diversi, la prima in relazione alla concessione del beneficio e la seconda ai fini della sua revoca ed è il chiaro dettato normativo a richiedere un ulteriore elemento, rispetto all'acquisto o all'ultimazione del bene, e cioè l'effettivo inserimento nel ciclo produttivo, quale causa di revoca, peraltro senza alcuna distinzione tra beni mobili e immobili.

4. Quarto e sesto motivo vanno trattati congiuntamente.

Col quarto motivo la ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 8, comma 7, e della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 421, e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

Deduce infatti che l'avviso di recupero fosse illegittimo perchè l'amministrazione avrebbe recuperato con unico atto le somme portate in compensazione in quattro annualità, (---), anzichè emanare quattro avvisi, uno per ciascuna annualità; dal combinato disposto delle norme indicate deriverebbe che l'amministrazione possa recuperare un credito di imposta sia con avviso di recupero che con cartella ex art. 36-bis, ma che ciò comporterebbe in ogni caso l'obbligo di emettere un atto per ciascun periodo di imposta autonomo.

Col sesto motivo deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 185 del 2008, art. 27, comma 16, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

La censura attiene alla statuizione della C.T.R. relativa alla decadenza dal potere di accertamento; i giudici di appello hanno infatti evidenziato che il D.L. n. 185 del 2008, art. 27, comma 16, ha fissato nel 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo il termine di notifica dell'atto di recupero dei crediti di imposta; pertanto, ha disatteso la tesi della contribuente che occorresse fare riferimento alla data di indicazione del credito nella dichiarazione dei redditi.

La società ricorrente deduce in particolare che il D.L. n. 185 del 2008, art. 27, comma 16, sia applicabile ai soli crediti inesistenti ab origine mentre nel caso in questione, posta l'indicazione in dichiarazione dei redditi, il termine per la contestazione avrebbe dovuto essere quello di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 36-bis e 25, alla luce del richiamo, contenuto nella L. n. 304 del 2011, art. 1, comma 421, al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 37 e ss., e quindi il terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per cui l'ufficio sarebbe decaduto dal recupero delle annualità (---) (l'avviso è stato notificato in data 1 dicembre 2010 e i termini per le due annualità sarebbero scaduti rispettivamente in data 31 dicembre 2008 e 31 dicembre 2009).

4.1. I motivi, nei termini in cui sono prospettati, non sono fondati.

Questa Corte ha ripetutamente chiarito il diverso ambito di applicazione, in tema di recupero di crediti di imposta, della cartella emessa in sede di controllo automatizzato, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis, e dell'avviso di recupero, previsto dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 421, allorchè si è sostenuto che il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis, comma 2, lett. e), legittima il disconoscimento del credito di imposta, senza necessità di un previo avviso di recupero (Cass. 20/02/2017, n. 4360), purchè questo non derivi da un'attività accertativa o rettificativa, nè implichi valutazioni, ma abbia carattere cartolare e sia effettuato sulla base di un riscontro obiettivo dei dati formali della dichiarazione dei redditi, subordinando la legittimità del controllo automatizzato al carattere meramente cartolare e avalutativo del disconoscimento del credito d'imposta, come in caso di disconoscimento operato non per contestazione di merito ma sul mero riscontro formale di una carenza della dichiarazione reddituale antecedente a quella esaminata (in tal senso Cass. 16/11/2018, n. 29582).

Del resto, l'impianto normativo, che sul punto ha funzione antielusiva, prevede che, ove il bene non sia entrato in funzione, il credito di imposta sia rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione, il che non può essere oggetto di cartella ex art. 36-bis.

Pertanto, rivelandosi errata la postulata equivalenza dei due atti, diverso essendo l'avviso di recupero, connesso alla mancata entrata in funzione dei beni agevolati, e quindi ad una causa di decadenza dal beneficio, ne deriva la infondatezza delle conclusioni sostenute dalla ricorrente.

5. Col quinto motivo la società deduce la nullità della sentenza per insufficiente motivazione su un fatto controverso (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

5.1. Il motivo è inammissibile.

La ricorrente censura, infatti, una insufficiente motivazione della sentenza di appello su un fatto controverso e decisivo della controversia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Il motivo fa quindi evidentemente riferimento alla formulazione 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 la 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 30 luglio 2013.

Nè il motivo può essere riqualificato in termini diversi, alla luce della sua complessiva formulazione che in realtà, attraverso la indicazione di una serie di plurime presunte incertezze e insufficienze motivazionali su numerosi punti, non indica uno specifico fatto, inteso in senso naturalistico, che la C.T.R. avrebbe omesso di esaminare.

L'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nell'attuale testo modificato dal D.Lgs. n. 40 del 2006, art. 2 riguarda infatti un vizio specifico denunciabile per cassazione relativo all'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, da intendersi riferito a un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, come tale non ricomprendente questioni o argomentazioni, sicchè sono inammissibili le censure che, irritualmente, estendano il paradigma normativo a questi ultimi profili (Cass. 06/09/2019, n. 22397).

6. Ne segue il rigetto del ricorso.

Alla soccombenza segue condanna alle spese, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore di Agenzia delle entrate che liquida in Euro 10.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'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, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza