

Sentenza del 31/08/2023 n. 25503 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito della soppressione e messa in liquidazione dell'Ente Minerario Sardo (EMSA), ad opera della L.R. n. 33 del 1998, il Commissario liquidatore comunicava in data 22.01.2003 all'Agenzia delle entrate, mediante la presentazione del mod. AA7/7 prestampato, la cessazione di attività dell'Ente ai fini IVA e presentava al concessionario della riscossione, mediante il modello VR/2004, la richiesta di rimborso del credito IVA relativo all'anno (Omissis), pari ad Euro 2.385.932,00, per cessazione di attività, come risultante dal quadro VX della dichiarazione IVA (Omissis).

L'Agenzia delle entrate rimborsava il credito IVA alla Regione Sardegna, limitatamente alla somma di Euro 1.829.556,19, ed emetteva, per il restante importo di Euro 576.374,00, il provvedimento di diniego di rimborso, per mancata fatturazione per autoconsumo degli immobili e delle attrezzature rimasti in proprietà dall'EMSA alla data della sua soppressione, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2, n. 5.

Successivamente, l'Agenzia notificava alla Regione Sardegna l'avviso di accertamento, con il quale rettificava la dichiarazione annuale IVA, per l'anno (Omissis), accertando un maggior imponibile IVA pari a complessivi Euro 1.300.418,58 (quale costo residuo non ammortizzato per gli immobili e gli impianti dell'Ente soppresso alla data del 21.01.2003), sul quale veniva calcolata l'IVA dovuta, pari ad Euro 260.083,72.

La CTP di Cagliari accoglieva parzialmente i ricorsi riuniti proposti dalla Regione Sardegna avverso, rispettivamente, il diniego di rimborso dell'eccedenza IVA e il provvedimento di rettifica della dichiarazione IVA (Omissis), dichiarando la Regione tenuta a versare le sole somme risultanti dalla compensazione tra quelle richieste dall'Ufficio con l'accertamento in rettifica e la parte di credito IVA di cui era stato denegato il rimborso.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR accoglieva l'appello proposto dalla Regione Sardegna, osservando che:

- il primo giudice aveva implicitamente annullato il provvedimento di diniego del rimborso, riconoscendo, nel dispositivo della sentenza, che la predetta Regione poteva portare in compensazione "la parte del credito IVA di cui è stato denegato il rimborso" e detta statuizione non era stata oggetto di impugnazione da parte dell'Agenzia che si era limitata sul punto a formulare mere controdeduzioni in appello, sicchè in relazione ad essa si era formato il giudicato;

- poichè le questioni relative al diniego di rimborso si fondavano sugli stessi presupposti giuridici e di fatto delle questioni poste alla base della pretesa oggetto dell'avviso di accertamento (applicazione del

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 2 , comma 2, n. 5, in relazione alla mancata contabilizzazione per autoconsumo dei beni strumentali rimasti in proprietà dall'EMSA alla data della sua soppressione; rilevanza della presentazione del modello AA7/7 da parte del Commissario liquidatore dell'EMSA, mediante la barratura della casella "cessazione attività"), anche quest'ultimo andava, di conseguenza, annullato, in ossequio al principio del giudicato interno;

- in ogni caso, l'Agenzia aveva errato nell'applicare, al caso di specie, la disciplina di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 2 , comma 2, n. 5, ponendo a fondamento dei provvedimenti impugnati la mera circostanza che il Commissario liquidatore aveva barrato nel modello AA7/7 la casella "cessazione attività", senza considerare che la Regione Sardegna era succeduta "in tutti i rapporti giuridici di carattere finanziario e patrimoniale" al disciolto EMSA e che il modello AA7/7, predisposto per comunicazioni standard provenienti da società commerciali che operano per fini di lucro, non era idoneo a rappresentare situazioni riconducibili a soggetti pubblici che, invece, svolgono la propria attività nell'interesse della collettività;

- poichè nel caso in esame non vi era stata la completa cessazione dell'attività, in quanto la successione della Regione Sardegna in tutti i rapporti giuridici di carattere finanziario e patrimoniale di cui era titolare l'EMSA aveva comportato il passaggio alla Regione dei beni su cui si fondava la tassazione, per continuare ad essere destinati alla stessa attività, la situazione era assimilabile alla fusione per incorporazione, sicchè ai trasferimenti dei beni andava applicata la disciplina di cui all'art. 2, comma 3, lett. f), che individuava le operazioni "non considerate cessioni di beni".

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, deducendo due motivi, illustrati con memorie.

La Regione Autonoma della Sardegna resisteva con controricorso, illustrato con memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, l'Agenzia deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e n. 4, la violazione degli artt. 2909 c.c. e art. 324 c.p.c., per avere la CTR accolto l'appello della contribuente sull'erroneo presupposto dell'esistenza di un giudicato interno che si sarebbe formato sulla asserita illegittimità del diniego di rimborso, che, invece, non sussisteva, perchè il primo giudice lo aveva ritenuto legittimo affermando, nella motivazione della sentenza, che la complessa vicenda della soppressione dell'EMSA ben avrebbe potuto inquadrarsi fra quelle previste dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 2 , comma 3, lett. f) ma era stata ricondotta nell'ambito della fattispecie di cessazione dell'attività per volontà della stessa ricorrente (che aveva stabilito il programma della gestione liquidatoria) e del Commissario liquidatore (che, per questo motivo, aveva presentato l'istanza di rimborso del credito IVA nella dichiarazione IVA (Omissis), riscuotendo parte della somma richiesta), tanto che la Regione aveva proposto appello anche avverso quest'ultimo capo della sentenza;

- il giudicato interno non si sarebbe potuto formare anche perchè, nonostante le medesime ragioni giuridiche su cui si fondavano entrambi i provvedimenti impugnati (la violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 2 , comma 2, n. 5), erano diversi i presupposti di fatto;
- la ricorrente sostiene, infatti, che con il provvedimento di diniego non era stata riconosciuta la differenza dell'originario importo chiesto a rimborso per mancato autoconsumo sugli immobili ancora di proprietà dell'EMSA alla data della cessazione dell'attività, mentre con l'avviso di accertamento era stata rettificata la dichiarazione annuale ai fini IVA relativamente all'anno (Omissis), in quanto, dovendosi considerare l'EMSA, ai fini tributari, cessato alla data del 21.01.2003, trovava applicazione la disciplina relativa alla cessazione dell'impresa e, in particolare, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 35 , comma 4, secondo periodo, secondo la quale nell'ultima dichiarazione annuale doveva tenersi conto anche dell'IVA dovuta ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 2 , comma 2, n. 5, che qualifica come cessione di beni anche le operazioni di autoconsumo o di destinazione a finalità estranee all'impresa;
- secondo detta censura, quindi, il passaggio dei beni del soppresso EMSA alla Regione Sardegna doveva considerarsi destinazione degli stessi a finalità estranee all'impresa e costituiva un'operazione imponibile ai fini dell'IVA secondo la disciplina dell'autoconsumo, dovendosi fare ricorso, per la determinazione della base imponibile, in mancanza (come nella specie) di corrispettivo, al concetto di valore normale di cui al

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 14 .

2. Con il secondo motivo, denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 2 , comma 2, n. 5, per avere la CTR ritenuto non applicabile alla fattispecie in esame la disciplina riguardante l'autoconsumo (che, ai fini IVA, va qualificato quale cessione di beni e, dunque, operazione imponibile), sebbene l'EMSA dovesse considerarsi cessata alla data del 21.01.2003 (giorno di scadenza del termine stabilito per la chiusura delle operazioni di liquidazione volontaria), avendo lo stesso Commissario liquidatore posto a fondamento dell'istanza di rimborso la cessazione dell'attività d'impresa, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 30 , comma 2, ed essendo irrilevante che la L.R. n. 33 del 1998 avesse qualificato diversamente la soppressione del predetto Ente.

3. Preliminarmente va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del ricorso per mancata indicazione, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, degli atti e dei documenti sui quali lo stesso si fonda, in quanto il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione non deve trasmodare in un eccessivo formalismo, dovendosi, di conseguenza, ritenere rispettato ogni qualvolta l'indicazione dei documenti o degli atti processuali sui quali il ricorso si fonda, avvenga, alternativamente, o riassumendone il contenuto, o trascrivendone i passaggi essenziali, bastando, ai fini dell'assolvimento dell'onere di deposito previsto dall' art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, che il documento o l'atto, specificamente indicati nel ricorso, siano accompagnati da un riferimento idoneo ad identificare la fase del processo di merito in cui siano stati prodotti o formati (Cass. n. 12481 del 19/04/2022).

3.1 Nella specie, gli atti e i documenti richiamati nel ricorso sono stati sufficientemente localizzati e, comunque, nel corpo del ricorso ne è stato riportato il contenuto nelle parti

essenziali.

4. Altrettanto infondata risulta l'ulteriore eccezione della controricorrente di inammissibilità del secondo motivo di ricorso, in quanto volto ad ottenere un riesame delle questioni di merito, dato che la parte ricorrente lamenta, in realtà, la non corretta sussunzione della fattispecie nell'ambito del paradigma astratto delle citate disposizioni, laddove la CTR ha erroneamente applicato le norme sul giudicato interno e ritenuto che l'Ufficio avesse errato nell'individuare i presupposti sui quali si fondavano gli atti impugnati.

5. Ciò premesso, i predetti motivi, che vanno esaminati unitariamente, stante la loro stretta connessione, sono fondati nei limiti di seguito indicati.

5.1 Occorre in primo luogo rilevare che sul diniego del rimborso non si è formato alcun giudicato interno.

5.2 Come si evince dalla sentenza di primo grado, nelle parti riportate nel ricorso per cassazione, infatti, il provvedimento di diniego non è stato annullato dalla CTP, che si è limitata ad accogliere la richiesta proposta dalla Regione in via subordinata, con riferimento alla ritenuta duplicazione della pretesa relativa alla tassazione in autoconsumo degli immobili dell'EMSA, disponendo "la compensazione sino alla concorrenza dei rispettivi importi della parte di credito non rimborsata, per le anzidette dichiarate ragioni di recupero, con il maggior debito d'imposta accertato dall'Ufficio per autoconsumo", sicchè "le somme richieste con l'avviso di accertamento debbono depurarsi dell'importo della parte credito IVA non rimborsato e degli eventuali interessi calcolati in sede di rettifica della dichiarazione IVA senza tener conto della compensazione tra le due coesistenti partite di dare e avere".

5.3 La stessa Regione, come si desume dalla sentenza della CTR, ha proposto appello in ordine al capo della sentenza di primo grado, con il quale la CTP ha ritenuto legittimo il diniego di rimborso di parte del credito IVA. 6. Ciò posto, sebbene risulti pacificamente che l'attività esercitata dall'EMSA fosse continuata dopo la sua soppressione, avendo la CTR rilevato che la Regione Sardegna era succeduta al disciolto Ente "in tutti i rapporti giuridici di carattere finanziario e patrimoniale", occorre evidenziare che il commissario liquidatore aveva chiesto il rimborso dell'IVA sul presupposto che detta attività fosse cessata, per cui il passaggio dei beni alla Regione Sardegna doveva considerarsi come destinazione degli stessi a finalità estranee all'impresa e, dunque, operazione imponibile ai fini dell'IVA secondo la disciplina dell'autoconsumo, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 35, comma 4, e art. 2, comma 2, n. 5.

6.1 La soppressione dell'Ente è stata, infatti, ricondotta, ai fini fiscali, nell'ambito della fattispecie di cessazione dell'attività per volontà della stessa ricorrente (che aveva stabilito il programma della gestione liquidatoria) e del commissario liquidatore che, proprio per questo motivo, aveva presentato l'istanza di rimborso del credito IVA nella dichiarazione IVA (Omissis), riscuotendo anche parte della somma richiesta.

6.2 Il diniego di rimborso di parte del credito IVA era, pertanto, legittimo perchè il commissario liquidatore, nonostante la specifica richiesta di esibizione, proveniente dall'Agenzia, non aveva

prodotto le fatture per autoconsumo.

6.3 La sentenza va quindi cassata con riferimento all'annullamento del diniego di rimborso, rimanendo assorbita la questione della legittimità dell'avviso di accertamento, che dovrà essere esaminata dal giudice del rinvio, al fine di verificare la fondatezza o meno della questione di duplicazione della pretesa relativa all'IVA per autoconsumo dei beni dell'EMSA, prospettata in via subordinata dalla Regione Sardegna.

Il ricorso va, dunque, accolto nei limiti di cui in motivazione e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sardegna, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso nei limiti di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sardegna, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza