

Sentenza del 02/11/2023 n. 30493 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Obbligazione tributaria -Esenzione - Mancanza di liquidità - Causa di forza maggiore-non sussiste.

Massima:

In materia tributaria, la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza sia di un elemento oggettivo, relativo a circostanze anormali ed estranee al contribuente, sia di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale suddetto, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi; la sussistenza di tali elementi deve essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicché non ricorre l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità dovendosi invece evidenziare eventi imprevisi, imprevedibili ed irresistibili, non imputabili ad esso contribuente nonostante tutte le cautele adottate e adottabili, tra i quali eventi non rientra la crisi aziendale .

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con l'impugnata sentenza n. 2609/2017, depositata il 12/6/2017, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di (-----) e riformava la decisione di annullamento dell'avviso di liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, oltre interessi e sanzioni, emesso nei confronti di (-----) Srl , a seguito della disposta revoca del regime agevolato previsto dal D.P.R. n. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8 bis, relativamente all'acquisto di fabbricato, sito nel Comune di (-----), in regime di esenzione IVA, per mancato rispetto della condizione di ritrasferimento entro tre anni.

Rilevava la Commissione Tributaria Regionale che la società acquirente, beneficiaria dell'applicazione dell'aliquota agevolata dell'1%, per l'imposta di registro, ed in misura fissa per le imposte ipotecaria e catastale, aveva sostenuto di non aver trasferito la proprietà degli

immobili, i cui lavori di ristrutturazione erano rimasti incompiuti, essendo stata assoggettata a procedura concorsuale. Rilevava, ancora, che "dalla documentazione in atti e dalle stesse deduzioni della società, appare indiscutibile la disponibilità dell'azienda da parte della società, tanto da consentire alla stessa di completare le ristrutturazioni e di perfezionare la vendita del fabbricato ristrutturato pur se in tempi superiori (di circa quattro mesi) a quelli consentiti dalla norma per usufruire del beneficio fiscale".

Rilevava, altresì, che "di per sè, il concordato preventivo non integra gli estremi di forza maggiore, atteso che (...) nessun ostacolo è posto dalla sorveglianza del Tribunale alla realizzazione delle opere di ristrutturazione" e che "il recupero a tassazione ordinaria operato dall'Ufficio risulta pertanto legittimo" in quanto l'avviso impugnato è pienamente valido perchè la legge non richiede al sottoscrittore "una qualifica dirigenziale" ed è atto adeguatamente motivato, oltre che tempestivamente notificato alla contribuente, dande l'infondatezza anche della eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo.

Avverso la sentenza la società propone ricorso per cassazione, affidato a sette motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 167 e 173 l. f., giacchè la CTR non ha considerato che l'originaria domanda di concordato preventivo, ai sensi dell'art. 186 l. f., è stata successivamente modificata in quella di concordato preventivo liquidatorio, ai sensi dell'art. 175 l.f., procedura non incompatibile con l'ultimazione del fabbricato destinato per la rivendita, sia pure con le tempistiche dettate dal Tribunale che la deve autorizzare.

Con il secondo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 186 bis l. f. giacchè la CTR non ha considerato che, trattandosi di concordato misto con presenza di elementi liquidatori, ogni singolo atto di vendita degli appartamenti doveva essere autorizzato con decreto del Giudice delegato, pena l'inefficacia della vendita e la revoca del concordato.

Con il terzo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 42, D.P.R. n. 131 del 1986, 53 bis, giacchè la CTR non ha rilevato la nullità dell'avviso di liquidazione impugnato pur non essendo allegata la delega conferita dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate di (-----) al funzionario sottoscrittore (Dott.ssa A.A.) della sede di (-----), non perchè quest'ultima fosse priva della qualifica dirigenziale, ma per indeterminatezza e genericità della delega, prodotta in corso di giudizio.

Con il quarto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 24, 111 e 113 Cost., non ha rilevato la nullità dell'avviso impugnato per mancanza di preventivo contraddittorio con il contribuente, prima dell'esercizio della potestà impositiva.

Con il quinto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della l. n. 4 del 1929, artt. 24, l. n. 212 del 2000, 12, comma 7, giacchè la CTR non ha considerato che è mancata una qualche contestazione fiscale, con redazione di un processo verbale da parte dell'Amministrazione finanziaria che consentisse al contribuente la presentazione di memorie.

Con il sesto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 55, d. m. del 21 maggio 2009, 6, comma 2, giacchè l'avviso di liquidazione non contiene il conteggio degli interessi dovuti e l'Agenzia delle Entrate è un creditore anteriore alla proposizione della domanda di concordato preventivo.

Con il settimo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della l. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, giacchè la CTR non ha considerato che la società ebbe a richiedere tempestivamente la necessaria autorizzazione al Giudice delegato per la stipula definitiva dei contratti di compravendita e che l'autorizzazione è intervenuta soltanto l'8 settembre 2014 e le vendite sono intervenute poco dopo e che nel primo grado di giudizio aveva eccepito anche l'intervenuta decadenza dell'Amministrazione finanziaria, eccezione riproposta "a titolo di appello incidentale al punto 3.7 pag. 32 e punto 6 pag. 50". Deduce, altresì che il termine triennale di decadenza decorre dalla registrazione dell'atto notarile di compravendita, secondo il disposto del D.P.R. n. 136 del 1986, art. 76, comma 2, lett. c), non dal 28 luglio 2014 come ritenuto dalla CTR, mentre la notifica dell'avviso di liquidazione è intervenuta intempestivamente, il 17 agosto 2015.

I primi due motivi di ricorso, esaminabili congiuntamente, sono infondati.

Il debitore ammesso al concordato preventivo subisce uno "spossessamento attenuato" in quanto conserva l'amministrazione e la disponibilità dei propri beni, salve le limitazioni connesse alla natura stessa della procedura e, di conseguenza, la legittimazione processuale.

Lo "spossessamento" consegue unicamente alla dichiarazione di fallimento, ovvero alla L.C.A. ed alla A.S., ma non trova applicazione in pendenza di una procedura di concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione dei debiti.

Partendo da tale principio, la CTR ha accertato, sulla base della "documentazione agli atti (...) la disponibilità dell'azienda da parte della società, tanto da consentire alla stessa di completare le ristrutturazioni e di perfezionare la vendita del fabbricato ristrutturato (...)", ha qualificato la procedura concorsuale de qua, come "concordato preventivo con continuità aziendale" e, quindi, ha affermato che la prosecuzione dell'attività imprenditoriale non impediva affatto l'esecuzione dei contratti nell'interesse dell'impresa e dei creditori, ove appunto funzionali alla realizzazione delle finalità della procedura (art. 186 bis, l. fall.).

L'esercizio dell'impresa, infatti, non è più soggetto alla direzione del giudice delegato e la necessità delle autorizzazioni contemplate dall'art. 167, comma 2, l. fall., la quale inerisce agli atti che per la loro rilevanza potrebbero incidere negativamente sul patrimonio del debitore e/o risultare incompatibili con quelli eventualmente previsti ai fini della realizzazione del piano del concordato (Cass. n. 3325/2016).

Pertanto, non scrimina dal mancato adempimento della obbligazione tributaria e, quindi, non può essere fondatamente addotto, a giustificazione della rivendita dell'immobile agevolato, il prospettato ritardo nella esecuzione dei lavori di ristrutturazione, nè tantomeno, si è in presenza, in relazione ad esso, di circostanze imprevedibili ed inevitabili quanto alle relative tempistiche ed alle disponibilità finanziarie.

La Corte ha più volte affermato il principio secondo cui, in materia tributaria, la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza sia di un elemento oggettivo, relativo a circostanze anormali ed estranee al contribuente, sia di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale suddetto, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi; la sussistenza di tali elementi deve essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicchè non ricorre l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità (Cass., n. 22153/2017; n. 8175/2019), dovendosi invece evidenziare eventi imprevisi, imprevedibili ed irresistibili, non imputabili ad esso contribuente nonostante tutte le cautele adottate e adottabili, tra i quali eventi non rientra la crisi aziendale (Cass., n. 7850/2018; n. 39548/2021).

Nel caso concreto, come motivatamente ha ritenuto la CTR della Lombardia, non ricorrono i presupposti della scriminante in questione.

In merito alla riproposta questione, oggetto del terzo motivo di ricorso, concernente la dedotta illegittimità dell'avviso impugnato per difetto di delega del Direttore dell'Ufficio, rileva il Collegio che la CTR ha respinto in parte qua il gravame per "l'idoneità dell'atto ad esprimere la volontà all'esterno dell'Amministrazione" e richiamando la giurisprudenza costituzionale che esclude la necessità della sottoscrizione da parte di un funzionario in possesso di qualifica dirigenziale.

La ricorrente, invece, assume che la questione avrebbe dovuto essere esaminata sotto il diverso profilo della mancata allegazione all'atto impositivo nonché della indeterminatezza e genericità della delega prodotta in corso di giudizio in quanto priva delle ragioni che l'hanno giustificata.

Con riguardo alla legittimità della delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, è necessario distinguere tra delega di funzioni e di firma, e va chiarito che la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ha natura di delega di firma e non di funzioni, poichè realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità d'indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa.

Tuttavia, a fronte di una eventuale eccezione di carenza di delega alla sottoscrizione da parte del titolare dell'Ufficio sollevata dal contribuente, scatta l'onere in capo all'Amministrazione erariale di documentare la delega di firma ed il conseguente obbligo da parte del giudice di merito, di verificare tale documentazione per pronunciarsi sull'accoglimento o sul rigetto della relativa eccezione (Cass., n. 15898/2022; Cass., n. 23651/2022; Cass., n. 23735/2022; n. 19847/2023).

Contrariamente a quanto sostenuto dalla società contribuente, l'avviso di accertamento non richiede l'indicazione né del nominativo del soggetto delegato, né della durata della delega, che pertanto può avvenire mediante ordini di servizio che individuino l'impiegato legittimato alla firma mediante l'indicazione della qualifica rivestita, idonea a consentire, ex post, la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto. Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, richiamato anche dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, esige semplicemente che, in caso di contestazione, l'Amministrazione produca, anche in giudizio, l'ordine di servizio recante l'indicazione del nominativo del delegato e dei limiti oggettivi della delega, trattandosi di un semplice atto di organizzazione interno, sicché, se il contribuente contesta la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare, in osservanza al principio di cd. "vicinanza della prova", il corretto esercizio del potere producendo, anche nel corso del secondo grado di giudizio, la relativa delega, che pure è solo di firma e non di funzioni (Cass., n. 5200/2018; n. 19190/2019).

La decisione della CTR della Lombardia Giudice non si è discostata dai principi che precedono e, quindi, non merita di essere cassata.

Il quarto ed il quinto motivo di ricorso, scrutinabili congiuntamente, sono infondati.

L'obbligo del contraddittorio preventivo di cui alla l. n. 212 del 2000, art. 12 non è estensibile alle imposte indirette (Cass., Sez. U., n. 24823/2015).

La legislazione non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Quindi, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo della Amministrazione di attivare il contraddittorio (endoprocedimentale), pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito e l'emissione dell'impugnato avviso di liquidazione non soggiace all'obbligo di contraddittorio preventivo di cui alla l. n. 212 del 2000, art. 12.

La Corte (Cass., Sez. U., 09/12/2015, n. 24823/2015 cit.) ha precisato, al riguardo, che "in materia di tributi "non armonizzati" l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di attivare con il contribuente il contraddittorio endoprocedimentale in tutti i casi (ma solo in essi) in cui tale obbligo risulti sancito da specifiche norme, pena l'invalidità dell'atto di accertamento; in tema di tributi "armonizzati", invece, qualora venga violato l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'atto di accertamento è invalido, trovando diretta applicazione il diritto dell'Unione Europea, sempreché il contraddittorio fosse realmente necessario e non tutt'affatto superfluo, come il contribuente dovrà dimostrare (c.d. prova di resistenza)".

Alla luce dei suesposti principi va esclusa la fondatezza delle doglianze della società contribuente la quale, a ben vedere, si limita a dedurre in via del tutto astratta la mancanza di un processo verbale dell'Amministrazione e la violazione della l. n. 4 1929, art. 24, senza, tuttavia, chiarire con

quali modalità sia stato operato il controllo in concreto compiuto dall'Ufficio e perchè, in ragione di esso, sarebbe stata necessaria, a termini di legge, alla fine delle operazioni di controllo, la redazione di un processo verbale di constatazione, prima dell'emissione dell'avviso di liquidazione dei tributi.

Con il sesto motivo la ricorrente si duole della mancata comprensione del conteggio degli interessi (per legge) dovuti.

La censura sul difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione circa il calcolo degli interessi applicati, disattesa dal Giudice di appello per la sua "inconsistenza", si appalesa infondata alla luce dei consolidati principi affermati d questa Corte (Cass. Sez. Un. 22281/2022).

La società contribuente lamenta l'insufficienza del contenuto dell'atto impositivo, che pure pacificamente riporta le disposizioni di legge riguardanti il calcolo degli accessori ("gli interessi sulle maggiori imposte sono stati calcolati, ai sensi del d.pr. 131786, art. 55, e del D.M. n.21 maggio 2009, art. 6, comma 2, sino alla data del 5 agosto 2015"), ma nel svolgere la censura non considera che le modalità di calcolo degli interessi sono predeterminate dalla legge e che la natura degli stessi si desume agevolmente dal tipo di tributo cui accedono, per cui che può essere esclusa, in radice, una valutazione discrezionale da parte dell'Amministrazione finanziaria in qualche modo da giustificare.

Comunque, la mancanza di specificazione nell'atto di taluni elementi afferenti al calcolo degli accessori, per assumere rilievo, deve pur sempre rendere oltremodo difficoltosa la difesa del contribuente, per non essere altrimenti superabile l'incertezza, che è da escludere nel caso in esame perchè i saggi d'interesse periodicamente sono oggetto di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale o di forme equipollenti di pubblicità (in questo senso, Cass. n. 8613/2011; n. 6812/2019; n. 8508/2019; n. 20310/2020; n. 29504/2020).

Gli ulteriori profili di censura attengono alle regole sulla concorsualità ed ad riparto tra i creditori ed esulano dall'oggetto dell'impugnazione dell'avviso di liquidazione.

Con il settimo motivo di ricorso la società contribuente ripropone la tesi, ritenuta infondata dalla CTR, della non imputabilità, ex l. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, del superamento del termine triennale, con riferimento alle sanzioni ed agli interessi.

La censura non merita accoglimento per le stese ragioni innanzi esposte, con riguardo alla debenza dei tributi, nè sono state rappresentate dalla contribuente obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Con l'ottavo motivo di ricorso la società contribuente si duole del mancato rilievo, da parte del Giudice di appello, della decadenza ex D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, lett. c), della Amministrazione finanziaria e deduce, in buona sostanza, che sin dalla stipula dell'atto di compravendita del fabbricato, a rogito del notaio B.B. di (-----), registrato in data (-----), non fosse possibile l'ultimazione dei lavori nel termine di tre anni, che, dunque, l'atto conterrebbe, al riguardo, una dichiarazione mendace, immediatamente controllabile dall'Amministrazione

finanziaria, senza attendere l'inutile decorso dei tre anni, mentre l'avviso di liquidazione è intervenuto solo in data 17/8/2015.

Giova premettere che, ai sensi dell'art. 1, comma 1, sesto periodo, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, l'agevolazione spetta " se il trasferimento.... è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, ed in forza della successiva specificazione, "a condizione che l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni".

Inoltre, la nota II-ter) al citato art. 1, prevede che "Ove non si realizzi la condizione, alla quale è subordinata l'applicazione dell'aliquota dell'1 per cento, del ritrasferimento entro il triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e si rende applicabile una soprattassa del 30 per 3 cento oltre agli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del presente testo unico. Dalla scadenza del triennio decorre il termine per il recupero delle imposte ordinarie da parte dell'amministrazione finanziaria".

La tesi della contribuente è infondata, anzitutto, perchè a nulla rilevano, per le ragioni innanzi esposte, le cause della mancata tempestiva attuazione della programmata dismissione degli immobili connesse alla procedura concorsuale medio tempore intervenuta ed i tempi richiesti dai relativi adempimenti.

Le ragioni del ritardato ritrasferimento dell'immobile ("gli appartamenti realizzati all'interno del fabbricato di (-----) in (-----)) non sono idonee, oggettivamente, ad evitare il verificarsi della condizione risolutiva dell'agevolazione (cioè il mancato trasferimento infratriennale).

Il legislatore, infatti, ha posto un preciso limite temporale, certamente non prorogabile, per l'immissione degli immobili sul mercato, proprio in ragione della ratio dell'agevolazione medesima, il cui presupposto è costituito dalla attività esclusiva o principale delle società acquirenti in quanto rivolta alla rivendita degli immobili, essendo evidente come essa intenda favorire proprio la rivendita, quale condizione posta per godere della agevolazione, la quale diversamente non avrebbe ragione di essere riconosciuta (Cass., n. 30160/2017), sicchè a detta scadenza temporale che va logicamente collegata l'attività impositiva dell'Amministrazione finanziaria.

Non v'è luogo a pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte, rigetta il ricorso.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13 comma 1- quater, nel testo introdotto dal L. 24 dicembre 2012, n. 228, 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, ove dovuto, per il ricorso, a norma dello stesso art. 13 comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 20 ottobre 2023.

Depositato in Cancelleria il 2 novembre 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza