

Sentenza del 02/05/2024 n. 11835 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 136/02/19 del 14/03/2019 la Commissione tributaria regionale della Basilicata (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto da Progetto Italiano Spa in amministrazione straordinaria (di seguito PI) avverso la sentenza n. 269/01/17 della Commissione tributaria provinciale di Matera (di seguito CTP), la quale aveva a sua volta rigettato il ricorso proposto dalla società contribuente nei confronti del diniego di rimborso di un credito IVA relativo all'anno d'imposta 2003.

1.1. Il rimborso del credito IVA era stato negato dall'Amministrazione finanziaria in ragione della non soggezione a IVA dei trasferimenti immobiliari, costituenti cessione di azienda, e, comunque, nella insussistenza del diritto alla detrazione per la partecipazione di PI ad una frode IVA, articolata dalla capogruppo CIT Spa, che non aveva versato l'imposta.

1.2. La CTR rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) evidenziando che: a) la contestazione del credito IVA oltre la decorrenza del termine accertativo era legittima; b) non sussisteva un diritto al contraddittorio nel caso di specie, sia perché tale diritto non era generalizzato, sia perché la società contribuente non aveva esercitato le facoltà previste dalla legge nel termine previsto dall' art. 12 , comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 , sia, infine, per l'assenza della prova di resistenza; c) la duplice motivazione del provvedimento di diniego non era contraddittoria, dovendo ritenersi le due motivazioni alternative e concorrenti; d) nel merito riteneva che gli acquisti effettuati da PI erano soggetti a imposta di registro e non già ad IVA, sicché il credito doveva ritenersi insussistente.

2. Avverso la sentenza della CTR PI proponeva ricorso per cassazione, affidato a sei motivi, illustrati da memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

3. AE resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale affidato ad un unico motivo.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso PI deduce grave e manifesta violazione dell' art. 57 , primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell' art. 1 , comma 132 della l. 28 dicembre 2015, n. 208 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR dichiarato l'illegittimità del diniego in ragione della intervenuta decadenza dal potere accertativo dell'Ufficio, avendo quest'ultimo surrettiziamente condotto un'attività di accertamento del credito IVA oggetto della istanza di rimborso.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si formula, in via subordinata, richiesta di rimessione pregiudiziale alla Corte di giustizia della UE ai sensi dell' art. 267 del TFUE , affinché la Corte si

pronunci sulla compatibilità dell' art. 57 , primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 , così come interpretato dall'Ufficio, con la direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA) e, più in generale, con i principi di certezza del diritto e di leale collaborazione fra pubblico potere e cittadino sottesi all'intero ordinamento unionale.

2. I due motivi, che possono unitariamente essere considerati per ragioni di connessione, sono infondati.

2.1. Secondo un recente arresto delle Sezioni Unite di questa Corte, "In tema di rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione, che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento o per la rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento" (Cass. S.U. n. 21766 del 29/07/2021 ; conf. Cass. n. 11698 del 11/04/2022 ; Cass. n. 26277 del 06/09/2022).

2.2. La Corte ha, quindi, esteso all'IVA - generalizzandolo - un principio già enunciato, sempre a Sezioni Unite, in tema di IRPEG (Cass. S.U. n. 5069 del 15/03/2016).

2.3. La CTR ha fatto puntuale applicazione del superiore principio di diritto, dal quale non v'è ragione di discostarsi.

2.4. Del resto, nell'affrontare la problematica le Sezioni Unite, si sono fatte carico di una disamina approfondita di tutti i dubbi, sia di costituzionalità che di compatibilità unionale, che la peculiarità della fattispecie normativa sollecita, dubbi riproposti dalla ricorrente.

2.4.1. La Corte, dopo aver rilevato che "l'attività di controllo della dichiarazione è funzionale all'adempimento degli obblighi tributari, che nascono in dipendenza dell'insorgenza dei relativi presupposti, e non già a seguito dell'esercizio di quell'attività e dei conseguenti avvisi di accertamento" e che "l'omissione dell'attività di controllo si risolve nell'inadempimento definitivo di quegli obblighi", riverberandosi sul contribuente, per cui "l'amministrazione, che sia decaduta dai propri poteri di accertamento e rettifica, non può pretendere un'imposta maggiore di quella liquidata in dichiarazione", ha peraltro posto in risalto che "il credito che nasca, invece, (...) dal coacervo delle poste detraibili che prevalgano sul debito, e che quindi eccedano l'imposta liquidata, esiste in quanto ne sussistano i fatti generatori, sicché non è sufficiente che sia esposto in dichiarazione, né è necessario che sia accertato dall'amministrazione", "né l'inerzia può equivalere al riconoscimento implicito del credito, per l'assenza di fatti impeditivi o preclusivi del rimborso, in ragione di un obbligo dell'amministrazione di attivarsi, derivante anche dalla combinazione dei commi 2 e 5 dell'art. 6 dello statuto dei diritti del contribuente. Al contrario, il legislatore prende sì in considerazione l'inerzia, ma assegna ad essa il significato di rifiuto tacito, in quanto tale impugnabile". Ne deriva che "l'omesso esercizio del potere di controllo non determina alcun effetto accertativo del credito vantato, che può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato (Cass., sez. un., n. 8500/21)".

2.4.2. Ritenere, dunque, incontrovertibile il credito "soltanto perché è indicato in una dichiarazione non più assoggettabile al potere di accertamento o verifica, striderebbe con la matrice costituzionale dell'azione impositiva, presidiata dai precetti della riserva di legge (art. 23 Cost.), del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), e anche dell'imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.)".

2.4.3. Lo stesso contribuente, infatti, ha sempre la possibilità di dimostrare, in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva, l'inesistenza anche parziale dei presupposti d'imposta erroneamente dichiarati e, per conseguenza, di presentare nei termini previsti istanza di rimborso per l'"inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento", nonostante l'errore, contenuto in dichiarazione, sicché "già sul piano logico non è certo agevole costruire come titolo di un diritto, in quanto tale tendenzialmente stabile, la dichiarazione fiscale, fisiologicamente instabile, perché emendabile in ogni tempo (...) anche direttamente in sede contenziosa, in caso di errori di fatto o di diritto, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior debito o di un minor credito d'imposta".

2.4.4. Resta quindi depotenziata l'asimmetria di posizioni poiché "il fisco può contestare in ogni tempo il proprio debito, ossia la sussistenza del diritto al rimborso che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta; ma il contribuente può far valere, anche direttamente in sede contenziosa - salvo il limite suindicato -, l'errore di fatto o di diritto che abbia infirmato la propria dichiarazione". E del resto "è il contribuente, che decide di chiedere il rimborso di un credito a distanza di anni dalla maturazione del diritto relativo, a scegliere, riportandolo a nuovo, di assegnare ad esso rilevanza, appunto ex novo, in ciascuna delle dichiarazioni successive in cui lo espone".

2.4.5. Ne deriva che "la situazione fiscale del contribuente non è posta indefinitamente in discussione: la parte dilaziona nel tempo l'istanza di rimborso, preferendo il riporto a nuovo; la scelta conforma anche l'onere di conservazione delle scritture contabili e dei documenti giustificativi del credito (si veda Cass. n. 8500/21 , cit.); e comunque il silenzio rifiuto opposto all'istanza è impugnabile e apre all'accertamento giudiziale e alla definizione del rapporto".

2.4.6. La connotazione del sistema, infine, è coerente e conforme con i principi unionali di proporzionalità ed equivalenza, nonché con il principio di neutralità dell'IVA atteso che "proprio la possibilità per l'amministrazione di contestare la sussistenza del credito indipendentemente dal decorso del termine di decadenza contemplato dall' art. 57 del d.P.R. n. 633/72 è volta a scongiurare il riconoscimento di crediti iva inesistenti, che, questo sì, si porrebbe in contrasto col principio di neutralità".

2.4.7. Neppure resta leso il principio del legittimo affidamento atteso che "nessun affidamento tutelabile si produce al cospetto dell'omesso esercizio del potere di rettifica, di per sé privo di significatività all'interno di un sistema impositivo che trova il proprio fulcro nella fisiologia della dichiarazione, quale vero e proprio atto di responsabilità autoimpositiva e autoliquidativa".

2.4.8. Da ciò la conclusione che "quanto agli artt. 23 e 53 Cost. è proprio l'applicazione dei principi ivi stabiliti che esclude la rilevanza della dichiarazione come titolo costitutivo del diritto al rimborso, anche in ipotesi di crediti inesistenti; - quanto all' art. 3 Cost., il sistema complessivo,

che prevede la possibilità di rettificare in ogni tempo la dichiarazione errata in fatto o in diritto - salvo che non si siano verificate le decadenze previste dalla legge -, la facoltà di presentare istanza di rimborso nonostante si sia dichiarato l'obbligo di versamento del tributo, e la possibilità di scegliere di riportare reiteratamente a nuovo il credito, non consente di ravvisare alcuna discriminazione; in particolare, non v'è discriminazione alcuna tra chi riporta a nuovo il credito e chi, invece, lo chiede a rimborso, in quanto in entrambi i casi i crediti sono soggetti al potere di contestazione del fisco; - quanto all' art. 97 Cost., la condotta dell'amministrazione di contestazione dell'esistenza di crediti risponde all'obbligo, su di essa gravante, di assicurare la riscossione dell'iva dovuta".

2.5. Per i motivi sopra dedotti, la questione di legittimità costituzionale proposta da PI è manifestamente infondata, così come è del tutto superfluo l'esame della questione pregiudiziale da parte della Corte di giustizia della UE.

3. Con il terzo motivo di ricorso si contesta grave e manifesta violazione dell' art. 41 , par. 2, della Carta dei diritti fondamentali della UE e dell' art. 6 , comma 2, della l. n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR ritenuto l'illegittimità del diniego per mancata previa instaurazione del contraddittorio preventivo.

3.1. Il motivo va disatteso.

3.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, l' art. 12 , comma 7, della l. n. 212 del 2000 "deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni -determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva" (Cass. S.U. n. 18184 del 29/07/2013).

3.3. Tuttavia, la nullità derivante dal mancato rispetto del termine dilatorio, decorrente dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, riguarda - anche con riferimento all'IVA (Cass. nn. 701 e 702 del 15/01/2019) - solo ed esclusivamente il triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività e non anche le verifiche cd. a tavolino.

3.4. Con riferimento a queste ultime soccorre la previsione di Cass. S.U. n. 24823 del 09/12/2015 , per la quale, con riferimento ai tributi cd. non armonizzati, "non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale", mentre per i tributi cd. armonizzati, secondo quanto emerge dal diritto unionale, per come interpretato dalla Corte di giustizia della UE, "l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il

contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa" (cd. prova di resistenza).

3.5. Nel caso di specie, la sentenza impugnata è stata pienamente rispettosa dei superiori principi di diritto.

3.5.1. Invero, la CTR ha affermato (in ordine logico): i) l'insussistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio; ii) la sussistenza di un accesso informativo presso i locali della società, dal quale decorre - anche con riferimento all'IVA - il termine di sessanta giorni per l'instaurazione del contraddittorio da parte del contribuente, termine inutilmente decorso; iii) in ogni caso, la assenza di contraddittorio procedimentale con riferimento ad un tributo armonizzato come l'IVA non è sanzionabile con la nullità, non essendo stata articolata (per il vero, nemmeno nel presente giudizio di cassazione), la necessaria prova di resistenza.

3.5.2. Si tratta di affermazioni del tutto conformi alla giurisprudenza richiamata e, quindi, non meritevoli della censura proposta, che, peraltro, si rivela anche inammissibile, avendo del tutto obliterato il profilo motivazionale di cui sopra, sub ii).

4. Con il quarto motivo di ricorso si deduce grave e manifesta violazione dell' art. 7 , comma 1, della l. n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di rilevare la contraddittorietà della motivazione del provvedimento di diniego, con conseguente lesione del diritto di difesa.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Va, in primo luogo, evidenziato che "ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria può esercitare la facoltà di controdeduzione di cui all' art. 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e, quindi, prospettare, senza che si determini vizio di ultrapetizione, argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa, poiché, in tal caso, il contribuente assume la posizione sostanziale di attore, che deve fornire la prova della propria domanda, mentre l'Ufficio non ha esplicitato una "pretesa" (impugnata dal contribuente), quale l'avviso di accertamento o di liquidazione, o l'irrogazione di una sanzione. Ne consegue che, non potendosi attribuire alla motivazione del provvedimento di rigetto (equivalente, peraltro, al cd. silenzio-rifiuto, del pari impugnabile) il carattere dell'eshaustività, può ritenersi adeguata una motivazione del diniego che delinei gli aspetti essenziali delle ragioni del provvedimento, e che si fondi sull'insussistenza dei presupposti per il rimborso, richiamando altresì le norme di riferimento e gli eventuali provvedimenti adottati" (Cass. n. 25999 del 02/09/2022 ; Cass. n. 10797 del 05/05/2010 ; si vedano, altresì, ex multis, Cass. n. 1906 del 28/01/2020 ; Cass. n. 21197 del 08/10/2014 ; Cass. n. 29613 del 29/12/2011).

4.3. Ne consegue che, essendo il contribuente a dover provare il proprio diritto al rimborso, la motivazione con la quale AE neghi detto diritto, anche qualora sia effettivamente contraddittoria, è meramente indicativa e inidonea a limitare l'oggetto dell'accertamento giudiziario concernente la legittimità della pretesa. Pertanto, il menzionato vizio di motivazione

o, addirittura, l'eventuale difetto della medesima non può mai tradursi in una declaratoria di illegittimità del diniego (tanto è vero che il diniego può essere anche tacito) e implica in ogni caso la prova, da parte del contribuente del suo buon diritto ad ottenere il rimborso.

4.4. Ciò è sufficiente al rigetto del motivo di ricorso. In ogni caso, vale la pena di evidenziare che la CTR ha correttamente ritenuto non contraddittoria ma alternativa la motivazione resa dall'Amministrazione finanziaria. Invero, non è certo contraddittoria la motivazione con la quale si afferma, da un lato, che le cessioni effettuate da PI non sono soggette ad IVA e, quindi, non sussiste il diritto al rimborso e, dall'altro, per l'ipotesi in cui si ritenga la cessione comunque soggetta ad IVA, che il rimborso non è comunque dovuto in ragione della frode perpetrata dalla società contribuente.

5. Con il quinto motivo di ricorso si deduce grave e manifesta violazione dell' art. 2 , terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell' art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto che le operazioni poste in essere dalla società siano assoggettabili ad imposta di registro e non già ad IVA in quanto cessioni di azienda. Nella prospettazione della ricorrente, infatti, non potrebbe trattarsi di cessione d'azienda in quanto l'attività imprenditoriale turistico-recettiva sarebbe stata svolta da un terzo soggetto e non già da PI.

5.1. Il motivo è inammissibile.

5.2. La CTR ha accertato, in punto di fatto e attraverso l'esame dei contratti di cessione e della documentazione acquisita agli atti di causa, che i negozi stipulati da PI sono delle cessioni di azienda e non dei contratti di acquisto di immobili.

5.3. La ricorrente, con il motivo proposto, intende mettere in discussione l'accertamento di fatto compiuto dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. Cass. n. 331 del 13/01/2020 ; Cass. n. 19547 del 04/08/2017 ; Cass. n. 24679 del 04/11/2013 ; Cass. n. 27197 del 16/12/2011 ; Cass. n. 2357 del 07/02/2004).

5.3.1. La ricorrente, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 3340 del 05/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017 ; Cass. n. 8758 del 04/07/2017; Cass. n. 8315 del 05/04/2013).

6. Con il sesto motivo di ricorso si contesta grave e manifesta violazione dell' art. 19 , primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell' art. 168 della direttiva IVA per come interpretata dalla Corte di giustizia della UE, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto il concerto fraudolento fra PI e CIT Spa, con conseguente disconoscimento del diritto al rimborso.

6.1. Il motivo è inammissibile.

6.2. Il diniego di rimborso si fonda su due argomenti del tutto autonomi tra loro e, il riconoscimento della fondatezza del primo (la mancata soggezione ad IVA delle operazioni di cessione) implica l'inammissibilità sopravvenuta del presente motivo per difetto di interesse (cfr., ex multis, Cass. n. 17182 del 14/08/2020 ; Cass. n. 13880 del 06/07/2020 ; Cass. n. 10815 del 18/04/2019 ; Cass. n. 15399 del 13/06/2018).

7. Con l'unico motivo di ricorso incidentale AE deduce la violazione degli artt. 81 e 100 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato difetto di legittimazione ad agire e la contestuale carenza di interesse di PI, avendo quest'ultima ceduto il proprio credito, con conseguente inammissibilità del ricorso.

7.1. Il motivo è inammissibile.

7.2. AE è risultata totalmente vincitrice in primo grado, sicché non è legittimata alla proposizione del ricorso incidentale, ma avrebbe potuto fare valere ogni ulteriore questione nel corso dell'eventuale giudizio di rinvio.

8. In conclusione, vanno rigettati il ricorso principale e il ricorso incidentale.

8.1. La reciproca soccombenza giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

8.2. Poiché il ricorso principale è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi dell' art. 1 , comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 , che ha aggiunto il comma 1 quater dell'art. 13 del testo unico di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale e dichiara compensate tra le parti le spese di lite.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17, della l. n. 228 del 2012 , dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente principale del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza