

Sentenza del 31/05/2024 n. 15355 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il presente giudizio riguarda due avvisi di accertamento:

a) l'avviso di accertamento n. (Omissis), notificato alla Immobiliare Malu Spa e alla sua controllante Gasda Sapa (ora Spa, già A.A. e C. Sapa), quale responsabile solidale ex art. 6 DM 13 dicembre 1979 , con cui l'Agenzia delle entrate aveva ritenuto indetraibile IVA per Euro 3.600.000,00 portata dalla fattura n. 12/C emessa il 28.12.2007 dalla Gasda Sapa nei confronti della Immobiliare Malu Spa in relazione ad una operazione infragruppo per Euro 18.000.000,00;

b) l'avviso di accertamento, n. (Omissis) (IRES e IRAP anno 2007), notificato alla Gasda Sapa e agli A.A., B.B., C.C. quali soci accomandatari A.A., B.B., C.C., con cui l'Ufficio aveva contestato ai fini IRES e IRAP 2007 l'illegittimo scomputo dal reddito 2007 delle perdite maturate da Gasda nel quinquennio precedente.

2. In particolare gli atti, emessi ad esito della richiesta di documentazione e della compilazione di questionari ai sensi dell' art. 51 comma 2 D.P.R. n. 633/1972 , si fondano sul rilievo che la fattura in questione, con causale "cessione di scrittura privata 28.12.2007", si riferiva ad una operazione oggettivamente inesistente.

3. A monte dell'operazione, secondo la ricostruzione dell'Ufficio, vi era il contratto preliminare di vendita e permuta del 4.11.2005 (detta anche convenzione) stipulato da altra società del "Gruppo D.D.", la Monte Mare Spa, con terzi e avente ad oggetto un'area in Palermo (c.d. fondo "Omissis"), ove si sarebbe dovuto realizzare un centro commerciale; all'atto del definitivo del 14.3.2009, la Monte Mare Spa aveva dichiarato di aver indicato in data 12.9.2008 ai sensi dell' art. 1411 c.c. la Immobiliare Malu Spa, quale terzo contraente, e aveva confermato tale nomina, mentre alla stipula del contratto definitivo non aveva partecipato la Gasda.

4. Secondo l'Agenzia, la scrittura 28.12.2007, priva di data certa, avente ad oggetto la cessione della convenzione per l'acquisto del fondo "(Omissis)", era fittizia e finalizzata ad assicurare alle parti una serie di vantaggi fiscali: in particolare, la Gasda aveva avuto la possibilità di azzerare il reddito 2007 utilizzando le perdite fiscali pregresse; la Immobiliare Malu aveva beneficiato della diminuzione del reddito imponibile 2009, con giroconto dell'importo della fattura a rimanenze, e aveva maturato per il 2007 un credito IVA; inoltre, vi era stata una indebita detrazione IVA di cui doveva rispondere in solido con la controllata anche la controllante Gasda che aveva presentato la dichiarazione IVA di gruppo.

5. Contro questi avvisi le due società Gasda Spa e i suoi soci accomandatari nonché Immobiliare Malu hanno proposto ricorso che è stato rigettato dalla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Torino: per quel che interessa in questa sede, i Giudici di prime cure hanno disatteso l'eccezione preliminare di nullità degli atti, per mancanza di PVC e violazione dell' art. 12 comma 7 L. n. 212/2000 , non essendo richiesta l'emissione di PVC e trattandosi di accertamento a tavolino senza accesso nei luoghi di pertinenza dell'imprenditore; la CTP, inoltre, ha ritenuto che ai sensi dell' art. 6 D.M. 13.12.1979 , nell'ambito della liquidazione dell'IVA di gruppo, la controllante risponde in solido dei debiti IVA della controllata.

6. Nel merito, la Commissione ha osservato quanto segue: Gasda, indicata nella scrittura 20.12.2007 dalla Monte Mare come soggetto che avrebbe dovuto stipulare il contratto definitivo, non aveva partecipato al rogito ("ancorché secondo i ricorrenti, cessionaria del contratto preliminare rispetto a Monte Mare e cedente a sua volta il contratto a favore di Malu"); mancava la prova del pagamento di Euro 18.000.000,00; l'operazione non era indicata negli elenchi clienti/fornitori delle due società del 2007 né nei bilanci e nelle note integrative; l'importo, "inizialmente contabilizzato da Malu", era stato "girocontato a rimanenze nel 2009".

7. La Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Piemonte, con la sentenza indicata in epigrafe, ha rigettato a sua volta l'appello delle due società.

8. La CTR ha confermato che, trattandosi di accertamento su documentazione "richiesta su invito", non era dovuta l'emissione di PVC. Nel merito ha disatteso la difesa degli appellanti, secondo cui la fattura si riferiva alla cessione non del contratto preliminare di acquisto e permuta dell'area ma del progetto per lo sviluppo del progetto immobiliare nel frattempo elaborato da Gasda, rilevando che la fattura si riferiva alla "cessione scrittura privata del 28.12.2007", la quale riportava in premessa che la Gasda era "titolare di una convenzione con (nominativi dei terzi promittenti venditori) per un'operazione immobiliare parte di acquisto, parte di permuta.", richiamando gli altri elementi contabili già evidenziati dalla CTP e aggiungendo che mancavano riscontri documentali relativi ai costi sostenuti da Gasda; ha altresì rilevato che titolare della convenzione era Monte Mare Spa, la quale in data 20.12.2007 aveva indicato la A.A. Spa (poi Gasda) come acquirente degli immobili, e in data 12.9.2008 aveva indicato la Immobiliare Malu Spa che, quindi, solo da questo momento poteva considerarsi "potenziale titolare della convenzione ceduta".

9. Avverso questa sentenza i contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione fondato su sette motivi e hanno depositato memoria.

10. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate.

11. In data 10 ottobre 2023 per i ricorrenti è stata depositata copia della domanda di definizione agevolata della lite per Datapubblicazione sensi dell' art. 1 commi 186 e segg. L. n. 197/2022 relativamente a quest'ultimo avviso di accertamento n. (Omissis) (IRES e IRAP anno 2007), con la relativa ricevuta di presentazione, nonché copia del modello F24 relativo al pagamento della prima rata effettuato in data 27 marzo 2023, ed è stata chiesta l'estinzione parziale del giudizio, domanda a cui ha aderito la stessa Agenzia delle entrate con istanza depositata il 28.11.2023.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente deve dichiararsi l'estinzione del giudizio con riferimento all'avviso di accertamento n. (Omissis) (IRES e IRAP anno 2007), in ordine al quale è intervenuta definizione agevolata della lite pendente, ai sensi dell' art. 1 comma 198 L. n. 197/2022 , cosicché devono esaminarsi soltanto i primi quattro motivi di ricorso che interessano l'altro avviso impugnato.

2. Con il primo motivo di ricorso, le ricorrenti hanno dedotto, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell' art. 24 legge n. 4 del 1929 e dell' art. 12 comma 7 della L. n. 212 del 2000 , nella parte in cui i Giudici di secondo grado hanno escluso l'obbligo di consegna da parte dell'Amministrazione Finanziaria del processo verbale di constatazione ed hanno altresì escluso che la notificazione dell'avviso di accertamento prima del decorso di sessanta giorni dalla consegna di detto verbale importi la nullità dell'accertamento stesso.

2.1. Sotto un diverso profilo si è censurata la sentenza della CTR per aver individuato le ragioni d'urgenza che giustificavano il mancato rispetto del termine dilatorio nella necessità di evitare la decadenza dal potere impositivo per l'anno 2007 i cui termini per l'accertamento scadevano il 31 dicembre 2012.

3. Con il secondo motivo di ricorso hanno denunciato, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la nullità della Datapubblicazione 31/0 impugnata per motivazione mancante e/o apparente, ai sensi degli artt. 156, comma 2, 132, n. 4 e 360, n. 4, c.p.c. Secondo le ricorrenti, la CTR ha esaminato la questione relativa alle presunte ragioni di urgenza attraverso una relatio ad altra parte della motivazione della medesima sentenza di secondo grado del tutto inconferente con la suddetta questione.

4. Il primo motivo è infondato; il secondo, logicamente dipendente dal primo, risulta inammissibile.

4.1. Va, in primo luogo, evidenziato che questa Suprema Corte ha precisato (Cass. n. 16546 del 2018 ; Cass. n. 12094 del 2019) che l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione, essendo sufficiente il verbale attestante le operazioni compiute. Si è, altresì, precisato che in tema di violazione di norme finanziarie (nella specie, in materia di IVA), il processo verbale di constatazione, redatto dagli organi accertatori in occasione di verifiche presso il contribuente e previsto dall' art. 24 della L. n. 4/1929 non deve necessariamente contenere le contestazioni, potendo avere una molteplicità di contenuti, valutativi o meramente ricognitivi di fatti o di dichiarazioni, che, per la libera valutazione dell'amministrazione finanziaria prima e dell'autorità giudiziaria poi, possono comunque dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento (Cass. n. 31120 del 2017 ; Cass. n. 2711 del 2013).

4.2. Sotto altro profilo, costituisce principio consolidato di questa Corte quello secondo cui "In tema di accertamento fiscale, il termine dilatorio di cui all' art. 12 , comma 7, della L. n. 212 del 2000 opera soltanto in caso di controllo eseguito presso la sede del contribuente e non anche alla diversa ipotesi, non assimilabile alla precedente, di accertamenti cd. a tavolino, atteso che la naturale "vis expansiva" dell'istituto del contraddittorio procedimentale penale nei rapporti tra fisco e contribuente non giunge fino al punto di imporre termini dilatori all'azione di

accertamento derivanti da controlli eseguiti nella sede dell'Amministrazione sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente" (tra le tante, Cass. n. 24793 del 2020 ; Cass. n. 1497 del 2020 ; Cass. n. 27420 del 2018).

4.3. Quindi, in difetto di verifica o accesso nei luoghi di pertinenza dell'imprenditore non si applica il termine dilatorio di cui all'art. 12 comma 7 cit. e deve essere conseguentemente disattesa anche la questione dell'insussistenza delle ragioni d'urgenza che potevano giustificare l'emissione dell'avviso di accertamento prima del decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica del PVC; ne discende che è priva di rilievo l'ulteriore censura sollevata al secondo motivo, relativamente all'erronea ratio contenuta nella sentenza impugnata che, comunque, non incide sulla comprensione della motivazione della sentenza né inficia la ratio decidendi.

4.4. Soltanto nella memoria ex art. 378 c.p.c. si è introdotto il tema dell'invalidità degli atti per inosservanza del generale dovere di contraddittorio endoprocedimentale di matrice unionale, rilevante con riguardo ai tributi armonizzati e, quindi, all'IVA, sul presupposto del superamento della c.d. "prova di resistenza"; la novità è inammissibile, perché la memoria, di regola, è un mero strumento di approfondimento di questioni di diritto poste con ricorso e controricorso, senza che sia possibile introdurre, con essa, nuove e tardive allegazioni (Cass. n. 8939 del 2021 ; Cass. n. 3780 del 2015).

5. Con il terzo motivo di ricorso è stata denunciata la nullità della sentenza impugnata, ex art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., per omesso esame del primo motivo di appello proposto dalla Gasda avverso la decisione di primo grado, nella parte in cui la CTP, in violazione e falsa applicazione dell' art. 6 , comma 2, D.M. 13 dicembre 1979 , aveva dichiarato la legittimazione passiva della stessa Gasda, quale soggetto asseritamente responsabile con riferimento all'avviso di accertamento n. (Omissis) in materia di IVA. La questione si fondava, in particolare, sulle seguenti considerazioni: a) la norma prevede la responsabilità solidale della controllante solo con riguardo alle somme risultanti dalle liquidazioni periodiche o dalle dichiarazioni e non versate;

b) trattandosi di operazione infragruppo non vi è stato alcun minor versamento di imposta né danno per l'Erario perché, a fronte dell'IVA a credito della controllata Immobiliare Malu, che ha esercitato la detrazione, si rinviene l'IVA a debito in capo alla controllante soggetto passivo.

5.1. Il motivo è infondato perché non ricorre una omessa pronuncia: avendo la CTR disatteso per intero l'appello dei ricorrenti e confermato la responsabilità solidale della controllante, si ravvisa un rigetto, sia pure implicito della questione (Cass. n. 12131 del 2023), che deve essere condiviso.

5.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, il quadro normativo offerto dall' art. 73 , comma 3, D.P.R. 633/1972 (come sostituito dall' art. 1 D.P.R. 24/1979) e dal D.M. 13 dicembre 1979, n. 11065 (modificato dai DD.MM. 21 ottobre 1988 e 18 dicembre 1989), che disciplina la c.d. "IVA di gruppo" va integrato con le disposizioni in tema di dichiarazione annuale IVA dettate dagli artt. 3 , 8 e 8 bis del D.P.R. n.322/1998 e coordinato con le disposizioni di cui agli artt. 54 e 54 bis del D.P.R. n.633/1972 , in tema di accertamento, ed agli artt. 5 e 6 del D.Lgs. n.471/1997 , in tema di sanzioni: a questa stregua, la società controllante si colloca in una posizione di immediato e

diretto rilievo sul piano fiscale, in ragione del quale il soggetto che deve presentare la dichiarazione è tenuto a rispettare le disposizioni dettate in materia ed è soggetto ai controlli previsti per legge, nonché all'applicazione delle sanzioni (Cass. sez. un. n. 1915 del 2016 ; Cass. n. 10207 del 2016). La disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo, nell'autorizzare un sistema di compensazione speciale infragruppo, che si attua in capo alla controllante, pone, infatti, uno specifico obbligo di dichiarazione a carico della stessa, che abbraccia, oltre la propria dichiarazione, anche le dichiarazioni delle società controllate unitamente al prospetto di liquidazione, e che produce immediate ricadute in merito all'applicazione delle disposizioni in tema di accertamento e di sanzioni: si è chiarito, in proposito, che l' art. 73 , comma 3, D.P.R. n. 633/1972 ha corredato il regime del TIVA di gruppo" di presidi atti a contrastarne il possibile uso a finalità elusiva o evasiva (cfr. Cass. 12768 del 2006) proprio attraverso l'espressa enunciazione della persistenza di obblighi e responsabilità in capo alla società il cui debito d'imposta risulti estinto nell'ambito della compensazione "di gruppo", oltre che con precipuo riferimento all'ambito temporale d'applicazione del regime (Cass. sez. un. n.1915 del 2016).

5.3. Quindi, l'art.5 del D.M., richiedendo espressamente che le dichiarazioni delle controllate siano sottoscritte anche dal rappresentante dell'ente o società controllante e disponendo che la controllante provveda anche a presentare le dichiarazioni delle controllate presso l'Ufficio IVA ove a queste hanno sede, configura un adempimento sostanziale, e non formale, con assunzione della responsabilità di quanto dichiarato e posto a fondamento del rapporto tributario del gruppo, cui conseguono tutti gli effetti di legge sia in tema di controllo, sia in tema di sanzioni, sicché l'attività di controllo e accertamento può essere legittimamente esercitata, senza la necessità di pregiudiziali rettifiche alle controllate, nei confronti della sola controllante e, cioè, del soggetto fiscale sul quale ricadono gli obblighi della dichiarazione ed a favore del quale matura il diritto ad ottenere il rimborso o la compensazione dell'eccedenza detraibile (Cass. n. 10207 del 2016 ; Cass. n. 1286 del 2020); in sostanza, la controllante, con la presentazione della dichiarazione IVA anche della controllata e la sua sottoscrizione, ne ha confermato e fatto proprio il contenuto dichiarativo a tutti gli effetti di legge, assumendosene la relativa responsabilità.

5.4. Né serve osservare che l'IVA a credito della controllata sarebbe "compensata" dall'IVA a debito della controllante: da un lato, la disciplina di cui all' art. 73 , terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 rappresenta una mera agevolazione rispetto all'esercizio degli obblighi di dichiarazione e dei diritti conseguenti delle società controllate, attraverso una procedura di liquidazione e di versamento del tributo da parte della società controllante, ma i soggetti del gruppo rimangono distinti e sottoposti agli altri obblighi tributari su di essi gravanti, senza divenire un unico soggetto d'imposta (Cass. n. 20708 del 2014 ; Cass. n. 12645 del 2017 ; Cass. n. 23424 del 2020); d'altro lato, la compensazione, in tema di IVA, non è ammessa se non nei limiti nei quali è esplicitamente regolata, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche inderogabili norme di legge (Cass. n. 10207 del 2016).

6. Con il quarto motivo di ricorso la sentenza della CTR è stata censurata, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. nonché dell' art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , nella parte in cui i Giudici di secondo grado hanno

ritenuto oggettivamente inesistente l'operazione oggetto della fattura 12/C emessa dalla Gasda nei confronti della Immobiliare Malu e, sulla base di tale erroneo assunto, hanno escluso il diritto della stessa Immobiliare Malu alla detrazione dell'IVA indicata. Secondo le ricorrenti, la CTR aveva errato nel ritenere che la fattura contestata e la scrittura del 28.12.2007 si riferissero alla cessione della convenzione per l'acquisto del fondo "(Omissis)" mentre l'atto riguardava in realtà la cessione per il prezzo di Euro 18.000.000,00 del progetto di sviluppo immobiliare al quale la Gasda si era dedicata dopo la stipula nel 2005 del preliminare per l'acquisto dell'area da parte della partecipata Monte Mare; a conferma di ciò si aggiunge che tra il 2006 e il 2007 la stessa Gasda aveva ricevuto manifestazioni di interesse da parte di numerosi altri gruppi imprenditoriali, anche di rilievo internazionale, come acquirenti e/o investitori, con i quali si erano svolte trattative anche con scambio di documenti tecnici e progettuali, sinché nel 2012 la stessa Immobiliare Malu aveva venduto alla Auchan Spa, grazie anche alla precedente attività svolta dalla Gasda, una porzione del centro commerciale "Conca d'Oro" realizzato sul fondo "(Omissis)" per il prezzo di Euro 39.000.000,00 oltre IVA.

6.1. Il motivo è inammissibile in quanto attraverso il paradigma della violazione di legge si tenta di rimettere in discussione l'accertamento in fatto svolto dal Giudice di merito, incensurabile nel giudizio di legittimità se congruamente ed adeguatamente motivato, come in questo caso: l'accertamento della inesistenza oggettiva della prestazione si fonda su un ragionamento presuntivo confortato da evidenze documentali e contabili, chiaramente individuate sia dai giudici di prime cure che da quelli d'appello. Il tentativo di dare alla cessione un diverso oggetto (il progetto di sviluppo immobiliare anziché la convenzione per l'acquisto dell'area), oltre ad ingerirsi in un tipico ambito meritale riservato al giudice di merito (Cass. n. 3115 del 2021), non ha trovato oggettivi e decisivi riscontri: come evidenziato dalla CTR, infatti, è mancato "il supporto dei costi sostenuti da Gasda relativi all'emissione della fattura di Euro 18.000.000,00", cioè non erano state documentate le spese sostenute da Gasda per lo sviluppo del progetto immobiliare che potessero giustificare un corrispettivo tanto ingente; quanto alle trattative con i terzi interessati all'acquisto o all'investimento nell'iniziativa, il tema è stato affrontato dalla CTP che aveva rilevato come il carteggio prodotto intervenne "non con Gasda ma con il gruppo ZampDatapubblicazione facendo capo a questo numerose realtà societarie, la documentazione era "assolutamente insufficiente e inidonea a provare l'assunto dei ricorrenti".

6.2. Sebbene il ragionamento presuntivo non possa sottrarsi al controllo in sede di legittimità, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c. (Cass. n. 17720 del 2018 ; Cass. sez. un., n. 1785 del 2018 ; Cass. n. 9054 del 2022), la critica sfugge al concetto di falsa applicazione quando si concreta in un'attività diretta ad evidenziare soltanto che le circostanze fattuali, in relazione alle quali il ragionamento presuntivo è stato enunciato, avrebbero dovuto essere ricostruite in altro modo ovvero nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica semplicemente diversa da quella che si dice applicata dal giudice di merito, senza spiegare e dimostrare perché quella da costui applicata abbia esorbitato dai paradigmi dell' art. 2729 , comma 1 c.c.; proprio in questo caso la critica si risolve in un diverso apprezzamento della ricostruzione della quaestio facti, e, in definitiva, nella prospettazione di una diversa ricostruzione della stessa quaestio, cosicché ci si pone su un terreno che non è quello del n. 3 dell' art. 360 c.p.c. (Cass. sez. un. n. 1785 del 2018).

7. Le spese, liquidate come in dispositivo, vanno regolate secondo soccombenza.

P.Q.M. Dichiara la cessazione della materia del contendere in relazione all'avviso di accertamento n. (Omissis) (IRES e IRAP anno 2007) con spese a carico di chi le ha anticipate;

rigetta il ricorso con riguardo all'avviso di accertamento n. (Omissis);

condanna le ricorrenti Gasda Spa e Immobiliare Malu Spa in solido al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 14.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito;

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 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte delle ricorrenti principali Gasda Spa e Immobiliare Malu Spa, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza