

Sentenza del 30/08/2024 n. 23402 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La contribuente 13 Maggio Srl, avendo proceduto in data 1 gennaio 1999 alla modificazione del codice attività da "altri servizi n.c.a." (93050) in "alberghi, motel con ristorante" (55110), presentava al concessionario del servizio riscossione tributi il mod. VR, richiedendo il rimborso dell'Iva a credito relativamente all'atto 2004, in relazione all'avvenuto acquisto di beni strumentali ammortizzabili.

L'Amministrazione adottava un provvedimento di diniego, notificato alla contribuente il 26 ottobre 2005, nel quale si evidenziava l'insussistenza del diritto al credito relativo a beni e servizi acquistati, innanzitutto, in quanto la gestione delle case di riposo della quale, secondo l'Agenzia, la contribuente sostanzialmente si occupava rientrava nel perimetro delle "attività esenti"; inoltre, in quanto, secondo la prospettazione erariale, la società risultava essere non operativa.

Con sentenza n. 656/2/11, la CTP di Taranto, in accoglimento del ricorso della contribuente, annullava l'atto di diniego.

La CTR ha accolto, di contro, l'appello dell'Agenzia, per l'effetto rigettando "l'originaria istanza della società appellata".

Il ricorso per cassazione della contribuente è affidato a nove motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia.

La contribuente ha depositato successiva memoria.

Motivi della decisione Con il primo motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 c.c., degli artt. 1362 e ss. c.c., dell' art. 324 c.p.c., degli artt. 49 , 50 e 51 D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , co. 1, n. 3, c.p.c., stante l'erroneo "mancato riconoscimento dell'efficacia del giudicato esterno con riguardo all'elemento soggettivo a carattere permanente della fattispecie impositiva".

Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 , 4 , 17 , 19 , 30 , 38 - bis D.P.R. n. 633 del 1972 , degli artt. 17 , 19 Direttiva n. 77/388/CE , come modificata dalla Direttiva 28.11.2006, n. 2006/112 CE, degli artt. 2033 , 2697 , 2727 c.c., in relazione all' art. 360 , co. 1, n. 3, c.p.c., in punto di "mancato riconoscimento del diritto al rimborso IVA in relazione alle attività preparatorie di impresa".

Con il terzo motivo si adduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c., dell' art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , co. 1, n. 4, c.p.c., con connessa nullità della sentenza per extrapetizione.

Con il quarto motivo si contesta la violazione e falsa applicazione degli artt. 1362 2082, 2084 c.c., della L.R. della Puglia del 31.5.1983, Boll. Reg. n. 53 del 31.5.1983, in relazione all' art. 360 , co. 1, n. 3, c.p.c., stante l'erroneità della sentenza nella parte in cui ha escluso che l'attività imprenditoriale programmata avesse ad oggetto un'attività alberghiera.

Con il quinto motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione dell' art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 , nonché dell' art. 112 c.p.c., dell' art. 132 c.p.c., dell' art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all' art. 360 , n. 4, c.p.c., ravvisandosi nella sentenza un'"omessa pronuncia in quanto carente della motivazione".

Con il sesto motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 3 L. n. 241 del 1990 , degli artt. 6 , 7 L. n. 212 del 2000 , dell' art. 42 D.P.R. n. 600 del 1973 , in relazione all' art. 360 , co. 1, n. 3, c.p.c., sul difetto di motivazione del diniego di rimborso.

Con il settimo motivo si contesta la violazione e falsa applicazione dell' art. 3 L. n. 241 del 1990 , dell' art. 7 L. n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 , co. 1, n. 3, c.p.c., sul difetto di indicazioni fondamentali del diniego di rimborso.

Con l'ottavo motivo si contesta la violazione e falsa applicazione dell' art. 52 D.P.R. n. 633 del 1972 , dell' art. 12 L. n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 n 3 c.p.c., sulla nullità dell'atto per omessa allegazione o indicazione nello stesso atto del processo verbale di verifica su cui si fonda.

Con il nono motivo si adduce la violazione dell' art. 3 , co. 37, e 45 L. n. 662 del 1996 , dell' art. 30 L. n. 724 del 1994 , in relazione all' art. 360 , co. 1, n. 3, c.p.c., sull'errata applicazione al caso di specie della disciplina delle società non operative.

Il primo motivo è infondato.

L'attività accertativa ha investito un'annualità differente rispetto a quella per la quale s'invoca il giudicato. La CTR ha argomentato puntualmente che l'esclusione della circostanza relativa alla gestione di una casa di riposo del 2003 non valesse ad escludere che tale attività fosse stata svolta nel 2004. Ed in effetti, l'operatività come ente di gestione di casa di riposo, anziché di struttura alberghiera, di una società, può constare per un anno, ma non per quello successivo.

Va fatta sul punto applicazione di quella giurisprudenza in forza della quale (Cass. n. 4832 del 2015 ; Cass. n. 38950 del 2021) in materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata, sicché è esclusa l'efficacia espansiva del giudicato per le fattispecie "tendenzialmente permanenti" in quanto suscettibili di variazione annuale.

Questa Corte ha, d'altronde, affermato plurime volte che "In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata; né il diritto dell'Unione europea, così come costantemente interpretato dalla Corte di Giustizia, impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne da cui deriva l'autorità di cosa giudicata di una decisione, con riguardo al medesimo tributo, in relazione ad un diverso periodo di imposta, nemmeno quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione, salvo le ipotesi, assolutamente eccezionali, di discriminazione tra situazioni di diritto comunitario e situazioni di diritto interno, ovvero di pratica impossibilità o eccessiva difficoltà di esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario ovvero di contrasto con una decisione definitiva della Commissione europea emessa prima della formazione del giudicato" (Cass. n. 31084 del 2019 ; Cass. n. 25516 del 2019 e Cass. n. 21824 del 2018).

Il secondo motivo è infondato.

La CTR non s'è limitata a porre in rilievo che la contribuente ha trascurato di dimostrare l'avvenuto avvio dell'attività alberghiera; il giudice d'appello ha anche posto in evidenza che la società ha tralasciato - a monte - di individuare i beni e i servizi funzionali all'esercizio di detta attività.

Le spese che la contribuente assume essere state prodromiche e preparatorie rispetto all'avvio dell'attività economica alberghiera sono state, invero, genericamente dedotte, tanto da rimanere non identificate e imperscrutabili.

A far difetto nella trama argomentativa è, in altri termini, non tanto e non solo il profilo del mancato inizio dell'attività, ma l'individuazione stessa dei beni e delle prestazioni che si assumono acquistati a supporto della conduzione successiva dell'attività alberghiera cui si collega l'istanza di rimborso.

La CTR è stata chiara nello stigmatizzare la connotazione indimostrata di quella che - testualmente - è stata indicata come "natura e consistenza dei beni e/o servizi oggetto del chiesto rimborso".

Ad un accertamento specifico e motivato sulla mancata individuazione di beni e servizi concretamente acquistati in funzione dell'attività alberghiera, la contribuente si è limitata, con il secondo mezzo di ricorso, a contrapporre, l'affermazione astratta del principio della detraibilità dei costi sopportati per le attività preparatorie. In effetti, se è vero che in tema di IVA, ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive debba accertarsene l'effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali, senza che sia tuttavia richiesto il concreto svolgimento dell'attività di impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, rimane fisiologico, nondimeno, che il bene o il servizio acquisito sia correttamente identificato, tanto da palesarsi necessario all'organizzazione dell'impresa ovvero funzionale

all'iniziativa economica programmata. In ultima analisi, nella specie, il dato saliente e assorbente, che dà il metro dell'infondatezza del motivo di censura, è la mancata documentazione e chiarificazione degli esborsi affrontati in funzione dell'attività alberghiera.

Il terzo motivo è inammissibile.

La CTR si è limitata a svolgere con riferimento all'inerenza e alla strumentalità una mera argomentazione di supporto - testualmente definita "ad abundantiam" - alla motivazione complessivamente resa e poggiata anche su altri elementi pregnanti. Non vi è, all'evidenza, alcun vizio di ultrapetizione, non essendo travalicato in alcun modo il limite del rispetto del "petitum" e della "causa petendi", né il divieto di introduzione di nuovi elementi di fatto nel tema controverso. Invero, il vizio di "ultra" o "extra" petizione ricorre quando il giudice di merito, alterando gli elementi obiettivi dell'azione ("petitum" o "causa petendi"), emetta un provvedimento diverso da quello richiesto ("petitum" immediato), oppure attribuisca o neghi un bene della vita diverso da quello conteso ("petitum" mediato), così pronunciando oltre i limiti delle pretese o delle eccezioni fatte valere dai contraddittori (Cass. n. 8048 del 2019 ; Cass. n. 9002 del 2018).

Il quarto motivo è inammissibile.

Non consta violazione alcuna di criteri interpretativi, che difatti è adombrata, ma non chiarita nella sua specifica declinazione.

Vi è, piuttosto, il tentativo della contribuente di ottenere una rivisitazione - invero preclusa in questa sede - del merito della controversia. La C.T.R. ha compiuto un accertamento di fatto, esercitando un sindacato di merito sul rapporto fiscale. L'ambizione della contribuente di ottenere una più appagante rivisitazione del merito in parola, adducendo un'interpretazione incongrua, traligna il paradigma del vizio di cui al n. 3 dell' art. 360 c.p.c., volgendolo a finalità eccentriche rispetto alla sua connotazione.

Il quinto motivo è infondato.

La ratio della motivazione ben si coglie nel tessuto argomentativo della pronuncia di merito. Questa Corte ha chiarito, d'altronde, che si è in presenza di una "motivazione apparente" allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. n. 6758 del 2022 ; Cass. n. 13977 del 2019).

Il sesto motivo è inammissibile.

Le regole in punto di motivazione degli atti impositivi e dei provvedimenti di diniego dell'Amministrazione non sono fissate a presidio dell'astratta regolarità del procedimento amministrativo, quanto, piuttosto, della concreta legittimità dell'atto nel quale, in esito al procedimento, si esprime l'azione. Ne deriva ineludibilmente che la denuncia di vizi di attività

dell'amministrazione capaci d'infirmare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia, anzitutto, determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione e, poi, si sia riverberata su vizi del provvedimento finale.

Alla stregua delle norme richiamate nella rubrica del mezzo di ricorso, d'altronde, l'obbligo di motivazione degli atti tributari è suscettibile d'essere compiutamente assolto finanche "per relationem", attraverso il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, ove questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato.

Il settimo motivo è infondato.

Le argomentazioni della CTR resistono alle difese della contribuente, le quali peccano di astrattezza nella prospettazione di un non meglio definito pregiudizio al diritto di difesa. La contribuente non veicola, in effetti, serie e pertinenti allegazioni, idonee tendenzialmente - qualora vagliate dall'Amministrazione finanziaria - ad incidere sul "se" e sul contenuto dell'atto.

D'altronde, deve reputarsi legittima anche la motivazione per relationem che richiami atti presupposti, senza allegarli, purché gli stessi siano conosciuti o conoscibili. Come or ora evidenziato la parte contribuente non si è peritata di chiarire in cosa consistesse il deficit di determinatezza ed intelligibilità del provvedimento di diniego, e in che modo rendesse difficoltoso l'esercizio del diritto di difesa, danneggiandolo. La denuncia di vizi di attività dell'Amministrazione idonei a riverberarsi sul procedimento acquista rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato - lo si è evidenziato appena sopra - un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale (Cass. n. 6621 del 2013).

Trattasi della c.d. "prova di resistenza" in merito alla quale la contribuente nulla evidenzia né chiarisce di averlo fatto nei giudizi di merito.

L'ottavo motivo è infondato.

Alla stregua delle norme richiamate nella rubrica del mezzo di ricorso, diversamente da quanto opinato dalla contribuente, l'obbligo di motivazione degli atti tributari è suscettibile d'essere compiutamente assolto finanche per relationem, attraverso il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, ove questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato. È sufficiente, in altri termini, l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che giustificano il provvedimento, al fine di porre il contribuente in condizione di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale e, in caso positivo, di contestare efficacemente l'"an" ed il "quantum debeatur". In definitiva, ogni qualvolta i riferimenti forniti rendano gli atti presupposti agevolmente

individuabili, e conseguentemente conoscibili senza la necessità di un'attività di ricerca complessa, viene a realizzarsi un adeguato bilanciamento tra le esigenze di economia dell'azione amministrativa ed il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente.

Il nono motivo è inammissibile.

Non è adombrata una difformità rispetto alla regola, quanto piuttosto una differente ricostruzione fattuale della vicenda.

La C.T.R. ha compiuto un accertamento di fatto, esercitando un sindacato di merito sul rapporto tributario. L'ambizione della contribuente di ottenere una più appagante rivisitazione del merito in parola traligna il paradigma del vizio di cui al n. 3 dell' art. 360 c.p.c., volgendolo a finalità eccentriche rispetto alla sua connotazione.

P.Q.M. Rigetta il ricorso; condanna la parte ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.500,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 - quater del D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1 - bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza