



A A A

Cass. civ. Sez. V, Sent., 17-11-2010, n. 23177

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA)
Accertamento
Imposta valore aggiunto, in genere
Obblighi del contribuente

Fatto - Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe V. A. - rel. Consigliere

Dott. MARIGLIANO Eugenia - Consigliere

Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere

Dott. BISOGNI Giacinto - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

- Società Multiservizi S.p.A., in persona del legale rappresentante p.t. Ing. N.A., elettivamente domiciliato in Roma, via Sicilia, n. 66, presso gli Avvocati Roberto Tieghi e Francesco Giuliani, che lo rappresentano e difendono per procura speciale in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende secondo la legge;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 27/9/04 della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, depositata il 15.12.2004.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 4.10.2010 dal relatore Cons. Dr. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito, per la ricorrente, l'Avvocato Roberto Esposito, per delega;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

1.- Dati del processo.

1.1.- AMGA - Società Multiservizi S.p.A., esercente "una pluralità di servizi di interesse pubblico ad essa affidati da vari enti locali sulla base di appositi contratti di servizio", chiede, in base a tre motivi, la cassazione della sentenza indicata in epigrafe che, accogliendo l'appello dell'ufficio, riforma integralmente la sentenza n. 66/1/2002 con cui la commissione tributaria provinciale di Udine aveva accolto il ricorso proposto dalla stessa ditta contro il diniego, opposto in data 12.9.2001 dal locale ufficio dell'agenzia delle entrate alla domanda di rimborso della somma di L. 79.672.000 versata a titolo di IVA per l'anno 2000, "al solo fine di evitare il rischio di future contestazioni con applicazione delle sanzioni in misura piena", con riferimento alla controversa detraibilità dell'imposta pagata su acquisti di beni strumentali non ammortizzabili, utilizzati promiscuamente da soggetti in regime obbligatorio di contabilità separata, regime cui la contribuente sostiene di essere stata soggetta fino a tutto l'anno 2000. 1.2.- L'agenzia delle entrate resiste mediante controricorso.

2.- Motivi del ricorso.

2.1.- Primo motivo: violazione e falsa applicazione dell'articolo 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 13;

del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 e art. 8 bis;

dell'art. 53 Cost..

2.1.1.- Sostiene la ricorrente che anche in tema di IVA deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di correggere ogni tipo di errore e di ottenere il rimborso, nel rispetto delle modalità di legge, di quanto erroneamente pagato, come è pacifico nel caso della dichiarazione dei redditi, in applicazione di principi generali dell'ordinamento relativi al pagamento dell'indebito e di quelli concernenti, in campo tributario, l'effettiva capacità contributiva ed il fondamento esclusivamente legale dell'obbligazione fiscale.

Pertanto avrebbe errato il giudicante a qua nel ritenere non ripetibile, mediante istanza di rimborso, quanto erroneamente pagato in sede di ravvedimento operoso rivelatosi privo di causa, giacchè l'originaria dichiarazione non era errata; tanto più che la funzione premiale del ravvedimento operoso - anch'esso, come la dichiarazione originaria, "mera dichiarazione di scienza liberamente modificabile e ritrattabile", anche mediante istanza di rimborso - sarebbe limitata alle sanzioni e non investirebbe l'ammontare del tributo.

2.2.- Secondo motivo: violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 36, comma 3; D.M. 16 dicembre 1980, art. 4; dell'art. 53 Cost., per avere la commissione regionale ritenuto, nel merito, che il comportamento iniziale della contribuente, la quale aveva detratto l'IVA nella dichiarazione originaria, era illegittimo, cosicchè l'istanza di rimborso di quanto pagato a titolo di ravvedimento produrrebbe l'effetto di ripristinare il precedente errore; allorchè invece, secondo essa ricorrente, l'obbligatorietà del regime di contabilità separata, ancora vigente nel 2000, per l'acquisto di beni non ammortizzabili impiegati nell'espletamento di attività esenti e, rispettivamente, non esenti dall'IVA, comporterebbe il diritto di detrarre l'imposta relativa a queste ultime; sicchè la dichiarazione originaria era corretta, stanti i principi di neutralità del tributo e di capacità contributiva ed in presenza di attività tutte imponibili.

2.3.- Terzo motivo: violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronunzia sul rilievo, formulato nelle controdeduzioni all'atto d'appello, d'inammissibilità dell'eccezione d'irritrattabilità del ravvedimento operoso, sollevata dall'ufficio soltanto in giudizio, ma non esposta nella motivazione del provvedimento di diniego del rimborso.

3.- Decisione.

3.1.- Il secondo ed il terzo motivo di ricorso sono infondati; il primo motivo, logicamente precluso dall'infondatezza del secondo, è assorbito. Per conseguenza, il ricorso deve essere rigettato. Le spese del presente giudizio di cassazione, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

4.- Motivi della decisione.

4.1.- Le questioni da esaminare seguono, per ragioni di pregiudizialità e di logica, un ordine inverso rispetto a quello libellato dalla ricorrente, e debbono quindi essere affrontate nel modo seguente:

4.1.1.- se la commissione regionale abbia o non abbia pronunziato sull'eccepta inammissibilità di una difesa (irritrattabilità del ravvedimento operoso e conseguente inammissibilità dell'istanza di rimborso) che si assume formulata dall'amministrazione soltanto in giudizio, ma non nel provvedimento di diniego del rimborso (terzo motivo, par. 2.3);

4.1.2.- se la contribuente aveva o non aveva diritto alla detrazione dell'IVA, operata in dichiarazione, e, per ciò stesso, al rimborso di quanto successivamente pagato a titolo meramente cautelativo (secondo motivo, par. 2.2);

4.1.3.- se sia o non sia ripetibile, mediante istanza di rimborso, quanto pagato in sede di ravvedimento operoso (primo motivo, par.

2.1).

4.2.- La censura attinente alla prima questione (par. 4.1.1) - scil, al terzo motivo di ricorso, par. 2.3 - è infondata, non ritenendosi affetta dal vizio di omessa pronunzia - ma, eventualmente, da quello di violazione di legge in ordine al contenuto sostanziale della pronunzia implicita - la sentenza che, pur senza esaminare espressamente un'eccezione pregiudiziale o preliminare, affronti e risolva il merito della causa (Cass. nn. 1701/2009, 3667/ 2006, 10052/2006, 264/2006, 13649/2005 ed altre), così dimostrando di aver superato, ossia rigettato implicitamente, l'eccezione.

Nella specie, l'eccezione di cui si tratta è stata riprodotta nella parte narrativa della sentenza, ai nn. 1 e 3 del brano in cui è riferito il contenuto delle controdeduzioni all'appello dell'ufficio;

Il tuo archivio

Archivia
Annota
Leggi dopo

Documento

Sommario
Precedente
Successivo

Correlazioni

Legislazione (5)
Massime (2)

Iva

Commentario (1)

e la commissione regionale l'ha rigettata implicitamente quando, entrando nel merito della questione, ha dichiarato non ripetibile quanto pagato in sede di ravvedimento operoso.

Tale rigetto implicito (che appare in linea con la giurisprudenza di questa suprema corte: Cass. nn. 10797/2010, 22567/2004, 13056/2004) non è stato censurato sotto il profilo dell'eventuale violazione di legge.

4.3.- Altrettanto implicitamente, senza alcuna motivazione (difetto cui sopperisce il giudice di legittimità, ai sensi **dell'art. 384 c.p.c.**, essendo il dispositivo conforme al diritto), il giudicante a qua ritiene che l'originaria dichiarazione IVA conteneva un "errore", poichè argomenta nel senso che, col "ravvedimento operoso" - i.e., esercizio della facoltà di rettificare una dichiarazione già presentata, al fine di sanare le omissioni o le irregolarità relative ad operazioni imponibili comportanti variazioni dell'imposta in aumento, al fine di ottenere un regime sanzionatorio più favorevole di quello ordinario, che si applicherebbe a seguito dell'eventuale accertamento (Cass. n. 20618/2008) -, la contribuente aveva inteso correggere "un errore commesso". La natura stessa del "ravvedimento", tendente nel caso di specie a rimediare, secondo il giudice di merito, un precedente errore, ne escluderebbe dunque la ritrattabilità e renderebbe perciò inammissibile la richiesta di rimborso.

4.3.1.- Questa tesi è condivisa dall'agenzia resistente, la quale peraltro considera inammissibile la censura proprio perchè la questione dell'esistenza di errore nella dichiarazione IVA originaria non sarebbe stata presa in alcuna considerazione dal giudice tributario di merito, e quindi non potrebbe costituire oggetto di contesa in sede di legittimità. 4.3.2.- In realtà, come si è premesso, il giudicante a quo ha pronunziato implicitamente sul punto, dando per scontata l'esistenza dell'errore nella dichiarazione originaria; ha ritenuto, in altre parole, che la contribuente non potesse detrarre l'IVA e che, quindi, bene aveva fatto a ravvedersi, versando postumamente la somma teoricamente dovuta (con una sanzione ridotta, ai sensi del **D.Lgs. n. 472 del 1997**, art. 13.). Pertanto, la censura di tale implicita pronunzia, correttamente formulata col secondo motivo per violazione di legge (v. par. 2.2) è ammissibile.

4.4.- Essa, però, è infondata.

4.4.1.- A mente del **D.P.R. n. 633 del 1972**, art. 36, **comma 3**, "I soggetti che esercitano... più attività nell'ambito della stessa impresa ... hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate ...

In tal caso la detrazione di cui all'art. 19 spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa ... per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente".

I soggetti esercenti più attività nell'ambito della stessa impresa, optanti per la contabilità separata ai fini dell'IVA, hanno quindi diritto alla detrazione solo se si verificano due condizioni: che l'attività per cui si ha diritto alla detrazione sia gestita effettivamente con contabilità separata; e che l'imposta, di cui si chiede la detrazione, non riguardi "beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente", ossia destinati indistintamente alle diverse attività esercitate.

4.4.2.- L'oggetto del contendere non riguarda, in questa causa, la sussistenza o l'insussistenza di tali condizioni, bensì la legittimità o illegittimità della detrazione con esclusivo riferimento all'esercizio della facoltà di opzione per una gestione separata della contabilità.

Sostiene, infatti, la ricorrente che, fino a tutto l'anno 2000, la tenuta di contabilità separate ai Fini dell'IVA, per le diverse attività da essa esercitate, era obbligatoria ai sensi del **D.M. 16 dicembre 1980**; e che solo col **D.M. del 24 ottobre 2000, n. 370**, era stata concessa facoltà di optare per l'applicazione separata dell'IVA, a partire dal 1.1.2001; che quindi nel 2000 le spettava la detrazione, giacchè si evincerebbe dal tenore letterale del citato art. 36, comma 3, che questa norma "stabilisce dei limiti alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto solo nel caso in cui il contribuente abbia effettuato la scelta per il regime di contabilità separata" (corsivo dell'estensore); scelta che, invece, era preclusa ad essa ricorrente, dal momento che la "disciplina dettata dalla norma in esame, n.d.r. è stata introdotta avendo riguardo (essenzialmente) ai soggetti che effettuano operazioni imponibili ed operazioni esenti"; e che "nel caso di specie, tutte le operazioni realizzate sono imponibili" (ricorso, pagg. 22-23).

4.4.3.- Senonchè, nell'economia dell'art. 36 cit., comma 3, ciò che rileva al fine della detraibilità dell'IVA è, come si è premesso, che la contabilità relativa alle diverse attività dell'impresa sia effettivamente separata (non soltanto opzionata) e che non si tratti di "beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente" (per i beni ammortizzabili e per i servizi, utilizzati promiscuamente, è infatti ammessa, dal comma quinto dello stesso articolo di legge, la detrazione secondo un pro rata).

Pertanto, stando al tenore letterale della norma, nessun rilievo può dare l'interprete al fatto che la tenuta di contabilità effettivamente separate dipenda da un obbligo imposto con normativa regolamentare ovvero da opzione libera del soggetto, in attuazione della facoltà concessa col **D.M. n. 370 del 2000**. 4.4.4.- La sentenza impugnata non è peraltro censurabile sotto il profilo di un preteso contrasto con norma costituzionale (**art. 53 Cost.**), dal momento che l'errore - implicitamente ravvisato dal giudicante a quo nella dichiarazione IVA originaria - dipende esclusivamente dall'interpretazione della normativa su tale imposta, come sopra si è dimostrato. Nè l'eventuale questione di legittimità costituzionale - peraltro non sollevata formalmente dalla ricorrente del **D.P.R. n. 633 del 1972**, art. 36, **comma 3**, è prospettabile d'ufficio, per difetto di rilevanza, non essendo oggetto di giudizio alcuni elementi essenziali per stabilire tale rilevanza, come l'effettiva tenuta di contabilità separata, la natura delle diverse attività (se tutte erano effettivamente imponibili) e quella dei beni oggetto delle diverse operazioni commerciali (se si trattava di beni non ammortizzabili e se erano destinati all'utilizzazione promiscua).

4.4.5.- Per queste ragioni, anche il secondo motivo di ricorso (par.

2.2) è infondato.

4.5.- L'esame del primo motivo di ricorso (par. 2.1), concernente la questione specificata al par. 4.1.3, è impedito dalle considerazioni svolte in ordine all'infondatezza del secondo motivo.

4.5.1.- La ricorrente muove dall'esatta premessa che "l'obbligazione tributaria è obbligazione legale, nel senso che ... un'imposta non può dirsi dovuta solo perchè dichiarata"; e che perciò "Il contribuente deve essere ammesso a correggere ogni tipo di errore" (ricorso, pag. 14). Ciò equivale ad affermare che anche il ravvedimento operoso, come la stessa dichiarazione dei redditi (Cass. nn. 29738/2008, 4238/2004) o dell'IVA (Cass. nn. 3904/2004, 18774/2003) e come ogni altra dichiarazione del contribuente (Cass. n. 1128/2009), è ritrattabile o modificabile, nella misura in cui è affetto da errore, non essendo lo stesso contribuente tenuto a pagare più di quanto deve rimanere per legge a suo carico.

4.5.2.- Per converso, secondo questa corretta impostazione, fatta propria anche dalla ricorrente, la ritrattabilità del ravvedimento operoso è comunque da escludere quando esso non sia stato posto in essere per errore, ma corrisponda ad una deficienza (indebita detrazione dell'IVA) contenuta effettivamente nella dichiarazione, cui il contribuente abbia inteso porre rimedio, per sua libera scelta, versando spontaneamente la maggior somma dovuta (e lucrando benefici sulle sanzioni, entro i limiti stabiliti dal **D.Lgs. n. 472 del 1997**, art. 13).

4.5.3.- In quest'ultimo caso - conforme a quello di specie, in cui è stata ritenuta l'infondatezza del secondo motivo di ricorso, e quindi la correttezza (non erroneità) del versamento integrativo - si deve dunque escludere la possibilità di revocare il ravvedimento e di recuperare, mediante istanza di rimborso, le somme versate, corrispondenti ad imposta realmente dovuta.

4.5.4.- La questione teorica, circa la ritrattabilità in generale, anche mediante istanza di rimborso, del ravvedimento operoso, e circa l'eventuale differenza esistente fra questo ed il pagamento effettuato a scopo meramente cautelativo, non dev'essere trattata in questo giudizio, relativo ad una controversia che si risolve nella constatazione della non erroneità del pagamento integrativo e nella conseguente mancanza del presupposto di fatto della repetitio indebiti.

4.6.- Segue la decisione, nel senso indicato al par. 3.1. 5.- Dispositivo.

P.Q.M.

LA CORTE DI CASSAZIONE Rigetta il secondo ed il terzo motivo di ricorso, assorbito il primo.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio di legittimità, liquidate in complessivi Euro 2.200,00 (duemiladuecento), di cui Euro 2.000,00 (duemila) per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile - Tributaria, il 4 ottobre 2010.

Depositato in Cancelleria il 17 novembre 2010

