



20421 10

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

IVA: *rimborso*

R.G.N. 29811/2005

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. *20421*

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. ANTONIO MERONE - Presidente - Ud. 18/02/2010  
Dott. SIMONETTA SOTGIU - Rel. Consigliere - PU  
Dott. SERGIO BERNARDI - Consigliere -  
Dott. PIETRO CAMPANILE - Consigliere -  
Dott. MARIO BERTUZZI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 29811-2005 proposto da:

GEOECO ITALIA S.R.L. in persona del legale  
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata  
in ROMA, VIA QUATTRO FONTANE 15 presso lo studio  
dell'Avvocato TINELLI GIUSEPPE, che la rappresenta e  
difende giusta delega a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI  
PORTOGHESI 12 presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

nonchè contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 91/2004 della COMMISSIONE  
TRIBUNARIA REGIONALE SEZIONE DISTACCATA di FOGGIA,  
depositata il 05/10/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 18/02/2010 dal Consigliere Dott. SIMONETTA  
SOTGIU;

udito per il ricorrente l'Avvocato GIOVANNI  
CONTESTABILE, per delega Avvocato GIUSEPPE TINELLI,  
che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il resistente l'Avvocato ALESSANDRO DE  
STEFANO, che ha chiesto il rigetto del ricorso;


udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. ENNIO ATTILIO SEPE, che ha concluso per  
l'accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbiti  
gli altri, in subordine per l'accoglimento del secondo  
motivo di ricorso e il rigetto degli altri.

## Svolgimento del processo

A seguito di istanza di rimborso IVA, assistita da polizza fideiussoria, per € 2.200.000.000 presentata dalla Società GEOECO Italia s.r.l. il 2 maggio 2002 in relazione all'acquisto ad asta immobiliare, azionata nei confronti della I.A.GA.R. s.r.l., di 357 appartamenti facenti parte di un complesso turistico-alberghiero denominato "Julia Residence" nel comprensorio di Peschici, l'Ufficio, previa richiesta della documentazione afferente il rimborso, contestò alla GEOECO svariate violazioni relative alla tenuta della contabilità, alla registrazione, documentazione e individuazione delle operazioni passive ed in particolare la omessa regolarizzazione di fattura relativa all'imposta del 10% applicata al trasferimento del complesso edilizio, al quale - non sussistendo la destinazione meramente abitativa di case non di lusso - andava applicata l'IVA al 20%, applicando le relative sanzioni. L'Ufficio sospese altresì l'erogazione del rimborso in attesa della definizione delle pendenze in corso, salva prestazione di idonea garanzia temporalmente illimitata.

La Commissione Tributaria Regionale della Puglia-Sez. staccata di Foggia - accogliendo con sentenza 5 ottobre 2004 l'appello dell'Ufficio -, ha ritenuta corretta la sospensione del rimborso e la richiesta di garanzia, a' sensi dell'art. 23 del D.lgs. 472/97, stante il limitato importo del capitale

sociale e la situazione debitoria esposta dalla Società(non potendosi tale garanzia ritenere un duplicato rispetto alla fideiussione che assiste la domanda di rimborso);la irregolarità della tenuta del libro giornale su un brogliaccio e non sul prescritto libro vidimato ovvero su supporti magnetici tempestivamente aggiornati;l'inattendibilità del libro dei verbali di assemblea, in cui erano stati trascritti verbali anteriori di data dopo altri redatti in data successiva; la sicura destinazione alberghiera del Residence acquistato, dedotta da vari riscontri(richiesta della GEOECO Italia s.r.l. al Comune di Peschici di autorizzazione per l'esercizio di attività turistico alberghiera,peraltro già esercitata dalla società I.A.GA.R- di cui veniva utilizzato lo stesso personale- e alla Capitaneria di Porto di Manfredonia per l'utilizzo del tratto di spiaggia antistante; infrastrutture annesse al villaggio turistico(market, campo di calcetto,ristorante; mutamento dell'oggetto sociale,in data antecedente(28/9/99) alla richiesta di rimborso(2/5/ 2000), della GEOECO con previsione, fra l'altro, della gestione di strutture e servizi turistici,la prenotazione della clientela da parte della stessa società che aveva curato analogo servizio per la J.A.GA.R.)e quindi la natura strumentale all'attività d'impresa degli immobili in questione, che non potevano essere assimilati alle case di civile abitazione non di lusso di cui alla tabella A,parte terza n. 127 undecies



allegata al DPR 633/72, con conseguente obbligo per la cessionaria GEOCO Italia s.r.l. di regolarizzazione della fattura con l'aliquota IVA del 20%. La CTR escludeva inoltre che potesse trovare ingresso l'istanza di condono nel frattempo presentata dalla contribuente a' sensi dell'art. 9 della L.289/2002.

La GEOECO Italia s.r.l. chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di sette motivi., illustrati da memoria.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

#### **Motivi della decisione**

Col primo motivo, la ricorrente sostiene che la sentenza impugnata ha violato gli artt.9 e 16 della legge 27 dicembre 2002 n. 289,10, commi primo e secondo della legge 27 luglio 2000 n .212,3,53 e 97 Cost.,per avere con motivazione viziata affermato l'inapplicabilità ,nella specie, del condono tombale di cui all'art. 9 n. 10 della L. 289/2002 in relazione alle sanzioni irrogate,anche se non definitive, per gli anni pregressi avendo la Direzione regionale delle Entrate della Puglia affermato,in risposta a quesito esplicitamente avanzato dal rappresentante e difensore della GEOCO che il condono di cui all'art.9 era applicabile alle sanzioni, anche in presenza di lite già pendente , e non sussistendo , alla data di presentazione dell'istanza di condono, la preclusione derivante dalla notifica di "un processo verbale di constatazione con esito positivo"( di cui al n. 14 dello stesso articolo)ovvero di avvisi di

accertamento a' fini II.DD. e IVA, relativamente ai quali non fosse stata perfezionata la definizione a' sensi degli artt.15 e 16 L.289/2002, non essendo le sanzioni, di cui si è chiesta l'estinzione in pendenza del termine di impugnazione direttamente collegate a tributi; la CTR, ignorando la portata della risposta sull'Amministrazione Finanziaria al quesito proposto, ha invece erroneamente affermato che la contribuente avrebbe dovuto inoltrare l'istanza di condono a' sensi dell'art.16 stessa legge.

La ricorrente solleva quindi, in via subordinata, questione di legittimità costituzionale dell'art.9 L.289/2002 in relazione agli artt.3,53 e 97 Cost. per disparità di trattamento fra le sanzioni irrogate con provvedimento non definitivo per la pendenza dei termini di impugnazione e sanzioni irrogate in pendenza di lite, richiamando altresì il principio dell'affidamento, come tutelato dallo Statuto del contribuente e dalla giurisprudenza comunitaria, secondo il quale la contribuente, avendo utilizzato, senza contestazioni da parte dell'Amministrazione, la procedura di cui al cit. art.9 per l'automatica estinzione delle sanzioni, non si è avvalsa nei termini della diversa procedura di cui all'art.16 stessa legge.

**Col secondo motivo**, adducendo la violazione degli artt.38 bis comma primo, come modificato dall'art.24 comma 22 della legge 449/97 e comma sesto del DPR 633/72, nel testo applicabile *ratione temporis*; 23 D.Lgs.472/97, nonché difetto di

motivazione della sentenza impugnata la ricorrente sostiene che la garanzia da prestarsi per eccedenza IVA richiesta con istanza di rimborso, è stata ampliata, rispetto alla durata biennale inizialmente prevista, alla durata pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento (art.24 comma 22 L.449/97), anche con riferimento a crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa, il che comporterebbe la persistente validità della fideiussione prestata a sensi dell'art.38 bis primo comma, riguardando una ulteriore richiesta di garanzia (art.38 bis sesto comma) soltanto somme indebitamente rimborsate, in base ad accertamento dell'Ufficio, mentre la CTR ha erroneamente duplicato il carico fideiussorio, non valutando che a sensi dell'art.1957 c.c., la garanzia del fideiussore permaneva comunque dopo la scadenza dell'obbligazione principale, e, nella specie, per un intero quinquennio, in relazione ad una eccedenza detraibile tra l'altro mai contestata dall'Amministrazione.

97

**Col terzo motivo**, si sostiene la violazione degli artt.53 D.Lgs.546/92;39 DPR 633/72;7 comma 4-ter D.L.357/94 conv con L.489/94;8 L.383/2001;3 secondo comma D.Lgs.472/97;14 DPR 600/73;2214,2215,2421 c.c.;9 D.Lgs.471/97;6 comma 5 bis D.Lgs.472/97;10 comma terzo L.212/2000 nonché vizio di motivazione della sentenza impugnata in ordine alla affermata irregolarità della tenuta del libro giornale, che non poteva essere stampato in presenza dei verbalizzanti, in

quanto regolarmente aggiornato invece su supporti magnetici nei termini di legge, a' sensi dell'art.7 comma 4-ter del D.L.357/94, dal Centro di Elaborazione Dati in Vieste ove i verbalizzanti non si sono mai recati, non sussistendo in capo alla Società, peraltro, alcun obbligo di stampa fra l'altro per libri quale il "giornale" per cui è stato eliminato l'obbligo di bollatura e la relativa sanzione, anche in relazione a periodi pregressi, dalla L.383/2001; mentre, per quanto attiene il libro delle assemblee, i relativi verbali, seppure non riportati sul detto libro in ordine di data, erano stati però registrati presso l'Ufficio del Registro di Roma, per cui la loro data era certa. Dunque la irregolarità era inidonea a recar pregiudizio alle azioni di controllo e ad incidere sulla base imponibile e non era quindi sanzionabile a' sensi dell'art. 10 dello Statuto del contribuente.

Col quarto motivo si denuncia la violazione dell'art. 6 comma ottavo del D.Lgs.471/97, dell'art.6 comma 5 bis del D.lgs.472/97, dell'art.10 comma terzo della L. 212/2000, dell'art. 112 c. p. c per omessa pronuncia della sentenza impugnata, nonché per difetto di motivazione della stessa, che non ha spiegato -nonostante le eccezioni della contribuente cessionaria degli immobili- perché la cessionaria dovesse rispondere di una irregolare fattura emessa dall'Ufficio Esecuzioni Immobiliari del Tribunale di Lucera. L'obbligo di regolarizzazione imposto al cessionario



dall'art.6 comma 8 del D.lgs.471/97 non riguarderebbe peraltro il pagamento del tributo ,essendo estranea alla sfera di responsabilità dello stesso la non corretta qualificazione giuridica degli elementi evidenziati in fattura dal cedente,ma la evidenziazione contabile dell'operazione per consentire al Fisco di esercitare i poteri di controllo,così supplendo alla carenza informativa del contribuente-cedente, la quale nella specie era la sola chiamata a rispondere di fronte all'Erario , quale soggetto passivo IVA, della valutazione di un complesso edilizio che corrispondeva,nella relativa documentazione urbanistica- a quello indicato in fattura (vendita di case di abitazione non di lusso).Ma anche a voler ammettere che il cessionario, oltre all'obbligo di regolarizzazione formale della fattura, fosse tenuto anche al pagamento dell'IVA al 20%,nessun danno poteva derivare all'Erario da tale pagamento, che sarebbe stato comunque annotato sul registro acquisti, neutralizzando così l'effetto economico derivante dall'operazione, che comunque il Fisco era in grado di controllare nei confronti del cedente fin dal momento della emissione della fattura,onde non poteva essere sanzionata l'omessa regolarizzazione della stessa.

5

**Col quinto motivo** si deduce violazione dell' art.16 DPR 633/72 e della tabella A parte III nn.127-undecies allegata stesso DPR;dell'art.2697 C.C.; dell'art.5 d.Lgs.472/97 nonché vizio di motivazione della sentenza impugnata in ordine alla

interpretazione ,incentrata sull'elemento soggettivo, data al n.127 -undecies della tabella allegata al DPR 633/72, avendo la CTR ritenuto la destinazione alberghiera degli immobili compravenduti, sebbene il complesso -già della I.A.GA.R - fosse stato in sede di asta suddiviso e in parte(109 unità su un totale di 654, di cui 566 dichiarate abitabili, il tutto costituito in condominio:pg.8 PVC in ric. pg.88)) venduto ad altri acquirenti(con l'aliquota, non contestata , del 10%) con caratteristiche urbanistiche di "case non di lusso",solo successivamente trasformate dall'acquirente in struttura turistico-alberghiera,non ponendo la normativa IVA alcuna condizione in ordine all'utilizzo concreto di un'unità immobiliare dopo il suo acquisto,allorchè l'immobile stesso, al momento dell'acquisizione, sia obiettivamente e strutturalmente idoneo all'uso abitativo e come tale a fruire dell'aliquota agevolata.La qualifica giuridica di immobile "abitativo" non dipende infatti, secondo la ricorrente, dal concreto utilizzo che di esso viene svolto,ma dalle oggettive caratteristiche con il quale lo stesso viene realizzato e alle quali,poi, consegue la corrispondente qualifica urbanistico/catastale alla quale si correla il regime fiscale cui la compravendita viene assoggettata.

Né corrisponde al vero l'affermazione secondo la quale l'attività della GEOCO era soltanto quella di gestione di attività turistico alberghiere, avendo la società per oggetto anche la costruzione la vendita e la permuta per

conto proprio o di terzi di immobili. Peraltro la GEOCO aveva versato, all'atto dell'Asta a titolo di deposito cauzionale l'intera somma relativa all'IVA al 20%, restituitagli dal custode giudiziario, perché il Tribunale di Lucera aveva ritenuto di dover applicare l'aliquota agevolata. Dunque nessun comportamento doloso o colposo è ravvisabile nella condotta del cessionario.

**Col sesto motivo** si deduce violazione del combinato disposto dell'art.16 DPR 633/72 e della tabella A) parte III, n.127 quinquies stesso DPR, dell'art.2697 c.c., dell'art.36 n.4 del D.Lgs.546/92, nonché omessa motivazione della sentenza impugnata in ordine ad un punto decisivo della controversia, costituito dal rilievo sanzionatorio riferibile all'acquisto- e all'autofatturazione con IVA al 10% da parte della contribuente- delle opere di urbanizzazione secondaria, ritenute dalla CTR ,accorpate dalla CTR in un unico contesto, mentre la decisione circa le opere di urbanizzazione avrebbe dovuto essere assunta separatamente.

**Col settimo motivo**, si deduce infine violazione dell'art. 53, primo comma del D.lgs.546/92, de D.Lgs.471/97;26 DPR 633/72;10 comma terzo L.212/2000;6 comma 5 bis D.lgs.472/97, oltre a vizio di motivazione della sentenza impugnata in ordine al rilievo sanzionatorio riferito alla omessa regolarizzazione al 20% di fatture emesse per lavori di manutenzione degli immobili acquistati, rilievi non

contestati dall'Ufficio appellante e quindi coperti da giudicato.

**Il primo motivo** di ricorso è fondato .

L'art. 9 n. 14 lett. a) della legge n. 289 del 27 dicembre 2002 consente la "definizione automatica per gli anni pregressi" semprechè alla data di entrata in vigore della legge non sia stato notificato processo verbale di constatazione con esito positivo, ovvero avviso di accertamento ai fini ..dell'imposta sul valore aggiunto, nonché invito al contraddittorio..., relativamente ai quali non è stata perfezionata la definizione a' sensi degli artt. 15 e 16 della stessa legge, riferendosi l'art. 15 ad avvisi di accertamento per cui sia ancora pendente il termine di impugnazione e l'art. 16 alle liti fiscali già pendenti.

A fronte della dizione non chiarissima dell'art. 9 n. 14, la GEOCO, che aveva già impugnato ,al momento dell'entrata in vigore della L.289/2002 ,l'avviso di irrogazione di sanzioni, , chiese a mezzo del proprio difensore e rappresentante Dott.Mauro Clemente, in data 12 maggio 2003, un parere(trascritto interamente in memoria) all'Agenzia delle Entrate -Direzione Generale della Puglia, la quale affermò che "la definizione a' sensi dell'art. 9 comporta l'estinzione di tutte le sanzioni amministrative tributarie non interessate da provvedimento definitivo al 1° gennaio 2003..." dovendosi ritenere pertanto "estinte anche le sanzioni non collegate a tributo" come nella specie. A tale parere,

W

confermato da una successiva Circolare ministeriale (n.28/E del 12/5/2003, analoga a Circolari precedenti n.17/E e 28/E) fece quindi riferimento la Geoeco, sempre a mezzo del Dott.Clemente, per sollecitare il rimborso IVA richiesto.

L'Amministrazione controricorrente, oltre a supportare, sulla base di altra contraria Circolare dell'Amministrazione (12 /E del 21 febbraio 2003, precedente a quelle sopra indicate), la affermazione della CTR secondo la quale il c.d. condono tombale" di cui all'art.9 ( in relazione al quale la GEOCO ha corrisposto le somme previste) si riferisce esclusivamente a procedimenti per cui non sia pendente una lite, dovendosi in caso contrario, comunque attivare la procedura di cui al cit. art.16, ha sostenuto, specie nel corso della discussione dibattimentale, che il parere in questione non fu reso " ad personam" (cioè alla Società contribuente) a' sensi dell'art.11 della legge n.212 del 2000, ma a persona che non si era qualificata come rappresentante della GEOECO.

La tesi non può essere condivisa, perché gli atti processuali di merito fanno costante riferimento- quale difensore e rappresentante per procura dell'Amministratore della Società Girolamo Notarangelo- al Dott. Mauro Clemente, il quale nel quesito proposto faceva esplicito riferimento all'applicabilità del cit. art.9 a casi di sanzioni non collegate a tributo, in pendenza di lite (come nella specie) e della risposta ottenuta si era servito per

sollecitare a nome della GEOECO , facendo espresso riferimento al quesito , l'intervento del Garante del contribuente ai fini dell'ottenimento del rimborso IVA richiesto dalla Società. Il collegamento dunque fra l'attività del Dr.Clemente e la Società nettamente riscontrabile negli atti di causa (così come reiteratamente affermato dalla ricorrente nel ricorso e in memoria), non consente al Collegio di aderire alla formalistica argomentazione della difesa erariale secondo cui il quesito di cui al cit. art. 11 doveva essere presentato direttamente dalla Società e non da persona che seppur delegata a rappresentarla, di tale delega o procura non aveva fatto menzione. Una tale restrittiva lettura del dettato garantistico del cit.11 ("Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'Amministrazione Finanziaria...circostanziate e specifiche istanze di interpellò...La risposta dell'Amministrazione.. vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpellò, e limitatamente al richiedente...Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità della risposta, anche se desunta a' sensi del periodo precedente, è nullo"), in presenza del menzionato stretto collegamento dell'attività del Dr.Clemente con la Società , sia in campo contabile (trattandosi di commercialista) che nella rappresentanza anche in giudizio, comporterebbe infatti il disconoscimento della portata

sostanziale di tutela dell'affidamento contenuta nell'art.11, il quale (Cass. 19479 /2009 ) nel disciplinare il caso in cui il contribuente si sia adeguato ad un esplicito responso dell'Amministrazione finanziaria motivatamente espresso in esito alla particolare procedura dell'interpello, prevede la nullità degli atti impositivi che siano in contrasto con l'esito dell'interpello.

Né all'applicazione del condono ,nella particolare fattispecie in esame, che non si riferisce alle sole sanzioni in materia di IVA, ma relative ad altre svariate violazioni,per lo più formali, contestate,può contrapporsi la inapplicabilità del condono in materia di IVA, anche con riferimento alle sanzioni applicate secondo il regime tributario dei singoli stati membri, affermata dalla Corte di Giustizia della Comunità Europee con la sentenza 17 luglio 2008 ,in C-132/2006- cui si è allineata la sentenza n.20068/2009 di questa Corte ,seguita dalla recentissima pronuncia delle Sezioni Unite n.3674/2010 .

Infatti in tali caso si trattava di sanzioni applicate unitamente all'imposta dovuta,per cui motivatamente le misure sanzionatorie sono state ritenute di carattere dissuasivo,oltrechè repressivo,perché rivolte a determinare il corretto adempimento dell'obbligo comunitario. Nel caso di specie le sanzioni applicate,per la parte relativa all'IVA, appaiono piuttosto rivolte a dissuadere la contribuente dal richiedere un rimborso che le compete, senza che

L'Amministrazione si sia attivata nel richiedere il pagamento della differenza d'aliquota contestata. Difetta cioè, nella specie, il presupposto della "rinuncia all'accertamento", che rende il condono incompatibile con la normativa comunitaria, così come sancito dalla CGE con la sentenza 17 luglio 2008 in C-132/06, a' sensi delle indicazioni interpretative fornite dalla S.U. in Cass.2676/2010, intese a valorizzare il principio dell'affidamento.

Il primo motivo di ricorso deve essere dunque accolto con assorbimento degli altri motivi, incluso il secondo motivo, essendo la sospensione del rimborso richiesto connessa alla definizione della procedura sanzionatoria.

Consegue la cassazione senza rinvio della sentenza impugnata, dovendosi, in punto di merito, dichiarare estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere.

I profili processuali della vicenda comportano la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

PQM

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e , decidendo nel merito, dichiara estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Roma, 18 febbraio 2010

IL PRESIDENTE

IL RELATORE

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL ..... 29 SET 2010  
IL CANCELLIERE  
Marcello Baragona

IL CANCELLIERE  
Marcello Baragona