

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 44/18/2012

Svolgimento del Processo e Richieste delle Parti

La società P5 srl ricorse alla Commissione tributaria provinciale di Como per impugnare l'atto di contestazione n. R0YI71000001 2009 col quale l'Ufficio delle entrate di Erba, dato atto che la società contribuente, per l'anno 2003, aveva chiesto ed ottenuto il rimborso dell'IVA in parte non spettante perché relativo all'acquisto di un terreno non ammortizzabile, aveva irrogato la sanzione prevista dall'art. 13, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 471/1997, quantificata in euro 21.440.70

La società contribuente eccepì: (a) che l'atto impugnato non consentiva di individuare a quale tipo di verifica fosse stata assoggettata e che nel caso si fosse trattato di quella prevista dall'art. 54 bis del DPR n. 633/1972, era già intervenuta la prescrizione; (b) che il diritto al rimborso sussisteva in quanto la locuzione "beni ammortizzabili" contenuta nella lettera c) del comma 3 dell'art. 30 del DPR n. 633/1972 deve essere interpretata, come sinonimo di "beni durevoli"; (c) che ai rimborsi non spettanti non è applicabile la sanzione prevista per gli omessi versamenti, essendo quest'ultima una fattispecie del tutto diversa; (d) che la sanzione non poteva essere irrogata in quanto l'annualità d'imposta 2003 era stata definita col condono tombale di cui all'art. 7 della L. n. 289/2002; (e) che l'ufficio non aveva riconosciuto la possibilità di definire la sanzione in via agevolata, come consente l'art. 16 del D. Lgs. n. 472/1997. In conclusione, la società contribuente chiese: in via preliminare, che fosse dichiarata prescritta la contestazione dell'ufficio; in primo' subordine, che la materia del contendere fosse dichiarata estinta per condono; in secondo subordine, che fosse dichiarato spettante il rimborso; nel merito che fosse ritenuta errata la sanzione riferita all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1978 ed, in, ultimo subordine, che fosse riconosciuto quanto meno l'abbattimento delle sanzioni ex art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997.

L'ufficio delle entrate di Erba controdedusse osservando: (a) che l'atto notificato non era un accertamento ma un avviso di irrogazione delle sanzioni che, quindi, doveva essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui era avvenuta la violazione; (b) che i terreni non possono essere annoverati tra i beni ammortizzabili il cui acquisto dà diritto al rimborso dell'Iva (e) che l'ottenimento' di un rimborso IVA non spettante ed il conseguente depauperamento delle finanze erariali corrisponde, nella sostanza, al tardivo pagamento di un tributo; (d) che con l'avviso impugnato non si era operato alcun accertamento in violazione della legge sul condono ma si erano irrogate le sanzioni per un rimborso d'imposta indebitamente conseguito; (e) che l'art. 17, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997 non consente la definizione agevolata della sanzione riguardante gli omessi versamenti.

L'adita Commissione, con sentenza n. 123/04/10 del 23.03.2010, depositata il 26.05.2010, dopo avere precisato che i terreni, non essendo deperibili, non possono essere annoverati tra i beni ammortizzabili di cui ;all'art. 30,; comma 3, lettera e) del DPR n. 633/1972 e, quindi che il contribuente aveva fruito di una disponibilità anticipata di denaro, ha ridotto la sanzione ad euro 10.720,35 perché, potendo il tributo rimborsato essere utilizzato in compensazione, il danno erariale era stato di modesta entità, mentre la sanzione comminata appariva vessatoria.

Detta sentenza è stata appellata dalla Direzione Provinciale di Como dell'Agenzia delle entrate con atto spedito al difensore di controparte a mezzo raccomandata pervenuta il 15.09.2010, poi depositato alle segreterie delle Commissioni provinciale e regionale, rispettivamente, il 21.09.2010 ed il 22.09.2010. L'appellante ha chiesto che sia confermato l'atto di irrogazione sanzioni ed, a sostegno della propria domanda, ha

censurato la sentenza gravata per avere impropriamente applicato l'art. 7, comma; 4, del D.Lgs. n. 472/1997, che consente la riduzione alla metà della sanzione, non sussistendo, nel caso di specie, le eccezionali circostanze che legittimano detta riduzione e non potendo considerarsi tale il limitato danno erariale. Inoltre, l'appellante ha anche ribadito che l'art. 17, comma 3, del medesimo D.Lgs. non consente in nessun caso la definizione agevolata per gli omessi versamenti.

Ha resistito la società contribuente con atto depositato il 28.10.2010 col quale ha riproposto le eccezioni e le conclusioni contenute nel ricorso introduttivo del giudizio.

La discussione della causa è avvenuta in pubblica udienza in data odierna, dopo il rinvio disposto il 19.12.2011 a seguito dell'adesione all'astensione dalle udienze da parte dell'intero collegio.

Motivi della decisione

1. L'appello dell'ufficio non appare fondato in quanto alcune delle argomentazioni prospettate dalla società contribuente in primo grado e riproposte con la costituzione in appello - non accolte (l'annoverabilità dei terreni tra i beni ammortizzabili) o non trattate - (tipicità della fattispecie sanzionata dall'art. 13 del D. Lgs. n. 492/1997) dalla sentenza gravata conducono a ritenere fondato il ricorso introduttivo, con l'assorbimento della questione relativa alla concessa ed impugnata riduzione; delle sanzioni.

2. L'atto impugnato precisa: (a) che la società P5 srl aveva acquistato un terreno edificabile, consistente nell'area di risulta dalla demolizione del complesso immobiliare sito nel comune di Erba - via Trieste e (b) che la medesima società aveva sostenuto spese relative (b 1) a "prestazioni professionali progetto nuovo insediamento in Erba via Trieste"(b2) a "progetto nuovo insediamento industriale in Erba via Trieste" e (b3) alla "fornitura di un edificio con struttura prefabbricata in Erba via Trieste".

Quanto sopra prova che su detta area di risulta era stato realizzato un nuovo insediamento, del quale il terreno costituiva pertinenza.

2.1 Nell'anno 2003, quando non era ancora entrato in vigore l'art. 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006, le pertinenze non avevano una propria autonomia, ma seguivano la disciplina prevista dal bene principale. Per l'effetto, ai fini della tassazione dei redditi di impresa, il terreno pertinenziale di un capannone industriale era suscettibile di essere ammortizzato allo stesso modo di quest'ultimo bene (Cass. n. 3516/2006)..

Solo l'art. 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006, nell'abito delle modifiche del DPR n. 917/1986, riguardante le imposte sui redditi, ha stabilito che "Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza".

La suddetta disposizione, secondo la sua interpretazione letterale, non ha espunto le aree pertinentziali dai beni ammortizzabili; infatti, impedendo la detrazione delle correlative quote per la quantificazione della base imponibile ad imposte dirette, ha lasciato invariata la disciplina che le regola per altre finalità.

2.2 Il DPR n. 633/1972 disciplina i beni ammortizzabili, oltre che all'art. 30, riguardante la rimborsabilità del tributo, anche: (a) all'art. 19-bis dove viene previsto che per determinare la percentuale di detrazione dell'IVA dei soggetti che esercitano anche operazioni esenti non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili; (b) all'art. 19-bis-2 dove vengono disciplinate le rettifiche alle detrazioni operate per gli acquisti di beni ammortizzabili in relazione al loro diverso utilizzo o alla variazione delle percentuali di detraibilità intervenute nel quinquennio successivo; (c) all'art. 20, dove

viene stabilito che per la determinazione del volume d'affari del contribuente non si tiene conto delle cessioni dei beni ammortizzabili.

Dal suddetto contesto normativo discende che, nell'ambito IVA, sono beni ammortizzabili quelli che partecipano ripetutamente al processo produttivo e, per tale motivo, deve essere rettificata l'imposta detratta nell'anno del loro acquisto se, nel quinquennio successivo, si modifica la percentuale del così detto pro-rata d il loro corrispettivo deve essere escluso dal calcolo del suddetto pro-rata non solo quando essi vengono venduti, ma anche quando sono acquistati perché, per il suddetto computo, rilevano esclusivamente gli acquisti di beni che partecipano una sola volta alla formazione del volume d'affari.

L'interpretazione sistematica della legge esige che lo stesso significato della locuzione "bene ammortizzabile" sia attribuito anche, a quella, identica, contenuta nell'art. 30, comma 3, lettera c) del DPR n. 633/1972, la quale, consentendo la rimborsabilità del tributo, è preordinata a sottrarre il soggetto passivo dall'aggravio finanziario per l'anticipazione dell'imposta connessa all'acquisto dei beni che, partecipando ripetutamente al processo produttivo, necessitano di un lungo periodo di tempo per detrarre il tributo addebitato da quello dovuto sulle operazioni imponibili.

Detta esigenza v'è anche per gli acquisti, di terreni pertinenziali e ciò implica che anch'essi vadano annoverati tra i beni che la normativa Iva definisce ammortizzabili.

Di conseguenza, l'imposta relativa all'acquisto del terreno di cui è causa era rimborsabile ai sensi dell'art. 30 del DPR n. 633/1972 ed il contribuente, ottenendolo, non ha commesso nessun illecito.

3. Anche nel caso in cui si volesse ritenere non rimborsabile la suddetta imposta la sanzione comminata appare illegittima.

Infatti, in tema di illeciti tributari sanzionabili, il principio generale di cui all'art. 5 della L. n. 472/1997, secondo il quale ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa che colposa, va coordinato con l'altro, anch'esso fondamentale, di tipicità previsto dall'art. 1 della L. n. 689/1981, secondo il quale le leggi che prevedono sanzioni amministrative si applicano soltanto nei casi e per i tempi in esse considerati.

In particolare l'illecito previsto dall'art. 13 del D. Lgs, n. 471/1997, consistente nella mancata esecuzione, totale o parziale, alle prescritte scadenze, dei versamenti delle imposte, è a forma vincolata in quanto la norma sanzionatoria descrive l'azione connotandola da specifiche modalità. Di conseguenza, il bene protetto (finanza pubblica) è tutelato dalla citata norma solo contro determinate modalità tipiche di azione e non altre, tra le quali l'indebito ottenimento del rimborso di un credito la cui sussistenza è ammessa dallo stesso ufficio impositore.

3. La novità della materia trattata costituisce giustificato motivo per l'integrale compensazione, tra le parti, delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello dell'ufficio ed, in accoglimento dell'appello incidentale della società contribuente, annulla l'impugnato avviso di irrogazione sanzioni. Spese dell'intero giudizio compensate.