Sentenza del 18/10/2021 n. 28578 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti della società MG Srl avviso di accertamento per Irpeg, Irap e Iva, con cui, in relazione alla cessione nel 2004 di un complesso immobiliare acquistato nel 1994, contestava l'omessa contabilizzazione di ricavi non fatturati, con recupero dell'Iva conseguente, attesa l'incongruenza del prezzo dichiarato, prossimo a quello di acquisto, e l'erronea applicazione dell'Iva agevolata al 10% anzichè di quella ordinaria del 20% in quanto società immobiliare di rivendita, recuperando le maggiori imposte dovute.

L'Ufficio, inoltre, contestava altresì l'errata contabilizzazione di fatture passive ai fini dell'Iva e delle imposte dirette per costi non inerenti o non documentati e l'indebita detrazione di somme a titolo di integrazione di deposito cauzionale.

L'impugnazione della contribuente era rigettata dalla CTP di Roma. La sentenza era parzialmente riformata dal giudice d'appello che riteneva precluso all'Ufficio l'accertamento di maggior valore su base meramente presuntiva poichè il prezzo della cessione risultava superiore alla rendita catastale rivalutata.

MG Srl propone ricorso per cassazione con due motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso, proponendo, a propria volta, ricorso incidentale con due motivi.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo del ricorso principale denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10 n. 8 bis, integrato dal citato D.P.R., allegata Tabella A, parte prima, n. (o punto) 127 undecies, con riguardo alla previsione che riconosce l'aliquota Iva agevolata al 10% per le cessioni di immobili a destinazione abitativa..

2. Il motivo è infondato.

2.1. Nella vicenda in giudizio viene in rilievo la cessione di un complesso immobiliare, composto da una pluralità di immobili, parte con destinazione abitativa, parte con destinazione non abitativa, parte terreni, complesso ceduto dalla MG Srl, società immobiliare di rivendita, ad altra società, la quale, secondo quanto precisa la stessa ricorrente ed è incontroverso in giudizio, aveva le medesime caratteristiche.

Sostiene la ricorrente che, in tale ipotesi, le unità a destinazione abitativa sarebbero tutte "non di lusso" e che l'esegesi del D.P.R. n. 633 del 1972, allegata Tab. A, parte III, punto 127 undecies, prima parte, alla luce di una interpretazione sistematica con la L. n. 408 del 1948 (cd. legge

Tupini), imponeva di considerare tutte le vendite in questione beneficiarie del trattamento di favore ai fini della aliquota Iva, restando non giustificata la disparità di trattamento rispetto alla circolazione delle abitazioni non di lusso di cui a detta legge, sì da restare priva di rilievo la qualità soggettiva del cedente (prevista solo dalla seconda parte della norma), nonchè la circostanza che il bene sia venduto isolatamente o insieme ad altre unità a destinazione non abitativa.

In tale evenienza sarebbe solo richiesta la distinta individuazione nell'atto delle diverse categorie di immobili, con applicazione - come asserita mente operato dalla società ricorrente con la cessione - delle diverse aliquote.

3. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 16, comma 2, nel testo ratione temporis applicabile, prevede che l'aliquota Iva "è ridotta al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nell'allegata Tabella A".

La questione qui controversa riguarda l'interpretazione D.P.R. n. 633 del 1972, allegata Tab. A, parte III, punto 127 undecies, che individua quali beni soggetti all'aliquota agevolata di cui all'indicata disposizione i seguenti:

"case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al D.M. dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, anche se assegnate a soci da cooperative edilizie e loro consorzi, ancorchè non ultimate, purchè permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrano le condizioni richiamate nella presente tabella, n. 21), parte seconda; fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle predette case di abitazione, di cui alla L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13, e successive modificazioni ed integrazioni, ancorchè non ultimati, purchè permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici".

3.1. Dal dato letterale della norma, invero, emerge solo che il primo periodo del punto 127 undecies, si riferisce alla vendita di "case abitative non di lusso", mentre per il secondo le cessioni sono relative a "fabbricati o porzioni di fabbricato di cui alla L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13", e la norma oggetto di rinvio definisce tali beni immobili come "Le case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso".

3.2. Soccorre, peraltro, per una più lineare esegesi, il criterio della interpretazione logico-sistematica fondata sullo scopo della norma fiscale diretta ad agevolare la cessione di taluni beni in considerazione della specifica destinazione funzionale degli stessi (Cass. n. 11169 del 21/05/2014; Cass. n. 15620 del 27/07/2016).

L'obiettivo perseguito dal Legislatore (già con la L. n. 408 del 1949), che traspare in modo oggettivo dalle disposizioni normative e dallo specifico riferimento alla categoria "non di lusso" degli immobili, è infatti quello di favorire l'accesso dei singoli all'acquisto della proprietà della unità immobiliare da destinare ad esigenze abitative, e indirettamente, di incentivare - correlativamente - anche lo sviluppo della edilizia abitativa.

Ciò, del resto, fornisce adeguata giustificazione al riferimento alla qualità soggettiva (impresa costruttrice) richiesta, nel secondo periodo, al venditore dell'intero fabbricato o di porzioni del

fabbricato costruito, ove composto sia da unità abitative che da locali destinati ad uso commerciale.

3.3. Ne deriva, quindi, che la distinzione tra il primo e secondo periodo, in relazione alle caratteristiche del bene, non va individuata nella categoria "non di lusso" che contraddistinguerebbe le case di abitazione indicate nel primo periodo rispetto alle unità comprese nei fabbricati o porzioni di essi indicati nel secondo periodo, poichè pure la L. n. 408 del 1949, art. 13, cui la norma fa rinvio, richiede che siano "non di lusso" anche le unità abitative che compongono detti fabbricati o porzioni di fabbricato.

La distinzione, invece, va ravvisata nella destinazione funzionale "mista" del complesso immobiliare-fabbricato, in quanto comprensivo oltre che di unità abitative (non di lusso) anche di locali commerciali (negozi e uffici).

In sostanza il primo periodo differisce dal secondo solo in relazione alla natura del bene: nel primo caso trattasi solo di unità abitative, mentre nel secondo anche di uffici e negozi, e proprio perchè nel secondo caso vi è commistione nella destinazione funzionale del bene immobile (tanto ad uso abitativo che ad uso commerciale), la legge accorda il beneficio soltanto alla impresa costruttrice al fine di incentivare comunque la "costruzione" di fabbricati "misti" composti in prevalenza da unità abitative destinate, in quanto unità non di lusso, a soddisfare la medesima esigenza sociale di cui al primo periodo.

Il disposto di cui al secondo periodo, del resto, è stato oggetto di una puntuale esegesi da parte di questa Corte (con riguardo all'omologa previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, allegata Tabella A, parte II, punto 39, v. Cass. n. 10213 del 27/04/2018; Cass. n. 28070 del 31/10/2019) che ha posto in risalto che "la ratio della previsione dell'aliquota Iva agevolata del 10% di cui al punto 127-undecies è... quella di favorire l'incremento delle costruzioni edilizie con riguardo agli edifici che, complessivamente considerati, abbiano come destinazione funzionale prevalente quella abitativa secondo il rapporto fissato dalle norme integratrici e interpretative di cui alla L. n. 1493 del 1962, art. 1, e alla L. n. 1212 del 1967, articolo unico".

3.4. Ed allora l'elemento determinante che qualifica in senso giuridico l'agevolazione fiscale - elemento comune ad entrambe le ipotesi contemplate nel punto 127 undecies - va rinvenuto nel requisito della permanenza della originaria destinazione (abitativa) dell'immobile.

Il beneficio, ferme le condizioni attinenti alla categoria non di lusso (ed alla qualità di costruttore nel caso di cessione di fabbricati di tipo "misto"), spetta esclusivamente se l'unità immobiliare compravenduta sia stata effettivamente utilizzata dall'acquirente per soddisfare alle esigenze abitative, mirando il legislatore a tutelare il diritto ad avere una abitazione e non i commercianti o le immobiliari di rivendita.

Resta in conseguenza esclusa dallo scopo indicato, l'attribuzione di un beneficio fiscale a favore di soggetti che intervengano all'acquisto di unità abitative non di lusso (primo periodo) ovvero di interi complessi immobiliari o porzioni degli stessi che comprendano insieme case di abitazione e locali commerciali (secondo periodo), per utilizzare le case di abitazione in modo difforme dalla "originaria destinazione" (abitativa), dove per "destinazione" deve intendersi in conformità allo

scopo sociale perseguito dalla agevolazione fiscale - non la mera formale destinazione urbanistica, ma l'effettivo e concreto impiego abitativo dell'immobile.

4. Orbene, nella vicenda in esame, la ricorrente non solo non ha nè dedotto, nè provato che il complesso immobiliare, composto da numerosi lotti e acquistato dalla Gim Srl, abbia mantenuto dopo la vendita tale effettiva destinazione abitativa, ma, anzi, proprio la circostanza che la cessione sia avvenuta a favore di altra società immobiliare di rivendita dimostra l'insussistenza del requisito al quale è collegata la applicazione dell'aliquota agevolata al dieci per cento prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 16, in relazione alla Tabella A, Parte III, punto 127 undecies.

4.1. Occorre pure sottolineare che è priva di ogni riscontro anche l'asserita dedotta applicazione differenziata dell'aliquota agevola in relazione alla specifica natura degli immobili.

La circostanza, solo genericamente affermata, si scontra con lo stesso accertamento in fatto sulla ripresa, che, a fronte di una imposta versata pari ad Euro 585.000,00, ha richiesto una maggiore imposta (non versata) di altrettanti Euro 585.000,00 in relazione all'aliquota ritenuta dovuta del 20 per cento.

Ne emerge, anche sotto questo profilo, che la società, in realtà, ha applicato all'intera compravendita del complesso immobiliare l'aliquota agevolata del 10 per cento, per l'evidente ragione, dunque, che l'intera vendita era stata, ab origine, ricondotta integralmente nell'ambito del citato punto 127 undecies, secondo periodo.

5. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa o carente motivazione in riferimento alla rideterminazione, sulla base del controllo delle fatture di acquisto per il 2004, dell'importo di Euro 23.381,00 per Iva, di Euro 2.372,00 per Irpeg e di Euro 13.167,00 per integrazione al deposito cauzionale per carente documentazione probante.

5.1. Il motivo è inammissibile e per più ragioni.

La doglianza, in primo luogo, è carente per autosufficienza, non avendo riprodotto nè l'avviso, nè la documentazione invocata a sostegno della censura.

La decisione della CTR, inoltre, nel rigettare l'appello della contribuente, ha confermato la decisione di primo grado con espresso richiamo a quanto "già deciso dai Primi Giudici, con motivazioni che questa Commissione Regionale ritiene del tutto condivisibili", le cui statuizioni, dunque, costituiscono parte integrante anche della decisione d'appello, in alcun modo riprodotte, nè, tantomeno, censurate dalla parte.

6. Passando al ricorso incidentale il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, per aver la CTR ritenuto precluso l'accertamento presuntivo ai fini delle imposte dirette e dell'Iva in applicazione di disposizione relativa all'imposta di registro.

6.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, insufficiente motivazione quanto alla rideterminazione del maggior valore del compendio immobiliare, avendo la CTR erroneamente ritenuto che non fosse stata oggetto di apprezzamento la cessione di altra parte del complesso medesimo nel 2003.

7. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente per ragioni di connessione logica, sono in parte infondati, in parte inammissibili.

7.1. La censura per violazione di legge, in primo luogo, non è correttamente formulata quanto all'Iva atteso che la CTR ha sì fatto riferimento al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, ma in quanto norma richiamata espressamente, ai fini dell'accertamento Iva, dal D.L. n. 41 del 1995, art. 15, ratione temporis applicabile, che estende i limiti ai poteri di accertamento dell'Ufficio in materia di imposta sul valore aggiunto previsti dalla prima disposizione.

Come recentemente affermato da questa Corte, infatti, il citato art. 15, va interpretato nel senso che "se il corrispettivo indicato nell'atto di compravendita è superiore al valore catastale, seppure inferiore al valore di mercato, è consentita una rettifica ai fini IVA, solo sulla base di atti e documenti che comprovino l'omessa fatturazione di una parte del prezzo; qualora, invece, il corrispettivo pattuito tra le parti ed indicato nell'atto di compravendita è inferiore al valore catastale, può essere emesso avviso di rettifica ai fini IVA sulla base di elementi di natura documentale oppure, in relazione al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, se lo scostamento tra corrispettivo dichiarato e valore di mercato configuri presunzione grave, precisa e concordante che consente di procedere ad accertamento" (Cass. n. 23379 del 19/09/2019).

Nella specie, l'accertamento è di natura meramente presuntiva, fondandosi su una asserita incongruenza tra il prezzo di acquisto nel 1994 e quello di cessione del 2004, sicchè, in assenza di riscontri documentali, sussiste la preclusione procedurale all'accertamento da parte dell'Ufficio.

7.2. Con riguardo alle imposte dirette, invece, sebbene - come precisato da Cass. n. 27987 del 21/12/2011 (secondo la quale "la "presunzione di corrispondenza" del "valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro" con il "prezzo incassato" non può valere allorchè l'Ufficio, causa la preclusione legislativa detta, non abbia potuto esercitare il potere (altrimenti riconosciutogli) di accertare l'effettivo "valore venale del bene": in questo caso, quindi, l'Ufficio, ai fini delle imposte dirette (anche quanto al riscontro della sussistenza di una plusvalenza), è libero di procedere all'accertamento del prezzo effettivamente incassato dal contribuente nella vendita dell'immobile"), richiamata dall'Agenzia e dal PG - la mancanza di una disposizione specifica dello stesso genere non determini una analoga preclusione, ciò non è comunque sufficiente a far ritenere la fondatezza delle doglianze.

L'asserita incongruenza ("palese incongruenza del prezzo di rivendita del compendio immobiliare rispetto a quello di acquisto di ben dieci anni prima" "sostanzialmente coincidente" poichè pari, in uno con la cessione avvenuta nel 2003, a "8.430.000" a fronte di un prezzo di acquisto di "8.195.516") rappresenta, in realtà, una mera opinione della parte, non idonea, da sola, a contrastare il giudizio fattuale del giudice d'appello, per il quale, in ogni caso, "l'esame della documentazione contabile e bancaria non aveva in sede di accertamento rilevato alcun

elemento di "incoerenza o incongruità" circa il prezzo dichiarato e la eventuale esistenza di corrispettivi non dichiarati, non avendo gli stessi accertatori potuto rilevare alcuna divergenza tra fatture emesse e corrispettivi incassati".

E' poi irrilevante l'asserita diversa valutazione dell'incidenza della pregressa vendita del 2003: la CTR non assume affatto che essa non sia stata oggetto di considerazione in sede di rilievo ma si limita ad apprezzare, in fatto, che, in forza di tale operazione, "al netto delle vendite già effettuate appare del tutto verosimile che il valore residuo non poteva, in senso lato, coincidere con il medesimo valore di acquisto del 1994".

8. In conclusione vanno respinti sia il ricorso principale che quello incidentale e le spese, atteso l'esito, vanno compensate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e quello incidentale. Compensa le spese di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 18 ottobre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza