# Sentenza del 22/09/2022 n. 27816 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

La Holding Immobiliare P. s.p.a. (già S.A.I.T.A. Immobiliare Toscana Agricola s.p.a.) ha proposto ricorso per revocazione, ai sensi dell'art. 391 bis c.p.c. e art. 395 c.p.c., n. 4, della sentenza n. 18467/2017, depositata dalla Corte di cassazione il 26.07.2017, con la quale, nel confermare la decisione assunta dalla Commissione tributaria regionale del Lazio n. 25/06/2010, fu rigettato il ricorso introduttivo avverso gli atti impositivi relativi agli anni d'imposta 1999 e 2000, che avevano attinto la società.

Il contenzioso traeva origine: A) dalla notifica dell'avviso d'accertamento (---) con cui per la prima annualità l'Agenzia delle entrate aveva recuperato ad imponibile vecchie Lire 113.167.100, ritenute non contabilizzate nella vendita di vino, ed aveva contestato l'omessa dichiarazione di una plusvalenza di vecchie Lire 13.689.270.964, conseguita dalla assegnazione a due soci di terreni di cui la società era proprietaria. Con riguardo a quest'ultima contestazione l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto non spettanti i benefici fiscali previsti dalla L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 29. B) dalla notifica dell'avviso d'accertamento (---), con cui per la seconda annualità l'Agenzia delle entrate aveva recuperato ad imponibile vecchie Lire 71.960.000, ritenute non contabilizzate nella vendita di vino.

Nei giudizi seguiti la Commissione tributaria provinciale di Roma, con sentenza n. 29/25/2007, accolse le ragioni della contribuente. La sentenza fu invece riformata dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, con sentenza n. 25/06/2010, che rigettò il ricorso introduttivo della società. L'impugnazione della soccombente dinanzi al giudice di legittimità avverso la decisione d'appello fu respinta con la sentenza della quale è ora richiesta la revocazione.

Il giudice di legittimità ha escluso l'applicabilità della disciplina agevolativa all'ipotesi de quo, affermando che i beni assegnati non avevano perduto la strumentalità agricola rispetto alla società; che era irrilevante la vocazione edificatoria riconosciuta a quei terreni con sentenza definitiva del giudice amministrativo; che in ogni caso erano stati coltivati sino all'anno in cui si era proceduto all'affrancamento ai soci; che si trattava pertanto di strumentalità per natura, non inficiata dalla diversa destinazione edilizia prevista nello strumento urbanistico, peraltro solo approvato ma non ancora adottato.

La contribuente ha invocato la revocazione della sentenza, affidandosi a quattro motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Nelle more del giudizio di revocazione è stata presentata domanda di definizione agevolata ai sensi del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6, convertito in L. 17 dicembre 2018, n. 136. A tal fine

sono stati eseguiti versamenti, ma con provvedimento dell'Agenzia delle entrate è stato notificato il diniego della definizione agevolata, per trattarsi di controversia non più pendente al momento della vigenza della disciplina agevolativa, a seguito della sentenza della Cassazione n. 18467/2017, depositata il 26 luglio 2017, non incidendo il giudizio di revocazione sulla definitività della pronuncia.

Avverso il diniego la contribuente ha proposto ricorso ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 12, che è stato riunito al giudizio principale di revocazione.

Nella pubblica udienza del 5 maggio 2022, dopo la discussione, la Procura generale e le parti hanno concluso e la causa è stata trattenuta in decisione.

La società ha depositato memorie difensive.

Motivi della decisione

Preliminare alla trattazione del ricorso per revocazione è l'esame del ricorso avverso il diniego di definizione agevolata della controversia.

L'Agenzia delle entrate ha ritenuto che la disciplina introdotta dal D.L. n. 119 del 2018, prevedendo la sua applicabilità alle "controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del presente decreto e per le quali alla data della presentazione della domanda di cui al comma 1, il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva", ha ritenuto che tale definitività fosse identificabile con la sentenza di rigetto del ricorso presso la Corte di Cassazione, senza che potesse incidere la pendenza del ricorso per revocazione di quella pronuncia. Al contrario la difesa della società sostiene che la pendenza del giudizio revocatorio esclude la definitività della controversia. A tal fine afferma che il dato letterale e le finalità deflattive della normativa condoniale militino nel senso opposto alle ragioni sostenute dall'Amministrazione finanziaria. Invoca anche la Circolare della Agenzia delle Entrate n. 6/E del 2019, secondo cui la definizione agevolata riguarderebbe "sebbene non previsto espressamente...anche le liti instaurate mediante ricorsi affetti da vizi di inammissibilità, in quanto preposti oltre i termini prescritti dalla legge ovvero privi dei requisiti di forma e di contenuto prescritti dal D.Lgs. n. 546, art. 18". Diversamente si incorrerebbe nella contraddittorietà, ove il ricorso per revocazione trovasse accoglimento, di un giudizio pendente cui è inibita la chiusura in via agevolata.

Questo Collegio, pur nella suggestiva prospettazione difensiva della società, evidenzia che è proprio il dato testuale "pronuncia definitiva" ad impedire di riconoscere la possibilità di definizione a mezzo della disciplina condoniale.

Il concetto di "definitività" si relaziona al giudicato della decisione di rigetto del ricorso per cassazione e a tal fine non possono certo rilevare i chiarimenti intervenuti con la Circolare n. 6/E cit. della Agenzia delle entrate, che peraltro, a parte l'esclusione dalle fonti normative, solo apparentemente rafforzerebbe la tesi della ricorrente, ma in realtà, nella sua piana lettura, rafforza la tesi contraria. Ai fini del riconoscimento dell'accesso alla disciplina dettata dal D.L. n. 119 del 2018, le fattispecie cui essa fa riferimento implicano infatti pur sempre un giudizio di

valore da parte dell'organo giudicante (che deve giudicare se un ricorso sia o meno inammissibile) e dunque la persistenza di un processo formalmente ancora privo di una pronuncia definitiva. Ebbene, la sentenza pronunciata dalla Corte di cassazione, con la quale si rigetta il ricorso, con conseguente passaggio in giudicato della sentenza della Commissione regionale, sancisce la definitività della pronuncia.

Questa Corte, con riferimento ad altre discipline condoniali, ha affermato che in tema di condono fiscale, del D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 12, conv. in L. n. 111 del 2011, nel consentire la definizione delle "liti fiscali di valore non superiore a 20.000 Euro in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 1 maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio", ha riguardo alle sole controversie eventualmente definite da decisione ancora impugnabile con i mezzi ordinari, ma non anche a quelle definite dalla Corte di cassazione, atteso che la pendenza del termine per la revocazione non impedisce, a norma dell'art. 391 bis c.p.c., il passaggio in giudicato della sentenza impugnata con ricorso per cassazione respinto, senza che rilevi il disposto di cui all'art. 324 c.p.c., il cui riferimento alla sentenza soggetta a revocazione ai sensi dell'art. 395 c.p.c., nn. 4 e 5, riguarda esclusivamente quella pronunciata dal giudice di merito (Cass., 28 giugno 2016, n. 13306). Con riguardo poi alla disciplina agevolativa oggetto di causa è stato chiarito che l'istanza di sospensione del processo del D.L. n. 119 del 2018, ex art. 6, comma 10, è ammissibile solo per le controversie definite con sentenza ancora impugnabile con mezzi ordinari e non anche per quelle definite con decisione per la quale l'unico rimedio esperibile sia la revocazione (Cass., 11 novembre 2019, n. 29037). Anche quando, con riferimento al testo dell'art. 324 c.p.c., ed alla introduzione del giudizio di revocazione in Cassazione ex art. 391 bis c.p.c., si sia inteso offrire una interpretazione più ampia del concetto di giudicato, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che dall'art. 391 bis c.p.c., commi 4 e 5, va desunta una norma incidente sulla formazione del giudicato, secondo l'art. 324 c.p.c., di carattere eccezionale (e quindi di stretta interpretazione), per la quale la proposizione di un ricorso per revocazione impedisce il passaggio in giudicato della sentenza impugnata solo ove il ricorso per cassazione sia stato accolto, dovendosi invece ritenere che per evitare la proposizione di ricorsi meramente dilatori e diretti ad impedire la formazione del giudicato, qualora una sentenza della Corte di cassazione abbia rigettato il ricorso e lasciato immutata la decisione impugnata, tanto per ragioni processuali, quanto per la reiezione dei motivi di merito, si formi il giudicato, che non è inciso dalla proposizione (o dalla astratta proponibilità) di un ricorso per revocazione (Cass. 17 gennaio 2014, n. 843, nella quale è stata confermata la sentenza impugnata che aveva sancito la legittimità di un diniego di definizione di una lite fiscale pendente, ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 16, ritenendo inconfigurabile, alla data di entrata in vigore di quest'ultima, la stessa pendenza di quella lite, già precedentemente definita dalla medesima Corte avverso la cui sentenza l'odierna ricorrente aveva poi inammissibilmente esperito il rimedio della revocazione ex art. 395 c.p.c., n. 4, e art. 391 bis c.p.c.; in riferimento al concetto di "definitività" del provvedimento conclusivo del procedimento e con riguardo al dies a quo, da cui è calcolabile il termine per la domanda di equa riparazione, L. n. 89 del 2001, ex art. 4, si veda anche 5 maggio 2012, n. 21863).

Anche la dottrina, quando si è occupata del rapporto tra l'art. 324 e l'art. 391 bis c.p.c., ha al più riconosciuto un ampliamento del concetto di giudicato e della pendenza della lite nelle ipotesi di

accoglimento del ricorso dinanzi al giudice di legittimità, non invece quando il ricorso sia stato rigettato, con conseguente passaggio in giudicato della sentenza d'appello o di quella comunque impugnata in Cassazione.

A fronte del dato letterale della disciplina condoniale, che come tutte le norme agevolative è di stretta interpretazione, la prospettazione difensiva della società risulta infondata anche quando invoca la differenza letterale tra la formulazione del D.L. n. 119 cit., art. 6, a proposito del riferimento alla pendenza della controversia, e la formulazione dei precedenti testi nomativi nella medesima materia, dovendosi affermare che per "pendenza del giudizio" debba intendersi esclusivamente la lite in cui non sia ancora intervenuta una sentenza passata in giudicato.

Tale evento giuridico nel caso di specie è avvenuto in epoca anteriore alla introduzione della definizione agevolata per cui la Holding Immobiliare P. aveva fatto domanda.

Il ricorso avverso il provvedimento di diniego va pertanto rigettato.

Passando all'esame del ricorso per revocazione, con il primo motivo la società ha denunciato l'errore di fatto revocatorio, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4), "per non avere la Corte supposto l'inesistenza della circostanza, del tutto pacifica, relativa al fatto che il terreno di cui è causa, al momento dell'assegnazione ai soci, era fuoriuscito dal ciclo produttivo dell'impresa";

con il secondo motivo ha denunciato l'errore di fatto revocatorio, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, "per avere la Corte omesso di pronunciarsi sulla "strumentalità della destinazione" dell'immobile";

con il terzo si è doluta dell'errore di fatto revocatorio, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, "per avere la Corte erroneamente supposto il fatto, pacificamente escluso, secondo cui l'agevolazione de qua non trovasse applicazione con riferimento ai beni "strumentali per natura"".

I tre motivi possono essere trattati congiuntamente perchè connessi, criticandosi la sentenza, sotto il profilo dell'errore percettivo rilevante ai fini revocatori, per non aver inteso che i terreni affrancati ai soci erano "fuoriusciti" dalla strumentalità all'esercizio dell'attività sociale in epoca anteriore alla assegnazione medesima.

In riferimento al giudizio di revocazione, si sostiene che la norma circoscrive la rilevanza e decisività dell'errore di fatto al solo caso in cui la decisione sia fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa ovvero sull'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, sempre che il fatto non abbia costituito un punto controverso sul quale il giudice si sia poi pronunciato (Cass., 14 novembre 2014, n. 24334; 29 marzo 2022, n. 10040). Si è anche affermato che l'errore di fatto, idoneo a costituire motivo di revocazione ai sensi dell'art. 395 c.p.c., n. 4, si configura come una falsa percezione della realtà, e pertanto consiste in un errore meramente percettivo che in nessun modo coinvolge l'attività valutativa del giudice per situazioni processuali esattamente percepite nella loro oggettività; ne consegue che non è configurabile l'errore revocatorio per vizi della sentenza che investano direttamente la formulazione del giudizio sul piano logico-giuridico (Cass., 15 gennaio 2009, n. 844; 28 marzo

2018, n. 7617). Ciò che rileva dunque è che l'istanza di revocazione di una sentenza della Corte di cassazione debba basarsi esclusivamente sull'errore di fatto in cui la Corte possa essere incorsa nella lettura degli atti del processo a quo ovvero degli atti propri del giudizio di legittimità, consistendo l'errore revocatorio in un errore di percezione che abbia indotto il giudice a supporre l'esistenza o l'inesistenza di un fatto decisivo che risulti incontestabilmente escluso o accertato alla stregua degli atti di causa. Ciò dunque esclude la sua configurabilità nell'ipotesi in cui riguardi norme giuridiche, essendo la loro violazione o falsa applicazione un errore di diritto (Cass., 15 giugno 2009, n. 13367; 22 settembre 2017, n. 19926). Deve avere inoltre i caratteri dell'assoluta evidenza e della semplice rilevabilità sulla base del solo raffronto tra la sentenza e gli atti o documenti di causa, senza necessità di argomentazioni induttive o di indagini ermeneutiche; deve essere essenziale e decisivo. Deve risolversi esclusivamente in un vizio di assunzione del "fatto", che può anche consistere nel contenuto degli atti processuali oggetto di cognizione del giudice (quali la sentenza impugnata o gli atti di parte), e non può, quindi, concernere il contenuto concettuale delle tesi difensive delle parti (cfr. ex multis, Sez. U., 28 maggio 2013, n. 13181).

Ebbene, nel caso controverso, il collegio ha ritenuto che tra le parti era pacifico che al momento della assegnazione il terreno fosse ancora classificato come agricolo nel PRG, peraltro solo approvato ma non ancora adottato, ancorchè riconosciuto edificabile dal giudice amministrativo; che nel 1999, anno dell'assegnazione, i terreni erano stati coltivati a grano duro, usufruendo degli aiuti unionali. Ha ritenuto tali circostanze dirimenti sulla pretesa utilizzazione edificatoria del terreno, con conseguente perdita della strumentalità agricola. Esaminando quindi le questioni giuridiche sollevate dalla contribuente relativamente alla erronea mancata applicazione della L. n. 449 del 1997, art. 29 (il terreno era stato coltivato solo in parte e per ragioni di pulizia; la coltivazione non aveva coinvolto l'intero 1999 perchè la trebbiatura era terminata prima dell'assegnazione; il terreno era effettivamente edificabile, non dipendendo tale destinazione dalle emergenze del PRG), ha respinto le argomentazioni, valorizzando di contro la coltura cui il terreno era stato destinato ed i contributi Europei di cui aveva beneficiato; escludendo che la coltivazione, anche solo parziale del terreno, potesse far venire meno la sua natura strumentale; a tal fine ha rilevato che quella agricola era al momento la sola utilizzazione possibile del terreno, in assenza dello strumento urbanistico attuativo; ha affermato dunque che trattavasi di strumentalità per natura, rispetto alla quale risultava irrilevante la vocazione edificatoria, elaborata dalla giurisprudenza ai fini Ici e in riferimento al valore venale in comune commercio, non invece ai fini della funzionalità strumentale dei beni stessi.

L'articolata motivazione, che sia condivisibile e corretta oppure no, è frutto di un serrato sviluppo logico-argomentativo, di ordine valutativo e qualificatorio anche degli elementi in fatto a disposizione, così che esula da errori percettivi necessari al riconoscimento dei presupposti della revocazione.

Il conclusione i motivi vanno rigettati.

Con il quarto motivo la società si duole dell'errore di fatto revocatorio, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la Corte omesso di pronunciarsi sulla formazione del giudicato

relativamente alle questioni concernenti l'omessa contabilizzazione di presunti ricavi derivanti dalla vendita del vino.

Il motivo è infondato.

Gli atti impositivi, per entrambe le annualità verificate, afferivano al recupero ad imponibile di ricavi derivanti dalla vendita di vino, di cui ne risultava omessa la contabilizzazione. Alla sentenza del giudice di primo grado, che aveva accolto tutte le ragioni della società, era seguito l'appello dell'Amministrazione finanziaria, limitato però alla sola mancata dichiarazione della plusvalenza derivata dall'affrancamento dei terreni.

Ebbene, a fronte della rilevazione del giudicato favorevole alla contribuente, perchè non impugnata sul punto la sentenza della commissione tributaria provinciale, si afferma che la decisione del giudice d'appello omise di pronunciarsi, così come ha omesso di pronunciarsi la Corte di Cassazione. Si lamenta pertanto l'errore percettivo.

Il motivo è infondato quando non inammissibile per le ragioni appresso chiarite.

Intanto non risponde al vero che il collegio di legittimità, sia pur implicitamente, non abbia esaminato l'eccepito giudicato interno. Proprio nel primo capoverso dei fatti di causa si afferma che "Con l'impugnata sentenza (...) la Commissione tributaria regionale del Lazio, in parziale riforma della decisione (....) della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, rigettava il ricorso promosso dalla S.A.I.T.A. Immobiliare Toscana Agricola S.p.A. contro quella parte di avviso di accertamento n. (---) anno 1999 con la quale, negati i benefici fiscali stabiliti dalla L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 29, in relazione all'assegnazione ai suoi due soci di un terreno di cui era proprietaria, veniva recuperata a tassazione la plusvalenza non dichiarata". Emerge con estrema e inequivoca chiarezza che il giudice di legittimità era consapevole della sola parziale riforma della sentenza di primo grado, della circostanza che pertanto il giudice regionale aveva rigettato il ricorso della contribuente solo in riferimento alla "parte" dell'avviso d'accertamento relativo all'anno d'imposta 1999, inerente la mancata dichiarazione della plusvalenza per l'applicazione della disciplina agevolativa contenuta nell'art. 29 cit..

A fronte di tale dato letterale è dunque del tutto infondata la doglianza della società in sede di ricorso per revocazione, perchè manca l'errore percettivo.

Peraltro, se è vero che questa Corte ha affermato che in riferimento all'omessa pronuncia da parte della Corte di cassazione su un motivo di ricorso, l'unico mezzo di impugnazione esperibile avverso la relativa sentenza è, ai sensi dell'art. 391-bis c.p.c. e art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, la revocazione per l'errore di fatto in cui sia incorso il giudice di legittimità (Cass., 21 luglio 2011, n. 16003; 18 ottobre 2018, n. 26301), ciò tuttavia afferisce alle ipotesi di omissione di pronuncia su un motivo, laddove nel caso di specie la questione sollevata si concretizzava nella mancata pronuncia di declaratoria di giudicato interno.

Ebbene, fermo quanto già chiarito sulla perfetta percezione della questione proposta, questa Corte ha ritenuto inammissibile la revocazione avverso una sentenza della Corte di Cassazione per preteso omesso rilievo di un giudicato interno al processo, atteso che in tale ipotesi non è

configurabile un errore di fatto ma al più un errore di diritto (Cass., 20 giugno 2017, n. 15346). E' stato anzi chiarito che questa violazione, correttamente riconducile al combinato disposto dell'art. 395 c.p.c., n. 5 e art. 391 bis c.p.c., non comporta alcuna violazione degli artt. 3, 24 e 111 Cost., dovendosi pertanto escludere la sussistenza dei presupposti per ritenere non manifestamente infondata la relativa questione di legittimità costituzionale (Cass., 30 dicembre 2011, n. 30245). D'altronde si è anche affermato che la revocazione per l'errore di fatto deve escludersi tutte volte che la pronunzia sul motivo sia effettivamente intervenuta, anche se con motivazione che non abbia preso specificamente in esame alcune delle argomentazioni svolte come motivi di censura del punto (Sez. U., 27 novembre 2019, n. 31032).

Questo collegio condivide tale orientamento, cui si intende dare continuità, tanto più che un giudicato interno non rientra comunque nell'errore percettivo di un fatto, richiedendo al contrario una attività interpretativa, inammissibile in sede di giudizio revocatorio ex art. 391 bis c.p.c..

In conclusione l'intero ricorso va rigettato.

All'esito del giudizio segue la soccombenza della ricorrente anche nelle spese processuali, che si liquidano, per il giudizio revocatorio, in favore dell'Agenzia delle entrate nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso avverso il diniego di definizione agevolata ai sensi del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6, convertito in L. 17 dicembre 2018, n. 136; rigetta il ricorso per revocazione. Condanna la società alla rifusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro 13.000,00 per competenze, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del medesimo art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 5 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 settembre 2022

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza