Sentenza del 30/11/2022 n. 35297 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, con sentenza n. 135/21/2013, depositata in data 14 ottobre 2013, aveva rigettato l'appello proposto dalla società San B. società unipersonale a r.l. ed aveva accolto l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Caltanissetta n. 251/01/2009, con la quale, in parziale accoglimento del ricorso della società contribuente, era stata dichiarata l'illegittimità del maggior imponibile accertato per IVA di Euro 1.225.091,54, con IVA corrispondente di Euro 55.742,84 ed era stata confermato nel resto l'avviso di accertamento impugnato n. 8930301003912008, che, per l'anno di imposta 2003, aveva accertato il maggior reddito imponibile da assoggettare ad IRPEG di Euro 1.226.228,86, il maggior valore della produzione di Euro 1.226.228,86 ed una maggiore IVA di Euro 55.845,00, con applicazione delle consequenziali sanzioni.

2. Avverso tale sentenza la società San B. aveva proposto ricorso per cassazione, con atto affidato a "tre motivi", e la Corte di cassazione, con ordinanza n. 6626/21 del 10 marzo 2021, considerato che con l'"unico motivo di ricorso" la società ricorrente aveva dedotto la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (evidenziando che la Commissione tributaria regionale aveva omesso di pronunciarsi sul motivo di appello concernente l'applicazione del D.L. n. 41 del 1995, art. 15, anche in materia di IRPEG e di IRAP, a dispetto di quanto ritenuto dal giudice di primo grado), aveva ritenuto il motivo infondato.

3. Questa Corte, in particolare, aveva affermato che la Commissione tributaria regionale non solo aveva dimostrato di avere preso in considerazione la censura di parte ricorrente, riproducendola nella parte della sentenza concernente lo svolgimento del processo (pag. 1), ma aveva, altresì, fornito un'interpretazione del D.L. n. 41 del 1995, art. 15, assolutamente incompatibile con la tesi sostenuta dalla società, disattendendo, in tale modo (ed espressamente: "va, quindi, respinto l'appello principale") il motivo proposto; non poteva, pertanto, ragionevolmente sostenersi che la Commissione tributaria regionale avesse omesso di pronunciare sul motivo proposto dalla società San Basilio.

4. La società San B., società unipersonale a r.l., avverso il superiore provvedimento, ha proposto ricorso per revocazione, con atto affidato ad un unico motivo.

5. L'Amministrazione intimata si è costituita al fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell'art. 370 c.p.c., comma 1.

6. La Procura generale della Corte di cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso per revocazione avverso la ordinanza de.asilio Società unipersonale a r.l. in liquidazione contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia n. 135/21/2013 del 14 ottobre 2013; giudicando in rescissorio, l'accoglimento del secondo motivo del ricorso proposto contro la predetta sentenza, assorbito il restante, con le conseguenze di legge.

Motivi della decisione

1. Con unico motivo rescindente, la società San B. si duole dell'errore revocatorio che graverebbe, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 4, l'ordinanza impugnata, sul rilievo per cui questa Corte sarebbe incorsa in un errore di fatto decisivo, poichè risultava indiscutibilmente che i motivi di ricorso proposti erano tre e che l'omessa lettura, con la conseguente assenza di qualsivoglia scrutinio, di alcuni motivi di ricorso (specificamente il secondo e il terzo), configurava un errore revocatorio.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2 Deve premettersi che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la pronuncia della Corte di cassazione è affetta da errore di fatto revocatorio, cioè rilevante ai sensi dell'art. 391 bis c.p.c., comma 1 e art. 395 c.p.c., n. 4, quando esso:

-) consista in un mero errore di percezione od in una svista materiale concernenti un "fatto" (processuale o sostanziale) e, perciò, non riguardi nè la violazione o falsa applicazione di norme giuridiche nè l'attività interpretativa o valutativa (come l'apprezzamento delle risultanze processuali) compiuta dal giudice (cfr. Cass. 21 febbraio 2020, n. 4584; Cass., 29 dicembre 2011, n. 29922; Cass., Sez. U., 30 ottobre 2008, n. 26022);

-) emerga dal contrasto tra una dichiarazione espressa, basata su una mera "supposizione", che non integra un "giudizio" e che, quindi, non si risolve in una valutazione contenuta nella pronuncia e quanto invece risulta dagli atti interni del giudizio ("atti o documenti della causa") (cfr. Cass., 29 ottobre 2010, n. 22171; Cass., 11 gennaio 2018, n. 442);

-) appaia oggettivamente ed immediatamente rilevabile (supposizione di un fatto la cui verità è "incontrastabilmente" esclusa; oppure ritenuta inesistenza di un fatto la cui verità è "positivamente" stabilita), tanto da non richiedere, per essere apprezzato, lo sviluppo di argomentazioni induttive e di indagini ermeneutiche (cfr. Cass., 29 marzo 2006, n. 7127; Cass., 18 febbraio 2015, n. 3180);

-) riguardi un fatto decisivo (nel senso che "la decisione è fondata" sul fatto erroneamente ritenuto esistente o inesistente, tanto che, se non vi fosse stato errore, la decisione sarebbe stata diversa) (cfr. Cass., 26 gennaio 2022, n. 2236);

-) attenga a fatto che non abbia costituito, in giudizio, un punto controverso sul quale si sia pronunciato il giudice (Cass., 22 ottobre 2019, n. 26890; Cass., 26 agosto 2015, n. 17163).

La Corte ha, quindi, evidenziato che l'errore non può riguardare la violazione o falsa applicazione di norme giuridiche ovvero la valutazione e l'interpretazione dei fatti storici; deve avere i caratteri dell'assoluta evidenza e della semplice rilevabilità sulla base del solo raffronto tra la sentenza impugnata e gli atti e i documenti di causa, senza necessità di argomentazioni induttive o di particolari indagini ermeneutiche; deve essere essenziale e decisivo, nel senso che tra la percezione asseritamente erronea da parte del giudice e la decisione da lui emessa deve esistere un nesso causale tale che senza l'errore la pronuncia sarebbe stata diversa (Cass., 13 giugno 2017, n. 14656).

1.3 Con specifico riferimento al caso in esame, le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che "l'impugnazione per revocazione delle sentenze della Corte di cassazione è ammessa nell'ipotesi di errore compiuto nella lettura degli atti interni al giudizio di legittimità, errore che presuppone l'esistenza di divergenti rappresentazioni dello stesso oggetto, emergenti una dalla sentenza e l'altra dagli atti e documenti di causa; pertanto, è esperibile, 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 che non abbia deciso su uno o più motivi di ricorso, ma deve escludersi il vizio revocatorio 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, perchè in tal caso è dedotto non già un errore di fatto (quale svista percettiva immediatamente percepibile), bensì un'errata considerazione e interpretazione dell'oggetto di ricorso e, quindi, un errore di giudizio" (Cass., Sez. U., 27 novembre 2019, n. 31032 e, più di recente, Cass., 26 gennaio 2022, n. 2244).

Più specificamente, per integrare l'errore revocatorio di fatto deve riscontrarsi un mancato esame di uno dei motivi di ricorso nell'erronea supposizione dell'inesistenza del motivo stesso; l'errore nella percezione di un fatto processuale e non frutto di una mera omissione di valutazione di alcuni suoi elementi; non una semplice carenza, nella motivazione della sentenza, di qualsiasi giustificazione "in iure" circa il mancato esame di un motivo pur presente nel ricorso (ciò che integra mera dimenticanza), bensì l'erronea supposizione dell'inesistenza del motivo stesso, ovvero di un fatto processuale, invece, esistente (Cass., 13 dicembre 2016 n. 25560; Cass., 6 giugno 2016, n. 11530).

1.4 Nella specie, l'unico motivo di revocazione contesta come errore di fatto l'omesso scrutinio del secondo e del terzo motivo di ricorso con i quali la società ricorrente aveva dedotto: 1) la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 41 del 1995, art. 15, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 85 del 1995, art. 15 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3); 2) l'omesso esame di un fatto decisivo del giudizio oggetto di discussione tra le parti e specificamente la circostanza della non pertinenza della dichiarazione resa da A.A., che aveva stipulato l'atto di acquisto il 13 aprile 2006 e non si riferiva, dunque, all'anno di imposta relativo all'anno 2003, richiamata nella motivazione dell'avviso di accertamento, in quanto relativa ad un periodo di imposta diverso da quello dell'accertamento (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

1.5 Ciò posto, con riferimento ad entrambi i profili di censura sollevati il motivo di revocazione è fondato, perchè la Corte di Cassazione ha del tutto omesso di leggere e, quindi, di esaminare il secondo il motivo del ricorso per cassazione, come emerge, all'evidenza, anche dalla lettura

dell'ordinanza impugnata, laddove evidenzia che il ricorso per cassazione era fondato su un unico motivo e che questo unico motivo era infondato (cfr. pag. 2 dell'ordinanza impugnata).

La pretermissione dell'esame del secondo e terzo motivo di ricorso per cassazione integra, infatti, un errore revocatorio in cui è incorsa la Corte di Cassazione, con la conseguenza che l'ordinanza impugnata è da rescindersi nella parte in cui non ha delibato il secondo e il terzo motivo di ricorso ed, entro tali limiti, deve procedersi al giudizio rescissorio (cfr. Cass. 18 settembre 2020, n. 19450).

1.6 Come già detto, il secondo motivo del ricorso per cassazione censurava la violazione del D.L. n. 41 del 1995, art. 15, per non avere rilevato che l'Ufficio non poteva rettificare il valore di cessione dei beni immobili quando l'importo dichiarato risultava non inferiore al valore determinato secondo le risultanze catastali.

1.7 In proposito, questa Corte, di recente, ha statuito il seguente principio di diritto: "In tema di IVA, in caso di cessione di beni immobili, ai fini della determinazione della base imponibile, il D.L. n. 41 del 1995, art. 15 conv. in L. n. 85 del 1995 (applicabile "ratione temporis"), deve essere interpretato nel senso che qualora il corrispettivo indicato nell'atto di compravendita sia uguale o superiore al valore indicato dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 4, può essere emesso avviso di rettifica unicamente nel caso in cui il prezzo reale risulti da un documento scritto, non essendo ammissibile la prova per presunzioni" (Cass., 14 gennaio 2022, n. 1002).

In particolare, questa Corte, nell'ordinanza richiamata n. 1002 del 2022, ha affermato che:

"-) secondo quanto previsto dal D.L. n. 41 del 1995, art. 15, comma 1, "Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto non si procede a rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, salvo che dà atto o documento il corrispettivo risulti di maggiore ammontare, se lo stesso è indicato nell'atto in misura non inferiore al valore determinato ai sensi del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 4";

-) tale disposizione è stata abrogata dal D.L. n. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35 conv. con modif. nella L. 4 agosto 2006, n. 248, con effetto a far data dal 04/07/2006 (cfr. L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 265: cfr. Cass. n. 23379 del 19/09/2019) e non ripristinata dalla L. 7 luglio 2009, n. 88, art. 24, comma 4, che, riformulando il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3, ha eliminato, ai fini IVA, la stima basata sul valore normale delle transazioni immobiliari (cfr., da ultimo, Cass. n. 6128 del 05/03/2021 e la giurisprudenza dalla stessa richiamata); peraltro, la disposizione abrogata (D.L. n. 41 del 1995, art. 15, comma 1 più sopra riportato, in vigore fino al 03/07/2006), trova applicazione al caso di specie in quanto l'avviso di accertamento si riferisce all'anno d'imposta 2005 e quindi riguarda atti formatisi antecedentemente alla sua abrogazione (cfr. Cass. n. 4969 del 24/02/2021 e Cass. n. 18260 del 24/06/2021);

-) trattasi, infatti, di disposizione che, introducendo una limitazione al potere di accertamento dell'Agenzia delle entrate, ha una chiara natura sostanziale e, pertanto, la sua applicabilità ratione temporis non può essere messa in discussione dalla disciplina successivamente introdotta;

-) invero, detta disposizione ha lo scopo di ridurre la possibilità di rimettere in discussione, in sede di accertamento, il prezzo di cessione dei fabbricati classati nelle categorie A, B e C, laddove lo stesso sia stato contrattualmente determinato in misura uguale o superiore a quanto risultante dalla applicazione dei criteri previsti dall'art. 52, comma 4, TUR;

-) la ratio legis è, quindi, quella di evitare che, in sede di compravendita, vengano dichiarati importi simulati irrisori e di favorire la dichiarazione di un importo ritenuto legalmente congruo, con la contropartita, per il contribuente, di evitare l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria;

-) si noti che, come chiarito dalla risoluzione del 29 aprile 1996, n. 62/E/III-7-1081 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'art. 15 non prevede alcuna deroga al criterio di determinazione della base imponibile riferito ai trasferimenti di fabbricati, che è, comunque, costituito, secondo i principi delle direttive comunitarie recepiti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13 dall'ammontare complessivo del corrispettivo effettivamente pagato al cedente secondo le condizioni contrattuali, ma viene riconosciuta rilevanza, ai fini dell'esecuzione del controllo sulla corretta applicazione dell'IVA, al fatto che sia indicato nell'atto di vendita un prezzo inferiore al parametro determinato in base alla rendita catastale;

-) in tali ipotesi, pertanto, non opera in via automatica la presunzione che sia stata ridotta la base imponibile, in quanto la norma contenuta nel richiamato art. 15 è volta ad individuare situazioni che suggeriscono l'opportunità di eseguire controlli da cui possano emergere elementi concreti che l'Agenzia delle entrate può utilizzare per l'esercizio dei poteri di accertamento;

-) secondo quanto disposto dall'art. 15, pertanto, nell'ipotesi di prezzo dichiarato uguale o superiore a quello risultante dall'applicazione dell'art. 52, comma 4, TUR, l'eventuale rettifica è possibile solo quando il diverso prezzo accertato risulti da un documento scritto, come, ad esempio, accade quando il contratto definitivo rechi l'indicazione di un prezzo inferiore a quello indicato nel contratto preliminare di compravendita ovvero anche nell'eventuale contratto di mutuo stipulato dall'acquirente con un ente creditizio;

-) onde non privare la norma del suo significato pratico, il riferimento ad atti e documenti contenuto nel D.L. n. 41 del 1995, art. 15, comma 1, va applicato restrittivamente, senza lasciare Spa zio ad interpretazioni estensive o analogiche;

-) la possibilità di fare ricorso alla prova presuntiva, pertanto, deve ritenersi limitata alle sole ipotesi in cui il prezzo dichiarato a fini fiscali sia inferiore a quello previsto dall'art. 52, comma 4, TUR (come verificatosi nell'ipotesi esaminata, da ultimo, da Cass. n. 23379 del 2019, cit.) e non anche, nell'ipotesi in cui lo stesso sia uguale o superiore (come accade nel caso di specie), laddove la rettifica sarà consentita all'Amministrazione finanziaria solo se "da atto o documento il corrispettivo risulti di maggiore ammontare".

1.8 Questa Corte ha anche precisato che, esclusa la retroattività delle nuove disposizioni del D.L. n. 223 del 2006, riguardanti l'accertamento della base imponibile (art. 35, comma 23-ter) e l'ampliamento dei poteri di controllo degli uffici finanziari (art. 35, comma 24), i limiti all'accertamento di valore previsti dal TUIR, art. 52, commi 4 e 5, ed estesi dal D.L. n. 41 del 1995,

art. 15, agli accertamenti I.V.A., abbiano continuato a valere per gli atti pubblici formati, le scritture private autenticate e le scritture private registrate in data antecedente a quella di entrata in vigore della legge di conversione del decreto Visco-Bersani (Cass., 19 settembre 2019, n. 23379; Cass.,24 giugno 2021, n. 18260), con la conseguenza che le previsioni del D.L. n. 223 del 2006 non sono invocabili con riferimento ad atti di compravendita stipulati in data antecedente all'entrata in vigore della legge di conversione richiamata, in relazione ai quali trovano applicazione i limiti di accertamento di valori previsti dall'art. 52, commi 4 e 5, del TUIR e dal D.L. n. 41 del 1995, art. 15.

In particolare, con riferimento agli atti stipulati in data antecedente al 4 luglio 2006, relativamente all'accertamento ai fini I.V.A., è precluso il potere di rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati, qualora questo risulti di ammontare non inferiore al valore dichiarato e determinato con il criterio di cui al D.P.R. n. 131 del 1986; l'art. 52, comma 4, prevede, infatti, che gli uffici finanziari possono controllare la veridicità del corrispettivo dichiarato, ma con specifici limiti di prova, come si evince dall'inciso "salvo che da un atto o un documento risultasse un corrispettivo di valore superiore a quello dichiarato dal contribuente", dunque facendo unicamente riferimento a elementi di prova documentale, non potendo fondare l'accertamento su mere presunzioni estimative; la previsione di cui al D.L. n. 41 del 1995, art. 15, deve, dunque, essere interpretata 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 I.V.A. solo sulla base di atti e documenti che comprovino l'omessa fatturazione di una parte del prezzo.

1.9 La pronuncia della Commissione tributaria regionale della Sicilia non ha fatto corretta applicazione dei principi sopra affermati, in quanto ha erroneamente ritenuto non applicabile alla fattispecie la previsione di cui al D.L. n. 41 del 1995, art. 15; in particolare, i giudici di secondo grado hanno ritenuto legittimo l'accertamento fiscale del maggior prezzo condotto dall'Ufficio sulla base di semplici elementi presuntivi, anche nell'ipotesi in cui il corrispettivo dichiarato dalle parti era compatibile (in quanto uguale o superiore) a quello legalmente predeterminato, non verificando se, da uno specifico atto o documento (ad es. contratto preliminare, contratto di mutuo) risultava l'indicazione di un prezzo di vendita superiore a quello specificato nel rogito.

1.10 Ed infatti, la Commissione tributaria regionale, a pag. 2 e 3 della sentenza n. 135/21/2013 del 14 ottobre 2013, ha ritenuto priva di pregio l'affermazione della società appellante secondo cui ai sensi del D.L. n. 41 del 1995, art. 15, non si poteva procedere a rettifica del corrispettivo di cessione dei fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, anche se il prezzo era stato indicato, in misura non inferiore al valore determinato ai sensi del T.U. n. 131 del 1986, art. 52, comma 4 concernente l'imposta di registro" (cfr. pag. 1 dell'ordinanza di questa Corte n. 6626 del 2021).

2. Il terzo motivo di ricorso, con il quale la società ricorrente deduce l'omesso esame della pertinenza delle dichiarazioni rese da A.A., che aveva stipulato l'atto di acquisto il 13 aprile 2006 e non si riferiva, dunque, all'anno di imposta relativo all'anno 2003, richiamata nella motivazione dell'avviso di accertamento, deve ritenersi assorbito.

3. In conclusione, va accolto il ricorso per revocazione proposto dalla San Basilio Società unipersonale a r.l. avverso l'ordinanza della Corte di cassazione del 10 marzo 2021, n. 6626, che va revocata nella parte in cui non ha esaminato il secondo e il terzo motivo del ricorso per cassazione e, giudicando in rescissorio, va accolto il secondo motivo del ricorso per cassazione proposto contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, n. 135/21/2013 del 14 ottobre 2013; con assorbimento del terzo motivo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso per revocazione proposto dalla San Basilio Società unipersonale a r.l. in liquidazione contro l'ordinanza della Corte di cassazione del 10 marzo 2021, n. 6626, che revoca limitatamente all'omesso esame del secondo e terzo motivo del ricorso per cassazione e, giudicando in rescissorio, accoglie il secondo motivo del ricorso per cassazione proposto avvero la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, n. 135/21/2013 del 14 ottobre 2013, assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 30 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza