

Sentenza del 13/12/2023 n. 34900 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Tivoli 2000 Srl ha impugnato l'avviso di liquidazione per imposta di registro, ipotecaria e catastale sulla sentenza del Tribunale di Roma n. 19756 del 2006, lamentando il difetto di motivazione, l'inversione dell'onere della prova e la violazione di legge, stante l'applicabilità dell'I.v.a..

2. La sentenza oggetto di tassazione ha trasferito, ex art. 2932 c.c., alla Tivoli 2000 Srl la quota pari a 1/3 di un terreno di proprietà della Polverificio Stacchini Srl per il corrispettivo di Euro 5.750.000 da intendersi regolato ed estinto per compensazione con il credito riconosciuto dalla Stacchini e della Interporto. Nell'avviso di liquidazione il trasferimento (valore Euro 5.750.000) è stato sottoposto ad imposta di registro, ipotecaria e catastale con l'aliquota dell'8%, la caparra confirmatoria (valore Euro 1.291.142,25) ad imposta di registro con l'aliquota dello 0,5% ed il riconoscimento del debito (valore Euro 5.750.000) ad imposta di registro con l'aliquota del 3%.

3. Il ricorso è stato accolto in primo grado, stante la ritenuta applicabilità dell'i.v.a. e conseguente necessità di liquidare l'imposta di registro in misura fissa, ma rigettato all'esito dell'accoglimento dell'appello principale dell'Agenzia delle Entrate e del rigetto di quello incidentale della contribuente. In particolare la Commissione tributaria regionale ha valorizzato che la natura non edificabile della consistenza maggioritaria del terreno trasferito e la congrua motivazione dell'avviso di liquidazione, mentre ha escluso la lamentata duplicazione di imposta, sottolineando i diversi accordi contrattuali, sorretti da cause diverse, sottoposti a tassazione.

3. Accolto il ricorso per cassazione della Tivoli 2000 Srl, il giudizio è stato rinviato alla Commissione tributaria regionale del Lazio, davanti alla quale è stato ritualmente riassunto.

3.1. Nell'ordinanza Cass. Civ. n. 3555 del 14/02/2018 della Suprema Corte si legge: "La commissione tributaria regionale ha ritenuto che il terreno in questione fosse scorporabile in due diverse porzioni, così da risultare solo parzialmente edificabile; con conseguente sua integrale tassazione fuori campo Iva, in applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. c) secondo cui "non sono considerate cessioni di beni: (...) c) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni (...)". Contrariamente a tale assunto, l'area in questione andava considerata nella sua destinazione edificatoria unitaria, costituendo elemento incontroverso di causa che anche le zone non interessate da strumenti di diretta ed esecutiva edificabilità, fossero purtuttavia ricomprese (come da CDU e consulenza tecnica di parte) in sottozona di PRG con destinazione a viabilità ed asservimento pertinenziale ai suoli direttamente edificati con destinazione industriale". La Corte ha, pertanto, concluso, richiamati i suoi orientamenti consolidati, che "la

considerazione unitaria dell'intera area - così come dedotta nell'atto di trasferimento ex art. 2932 c.c. in quanto finalizzata alla realizzazione di un unico intervento edificatorio - doveva indurre il giudice regionale a fare diversa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 cit., art. 2, con conseguente assoggettamento del trasferimento in questione ad Iva, e non ad imposta proporzionale di registro".

3.2. Il giudice di legittimità, inoltre, pur superando le doglianze relative alla mancata allegazione all'avviso di liquidazione della sentenza del Tribunale di Roma, ha accolto per quanto di ragione i motivi del ricorso per cassazione della contribuente aventi ad oggetto la carenza di motivazione dell'avviso opposto (e l'incomprensibilità del criterio di liquidazione) sotto il peculiare profilo della indebita imposizione di registro per Euro 172.500,00, pari al 3% sull'importo di Euro 5.705.000,00 - importo che, a detta della società stessa, costituiva - in base alla sentenza del tribunale - null'altro che il debito di restituzione della caparra versata per la vendita rimasta ineseguita, oltre interessi, e, cioè, il debito successivamente imputato a corrispettivo della vendita - più precisamente il quinto ed il settimo motivo con cui si è dedotta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 e 5, la carente motivazione e violazione della normativa disciplinante l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo. In proposito si è osservato che "la società contribuente ha inteso riferire tale imposizione - sulla base degli elementi desumibili dall'avviso di liquidazione e di quelli successivamente portati dall'ufficio in corso di giudizio - non già ad un autonomo enunciato di "riconoscimento di debito" (per il quale varrebbe il richiamo all'autonoma tassazione D.P.R. n. 131 del 1986, ex artt. 20 segg.), ma alla "restituzione della caparra" mediante imputazione a corrispettivo; ovvero alla stessa causa della già tassata, compravendita. Si tratta di aspetto (dedotto fin dal ricorso introduttivo) di indubbia rilevanza che, come si è visto, il giudice di appello non ha adeguatamente vagliato, dando apoditticamente per scontato che l'autonoma imposizione proporzionale di tale importo fosse legittima perchè rispondente ad una causa diversa dalla vendita. Ciò integra il vizio motivazionale lamentato, con conseguente necessità di cassazione - in parte qua - della sentenza impugnata, e rinvio alla commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione. In definitiva, il giudice di rinvio dovrà riconsiderare la legittimità dell'imposizione (a titolo di Iva, sul trasferimento immobiliare) anche sotto tale specifico aspetto; esplicitando adeguatamente le ragioni per cui si tratterebbe, nella specie, di effetti giuridici autonomamente tassabili con imposta proporzionale di registro, così da escludere la possibilità di duplicazione di imposta".

4. Il giudice del rinvio ha respinto l'appello dell'Amministrazione finanziaria ed accolto quello incidentale della società, ritenendo che "l'avviso di liquidazione deve essere annullato relativamente all'avvenuto assoggettamento del trasferimento dell'area in questione all'imposta di registro, ipotecaria catastale e proporzionale anzichè in misura fissa, trattandosi di operazione, come ribadito dalla Suprema Corte, soggetta a i.v.a." e pure relativamente all'ulteriore profilo motivazionale "perchè secondo la Suprema Corte nell'avviso de quo sembrerebbe essere avvenuta una duplicazione di liquidazione dell'imposta di registro: la prima per Euro 466.455,00 con il codice tributo 105T e poi una seconda per Euro 172.500 con il codice tributo 109T".

5. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate.

6. La contribuente ha resistito con controricorso.

7. La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 5 dicembre 2023.

8. La Procura Generale presso la Cassazione ha depositato le conclusioni scritte, con cui ha chiesto rigettarsi il ricorso.

Motivi della decisione 1. L'Agenzia delle Entrate ha dedotto, con unico motivo, la violazione, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e 4, dell' art. 384 c.p.c. e dell' art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e il D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 , per difetto di motivazione o motivazione apparente, avendo la Commissione tributaria regionale completamente obliterato l'indagine di fatto necessaria in base al provvedimento della Corte di cassazione e diretta a verificare se l'imposizione di registro pari ad Euro 172.500,00 fosse riferibile ad un'autonoma disposizione di riconoscimento di debito oppure all'imputazione della somma a corrispettivo della cessione.

2. Il ricorso è fondato e merita accoglimento per quanto di ragione.

2.1. La ricorrente Agenzia ha denunciato, non solo la carente o apparente motivazione, ma in primo luogo la violazione dell' art. 384 c.p.c., che, al comma 2, stabilisce che il giudice del rinvio deve uniformarsi al principio di diritto enunciato e comunque a quanto statuito dalla Corte.

Come già più volte evidenziato, in caso di ricorso per cassazione avverso la sentenza del giudice di rinvio fondato sulla deduzione della infedele esecuzione dei compiti affidatigli con la precedente pronuncia di annullamento, il sindacato della S.C. si risolve nel controllo dei poteri propri del suddetto giudice di rinvio, per effetto di tale affidamento e dell'osservanza dei relativi limiti, la cui estensione varia a seconda che l'annullamento stesso sia avvenuto per violazione di norme di diritto ovvero per vizi della motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, in quanto, nella prima ipotesi, egli è tenuto soltanto ad uniformarsi al principio di diritto enunciato nella sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti, già acquisiti al processo, mentre, nel secondo caso, la sentenza rescindente - indicando i punti specifici di carenza o di contraddittorietà della motivazione - non limita il potere del giudice di rinvio all'esame dei soli punti indicati, da considerarsi come isolati dal restante materiale probatorio, ma conserva al giudice stesso tutte le facoltà che gli competevano originariamente quale giudice di merito, relative ai poteri di indagine e di valutazione della prova, nell'ambito dello specifico capo della sentenza di annullamento. In quest'ultima ipotesi, poi, il giudice di rinvio, nel rinnovare il giudizio, è tenuto a giustificare il proprio convincimento secondo lo schema esplicitamente od implicitamente enunciato nella sentenza di annullamento, in sede di esame della coerenza del discorso giustificativo, evitando di fondare la decisione sugli stessi elementi del provvedimento annullato, ritenuti illogici, e con necessità, a seconda dei casi, di eliminare le contraddizioni e sopperire ai difetti argomentativi riscontrati (Cass. Civ. 2 febbraio 2018, n. 2652).

2.2. Nel caso di specie, la Corte di cassazione, da un lato, ha accolto il terzo, quarto ed il sesto motivo del ricorso per cassazione, qualificando l'oggetto della cessione come terreno non edificabile ed affermandone, quindi, la sottoposizione ad i.v.a. ed imposta di registro in misura fissa e non proporzionale, e, dall'altro lato, ha accolto il quinto e settimo motivo del ricorso per

cassazione, con cui la contribuente aveva denunciato la carente motivazione della sentenza impugnata e la violazione della disciplina sulla motivazione dell'avviso di accertamento anche in ordine al profilo dell'avvenuta duplicazione di imposta riguardo all'applicazione dell'imposta di registro per Euro 172.500,00, pari al 3% sull'importo di Euro 5.705.000,00. In ordine all'accoglimento del quinto e del settimo motivo, nell'ordinanza di annullamento, si è precisato che "la società contribuente ha inteso riferire tale imposizione - sulla base degli elementi desumibili dall'avviso di liquidazione e di quelli successivamente portati dall'ufficio in corso di giudizio - non già ad un autonomo enunciato di "riconoscimento di debito" (per il quale varrebbe il richiamo all'autonoma tassazione D.P.R. n. 131 del 1986 , ex artt. 20 segg.), ma alla "restituzione della caparra" mediante imputazione a corrispettivo; ovvero alla stessa causa della già tassata, compravendita" e che "il giudice di appello non ha adeguatamente vagliato, dando apoditticamente per scontato che l'autonoma imposizione proporzionale di tale importo fosse legittima perchè rispondente ad una causa diversa dalla vendita".

Pertanto, il giudice di legittimità ha rimesso al giudice del rinvio l'accertamento di fatto avente ad oggetto l'individuazione dello specifico atto tassato con l'applicazione dell'aliquota del 3% sull'importo di Euro 5.705.000,0, da compiersi in base all'atto impositivo impugnato, alla sentenza oggetto di registrazione, alle deduzioni delle parti ed al materiale istruttorio acquisito nel giudizio di merito: accertamento di fatto che non è possibile svolgere in sede di legittimità. Più precisamente, nell'ordinanza di rinvio si legge: "il giudice di rinvio dovrà riconsiderare la legittimità dell'imposizione (a titolo di Iva, sul trasferimento immobiliare) anche sotto tale specifico aspetto; esplicitando adeguatamente le ragioni per cui si tratterebbe, nella specie, di effetti giuridici autonomamente tassabili con imposta proporzionale di registro, così da escludere la possibilità di duplicazione di imposta".

Il giudice del rinvio, mentre si è uniformato alla prima statuizione della Corte di cassazione, annullando l'avviso di liquidazione nella parte in cui ha assoggettato ad imposta di registro proporzionale il trasferimento del terreno, non ha osservato la seconda statuizione, che imponeva di compiere uno specifico accertamento di fatto e di esplicitare adeguatamente le ragioni del proprio convincimento, verificando se effettivamente, alla luce della motivazione dell'avviso di liquidazione, possano individuarsi ulteriori "effetti giuridici autonomamente tassabili con imposta proporzionale di registro", diversi da quelli derivanti dal trasferimento del terreno. In ordine a tale profilo, difatti, il giudice del rinvio non ha effettuato alcun accertamento di fatto (e conseguentemente non ha neppure esplicitato le ragioni delle conclusioni raggiunte), limitandosi ad annullare l'avviso "perchè secondo la Suprema Corte...sembrerebbe essere avvenuta una duplicazione di liquidazione dell'imposta di registro".

Il motivo deve, dunque, essere accolto per quanto di ragione ed il giudizio nuovamente rinviato alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio - limitatamente alla parte dell'avviso di liquidazione relativa all'applicazione dell'aliquota del 3% sull'importo di Euro 5.705.000,0 - affinché la Corte svolga il necessario accertamento di fatto e verifichi con adeguata motivazione se effettivamente sussistono effetti giuridici autonomamente tassabili con imposta proporzionale di registro, diversi da quelli derivanti dalla cessione del terreno e non riconducibili alla stessa.

3. In conclusione, il ricorso deve essere accolto ed il giudizio rinviato alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, a cui si demanda anche la regolamentazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte:

accoglie per quanto di ragione il ricorso e rinvia il giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui si demanda anche la regolamentazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza