Sentenza del 14/12/2023 n. 35055 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria regionale (CTR) delle Marche, con sentenza n. 523/02/20, depositata il 14/9/2020, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate e, per l'effetto, riformava la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dalla A.A. e C. Sas avverso l'avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia delle entrate aveva rideterminato le imposte ipotecarie e catastali dovute dalla contribuente relative all'atto di vendita con riserva di proprietà di un immobile seguito da retrocessione per mancato pagamento del prezzo; avviso fondato sul diverso valore attribuito al bene di Euro. 3.550.000,00 anzichè Euro. 2.465.634,00.

2. Avverso tale sentenza la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a 7 motivi.

3. L'Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

4. In prossimità dell'udienza pubblica la ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo la A.A. e C. Sas denuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 il difetto di motivazione della sentenza, per essere quest'ultima solo apparente e non correlata e/o riferibile alle questioni di diritto sollevate dalle parti; nonchè la violazione degli artt. 112 , 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e art. 161 c.p.c. e, in particolare, del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato e, infine, dell' art. 111 Cost. La ricorrente rileva che oggetto del giudizio non era se l'imposta di registro era dovuta sull'atto di retrocessione, ma se tale imposta fosse dovuta in misura proporzionale (in ragione del principio di alternatività Iva-Registro) sull'originario atto di compravendita, precisando nell'illustrazione di tale motivo, le doglianze proposte nel corso del giudizio e relative all'errata valutazione dell'immobile oggetto di imposizione e, quindi, la relativa base imponibile.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, che la sentenza impugnata è talmente succinta e laconica da impedire ogni comprensione in merito alle ragioni della decisione, con conseguente violazione dell' art. 111 Cost. e dell' art. 118 disp. att. c.c. oggetto del richiamo del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 1 .

3. Con il terzo motivo viene denunciata, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 40 e, dunque, del divieto di doppia imposizione da esso sancito. In particolare, la ricorrente rileva che le parti avevano assoggettato ad Iva l'atto di compravendita, conseguendo da ciò l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di poter procedere all'accertamento del maggior valore-prezzo prevista esclusivamente nei casi di atti sottoposti ad imposta di registro. Da ciò conseguiva che l'Agenzia

delle entrate si doveva limitare ad applicare, quale base imponibile, quella indicata nell'atto di compravendita.

4. Con il quarto motivo si deduce, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 51 , comma 2, per essere l'atto di rettifica impugnato basato su una perizia bancaria redatta per finalità diverse dalla concessione di un mutuo per compravendita (perizia per un mutuo per ristrutturazione, con calcolo del valore complessivo dell'immobile "a lavori finiti") e, dunque, priva della valutazione del vero "valore venale in commercio" del bene.

5. Con la quinta censura viene dedotta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione in merito alla idoneità, o meno, della valutazione automatica basata sul valore catastale dell'immobile rivalutato e moltiplicato per il coefficiente di riferimento.

6. Con il sesto motivo si deduce ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 51 , comma 3, per l'asserito illegittimo utilizzo per la rettifica del costo di costruzione dell'immobile, senza l'utilizzo di parametri comparativi e senza riferimenti al valore ipotetico "di mercato" dell'immobile.

7. Con il settimo motivo la ricorrente lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, che la CTR ha omesso l'esame sul fatto decisivo del giudizio circa la necessità che l'immobile compravenduto doveva essere sottoposto ad importanti lavori di adeguamento e ristrutturazione.

8. Il primo e il secondo motivo, da trattarsi congiuntamente in quanto afferenti sostanzialmente alle medesime questioni, non sono fondati.

Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, si è in presenza di una "motivazione apparente" allorchè la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè costituita da argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. Si è così precisato che "ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (vedi Cass. n. 9105 del 2017 ; n. 20921 del 2019) ed ancora che "la motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente quando pur se graficamente esistente ed, eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regola la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 Cost., comma 6" (vedi Cass. 13248 del 2020).

Nella specie, la CTR non è incorsa nel suindicato vizio, avendo i giudici del gravame, diversamente da quanto affermato da quelli di primo grado (cfr. a conferma di ciò pag. 7 del ricorso), ritenuto che, essendo la vendita del bene oggetto di tassazione stipulata con riserva di

proprietà a favore della contribuente ed essendo intervenuta la retrocessione del bene, stante il mancato pagamento del prezzo da parte dell'acquirente, l'atto di vendita doveva essere sottoposto all'imposta di registro in misura proporzionale.

Va, infine, rilevato che il richiamo contenuto nel primo motivo di ricorso al presunto difetto di motivazione circa l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, non tiene conto del fatto che, per come emerge dal ricorso (pag. 5-11) e dalla sentenza impugnata, il giudizio ha avuto ad oggetto esclusivamente la questione relativa alla base imponibile su cui calcolare l'imposta di registro per come, peraltro, risulta dallo stesso motivo di ricorso nonchè dal terzo motivo.

9. Il terzo motivo non è fondato.

La censura si fonda sul presupposto argomentativo secondo il quale avendo le parti scelto di assoggettare la compravendita oggetto dell'avviso di rettifica al regime dell'IVA e non a quello dell'imposta di registro, ai fini della individuazione della base imponibile delle imposte catastali e ipotecarie richieste dall'Amministrazione, doveva aversi riguardo al prezzo indicato dalle parti nel contratto e non alla disciplina prevista in tema di imposta di registro. Tale ragionamento viene portato fino all'estrema conseguenza che, essendo unica della base imponibile su cui calcolare le diverse imposte, era carente in capo all'Amministrazione ogni potere di accertamento ai fini catastali e, dunque, l'atto di rettifica impugnato doveva dichiararsi nullo.

9.1 A fronte di tale tesi, il comma 1 dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 prevede che gli atti traslativi a titolo oneroso di beni immobili in genere e gli atti traslativi o costitutivi dei diritti reali immobiliari di godimento siano assoggettati ad imposta proporzionale di registro nella misura del nove per cento. Tuttavia, in forza del c.d. "principio di alternatività Iva/imposta di registro" previsto dall'art. 40, comma 1 cit. D.P.R., per gli atti relativi a cessioni di beni soggetti ad IVA, l'imposta di registro si applica in misura fissa; la norma precisa che si considerano soggette ad IVA, tra le altre, anche le operazioni esenti, ad eccezione di quelle previste dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , nn. 8) e 8-bis). Tali ultime operazioni, pertanto, essendo considerate ai fini di cui trattasi, "non soggette" ad IVA, scontano l'imposta di registro in misura proporzionale. Per le cessioni di beni immobili strumentali, oggetto dell'avviso di rettifica impugnato dalla contribuente, l'esenzione da IVA (nel caso di mancato esercizio dell'opzione per l'assoggettamento dell'operazione ad imposta) è prevista dal numero 8-ter) dell'art. 10 cit., dunque, non trovando applicazione l'eccezione prevista dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 40 , torna applicabile il principio di alternatività IVA/Registro.

Ai fini dell'individuazione della base imponibile su cui calcolare l'imposta di registro, il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 43 sancisce che essa "(...) salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita: a) per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto ovvero, per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione, alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi; (...)", precisando il successivo art. 51 che "1. Ai fini dei precedenti articoli si assume come valore dei beni o dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto. 2. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per

quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore il valore venale in comune commercio. 3. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari l'Ufficio del registro, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore di cui al comma 1 avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonchè ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni". Infine, il successivo art. 52 dispone che "1. L'ufficio, se ritiene che i beni o i diritti di cui all'art. 51, commi 3 e 4 hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni".

9.2 Alla luce del riportato quadro normativo, con specifico riferimento alla cessione immobiliare oggetto del presente giudizio, posta in essere da un soggetto IVA e afferente ad un fabbricato strumentale; essa è soggetta all'esenzione da IVA, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 8-ter). Tale esenzione, tuttavia, può venir meno nel caso, come nella fattispecie in esame, in cui le parti nell'atto d'acquisto esercitano la specifica opzione per l'imponibilità IVA. In ragione di tale scelta il suindicato trasferimento sconta, in aggiunta, l'imposta di registro nella misura fissa (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , ex art. 40), l'imposta ipotecaria del 3%, l'imposta catastale dell'1% (D.Lgs. n. 347 del 1990 , ex art. 10, comma 1, e art. 1-bis della Tariffa allegata allo stesso decreto, come introdotti del D.L. n. 223 del 2006 , art. 35 , comma 10-bis, conv. con modif. in L. n. 248 del 2006).

La scelta operata dalla contribuente di sottoporre al pagamento dell'IVA l'atto di trasferimento dell'immobile oggetto dell'avviso di rettifica, non incide sulla disciplina sulla cui base individuare la base imponibile delle imposte catastali e ipotecarie; disciplina risultante dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , artt. 43 , 51 e 52 . In ragione di ciò, l'avviso di rettifica con il quale l'Agenzia delle entrate, a seguito di rettifica del valore dell'immobile indicato dalle parti nell'atto di compravendita (ex art. 52 cit.), ha rideterminato le imposte dovute dalla società contribuente deve ritenersi pienamente legittimo.

9.3 E', infatti, frutto di un errato presupposto interpretativo l'affermazione della ricorrente secondo cui l'IVA "assorbe" l'imposta di registro per il principio di alternatività D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , ex art. 40 con la conseguenza che, ai fini della determinazione della base imponibile per le imposte catastali e ipotecarie, occorre prendere in esame il prezzo effettivamente concordato tra le parti anche qualora sia diverso dal valore dell'immobile D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 13 e ciò anche in ragione dell'unicità della base imponibile sulla cui base calcolare le diverse imposte. Tale assunto non tiene conto dell'autonomia delle diverse imposte prese in esame (registro, IVA, ipotecaria e catastale), autonomia in ragione della quale questa Corte (Sez. 5, n. 8511 del 16/03/2022 Rv. 664265 - 01) ha affermato che "In tema di imposta ipotecaria e catastale, la determinazione della base imponibile deve avvenire sulla scorta del valore venale del bene, e non del corrispettivo dovuto al cedente, senza che rilevi in contrario la circostanza che la vendita dell'immobile sia assoggettata ad IVA e non ad imposta di

registro, in forza del combinato disposto del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , artt. 52 , 51 , e 43 e del D.Lgs. n. 347 del 1990 , artt. 2 e 10 ".

10. Il quarto il sesto e il settimo motivo, da trattarsi congiuntamente in quanto sostanzialmente afferenti alle medesime questioni, non sono fondati.

Ai fini della verifica del valore dei beni immobili trasferiti con atto soggetto al pagamento dell'imposta di registro e nella prospettiva dell'eventuale emanazione di un avviso di rettifica, il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 51 prevede che l'Ufficio possa fare ricorso: 1) ai trasferimenti e a divisioni e perizie giudiziarie anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto; 2) al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili; 3) ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni.

Questa Corte (Cas. n. 18103 del 2021 Rv. 661783-02) ha sul punto affermato che "In tema di imposta di registro, i plurimi criteri di stima individuati dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 51 , comma 3, ai fini del controllo del valore dichiarato dalle parti per i trasferimenti immobiliari, sono assolutamente "pariordinati", sicchè l'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato può legittimamente fondarsi, oltre che sul parametro comparativo e su quello del reddito, anche su "altri elementi di valutazione", purchè questi ultimi non siano elencati in modo meramente generico e di stile, onde consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa".

Tra tali "altri elementi di valutazione" può certamente rientrare la perizia per la concessione del mutuo indicata dalla ricorrente che, avente valore indiziario, è stata elevata dal giudice ad elemento di prova sul quale fondare il valore venale in comune commercio del bene.

Va, poi, rilevato che, le censure proposte dalla ricorrente sotto il profilo della violazione di legge, in realtà, richiedono di riesaminare gli elementi di fatto posi a fondamento della decisione impugnata al fine di giungere a duna diversa determinazione della base imponibile. Sul punto si osserva che, in tema di prove per presunzione, il controllo della Corte di cassazione non può riguardare il convincimento del giudice del merito sulla rilevanza probatoria degli elementi indiziari o presuntivi, convincimento che costituisce indubbiamente un giudizio di fatto, potendo esclusivamente incidere sulla congruità e logicità della motivazione posta a base del cennato convincimento.

11. Il quinto motivo è inammissibile.

Va ribadito che: "Il vizio di omessa pronuncia su una domanda o eccezione di merito, che integra una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto pronunciato ex art. 112 c.p.c., ricorre quando vi sia omissione di qualsiasi decisione su di un capo di domanda, intendendosi per capo di domanda ogni richiesta delle parti diretta ad ottenere l'attuazione in concreto di una volontà di legge che garantisca un bene all'attore o al convenuto e, in genere, ogni istanza che abbia un contenuto concreto formulato in conclusione specifica, sulla quale deve essere emessa pronuncia di accoglimento o di rigetto" (Cass. n. 7653 del 2012 , Rv. 622441 - 01); "La differenza fra l'omessa pronuncia ai sensi dell' art. 112 c.p.c. e l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia di cui all' art. 360 c.p.c., n. 5 consiste nel fatto che, nel primo caso, l'omesso esame concerne direttamente una domanda od un'eccezione introdotta in causa,

autonomamente apprezzabile, ritualmente ed inequivocabilmente formulata, mentre nel secondo, l'omessa trattazione riguarda una circostanza di fatto che, ove valutata, avrebbe comportato una diversa decisione" (Cass. n. 25714 del 2014 , Rv. 633682 - 01).

Tali premesse risultano necessarie in quanto la censura in esame, seppure proposta quale violazione dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si sviluppa quale omesso esame della contestazione relativa al mancato utilizzo da parte dell'Amministrazione, in sede di rettifica, dei valori catastali seppure inferiori al prezzo dichiarato e, dunque, oltre a non tiene conto dei principi sopra riportati non rispetta neanche il principio di autosufficienza secondo il quale la parte era onerata di indicare in quali atti aveva sollevato la dedotta questione. Va, infine, rilevato che la censura si scontra con il consolidato principio secondo cui con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sè coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove e` sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non e` conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" (Cass. n. 9097 del 2017 , Rv. 643792 - 01).

Nella sostanza, la ricorrente mediante il mezzo in esame richiede, in realtà, alla Corte un nuovo esame delle risultanze istruttorie evidentemente precluso in tale sede.

12. Il ricorso va pertanto rigettato.

13. Nulla va disposto in ordine al governo delle spese del giudizio in assenza di attività difensiva della parte vittoriosa.

14. Sussistono le condizioni per dare atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento, se dovuto, da parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

P.Q.M. La Corte:

- Rigetta il ricorso.

- Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza