

Sentenza del 16/04/2024 n. 10282 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificò alla A.A. Costruzioni Srl distinti avvisi d'accertamento, relativi agli anni d'imposta 2006, 2007 e 2008, in materia di IRES, IRAP ed IVA, per i maggiori ricavi derivanti dalla compravendita di immobili di proprietà della medesima società, emersi da una verifica fiscale della G.d.F. - confluita nel processo verbale di constatazione notificato il 26 agosto 2010, ed eseguita in concomitanza alle relative indagini penali - che ha comportato recuperi d'imposta in più annualità, dal 2005 al 2010. Nel corso dell'attività di polizia giudiziaria, venivano individuati alcuni clienti che avevano intrattenuto rapporti economici con la società contribuente, per la compravendita di immobili di proprietà di quest'ultima, ed era acquisita documentazione probatoria del sovrapprezzo pagato "in nero" dagli acquirenti alla venditrice, con conseguente rideterminazione dei maggiori ricavi, non dichiarati, da assoggettare a tassazione ai fini IRES, IVA ed IRAP.

Contemporaneamente, con ulteriori avvisi, l'Agenzia rettificava, ai fini IRPEF, anche il reddito personale dei soci B.B. ed C.C., per gli utili occulti distribuiti dalla Società, considerati redditi di capitale dei quali era stata omessa la dichiarazione dalle medesime persone fisiche, in proporzione alla quota di capitale sociale da ciascuna detenuta.

Proposti, avverso i rispettivi avvisi, ricorsi dalla società e dai soci, la Commissione Tributaria provinciale di Bari li ha riuniti e rigettati.

Proposto appello dai contribuenti, la Commissione tributaria regionale della Puglia, con la sentenza di cui all'epigrafe lo ha accolto solo parzialmente, ovvero limitatamente ai rilievi relativi ai ricavi occulti conseguenti ad alcuni contratti di compravendita, individuati con il nome degli acquirenti, rispetto ai quali ha ritenuto che l'anno di competenza, ai sensi dell' art. 101 t.u.i.r., non coincidesse con quello oggetto di ciascuno degli accertamenti, ma dovesse identificarsi negli anni successivi, nei quali erano stati stipulati gli atti di compravendita.

I contribuenti hanno proposto ricorso principale, consegnato per la notifica all'Ufficiale giudiziario il 10 maggio 2017 e notificato a mani all'Agenzia l'11 maggio 2017, per la cassazione della sentenza d'appello, affidandolo ad un motivo, relativo al rigetto parziale del loro appello.

Per la cassazione della sentenza d'appello ha proposto autonomo ricorso successivo (formalmente principale a sua volta, ma sostanzialmente incidentale), consegnato per la notifica all'Ufficiale giudiziario e notificato a mani al difensore dei contribuenti il 22 maggio 2017, anche l' Agenzia delle entrate, affidandolo a cinque motivi, relativi all'accoglimento parziale dell'appello dei contribuenti.

In applicazione del principio di cui all' art. 335 cod. proc. civ., le impugnazioni principali della medesima sentenza sono confluite ab origine nell'unico procedimento per cui si procede, assumendo il medesimo n.r.g.

Tanto l'Agenzia quanto i contribuenti si sono difesi con rispettivi controricorsi, all'interno dei quali ciascuna delle parti, dopo aver dato atto di aver già proposto ciascuna autonomo ricorso principale avverso la medesima sentenza, ha introdotto ricorso incidentale, con il quale ha nuovamente impugnato la medesima decisione d'appello, nella parte che la vedeva soccombente (cfr. controricorso e ricorso incidentale erariale, pag. 1 e pag. 12 ss.; controricorso e ricorso incidentale dei contribuenti, pag. 8 s. e pag. 21).

Il Procuratore Generale, nella persona del sostituto Giuseppe Locatelli, ha depositato conclusioni scritte, chiedendo di dichiarare inammissibili il ricorso principale e il ricorso incidentale proposto dalle parti private; accogliere il primo e secondo motivo del ricorso incidentale proposto dalla Agenzia delle Entrate, assorbito il quinto e dichiarati inammissibili il terzo e il quarto ; cassare la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado in diversa composizione.

I contribuenti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione 1.1 ricorsi incidentali proposti da ciascuna delle parti nei rispettivi controricorsi. Preliminarmente, vanno dichiarati inammissibili i ricorsi incidentali dell'Amministrazione e dei contribuenti, proposti nei rispettivi controricorsi, con i quali sono stati nuovamente impugnati, da ciascuna delle parti, i medesimi capi della sentenza (ovvero quelli rispetto ai quali ognuna era soccombente) già oggetto dei rispettivi ricorsi principali.

Infatti, è inammissibile il ricorso incidentale proposto, in sede di controricorso, da chi abbia già proposto il ricorso principale, avendo egli ormai consumato il diritto di impugnazione (cfr. Cass. 29/11/2005, n. 25925 ; Cass. 18/05/2006, n. 11660).

Quanto invece ai ricorsi principali, proposti da ciascuna delle parti autonomamente avverso la medesima sentenza, essi, già iscritti sotto il medesimo n.r.g., vengono trattati entrambi in questa sede, iniziando da quello dei contribuenti, per primo notificato, e quindi da considerarsi principale anche rispetto a quello autonomo e successivo dell'Agenzia delle entrate, il quale si converte in ricorso incidentale, sussistendone i requisiti (Cass. 07/11/2013, n. 25054 , ex plurimis).

2. Il ricorso principale dei contribuenti.

Con l'unico motivo di ricorso principale i contribuenti denunziano "Nullità della sentenza per violazione dell' art. 360 n.r. 4 e 5 c.p.c., dell' art. 24 Carta Cost. ed artt.115 e 116 c.p.c.".

All'interno di una lunga esposizione, il mezzo tratta, tra l'altro, delle dichiarazioni rese dai terzi ai verbalizzanti della G.d.F. ed al notaio rogante; delle determinazioni della G.d.F. e dell'Agenzia di quantificare il maggior prezzo degli immobili compravenduti;

di precedenti pronunce della CTR di Bari relativamente ad altri anni d'imposta; di uno sgravio pertinente un diverso anno d'imposta; della presunzione di distribuzione degli utili occulti ai soci, nelle società di capitali a ristretta base societaria.

Nel contesto di questo indistinto flusso narrativo (che peraltro in gran parte attinge direttamente il merito, prescindendo anche dalla mediazione della necessaria critica della sentenza impugnata), non è dato estrapolare, in maniera univoca e senza un (inammissibile) intervento selettivo e di ricostruzione da parte di questa Corte, quali siano i singoli vizi denunciati e quale sia l'oggetto di ciascuno di essi, ovvero quale sia la parte della sentenza impugnata e sotto quale dei profili patologici tassativamente indicati nell' art. 360 , primo comma, cod. proc. civ. lo stesso provvedimento sia stato censurato. Nella sostanza, quindi, nel corpo del mezzo si evidenzia la medesima generica confusione di denunce che già traspare dalla rubrica dello stesso, per cui le censure in fatto, esposte contemporaneamente a quelle relative alla pretesa violazione di legge, anche processuale, e della Costituzione, danno luogo ad una sostanziale mescolanza e sovrapposizione di motivi, con l'inammissibile prospettazione della medesima questione sotto profili incompatibili (Cass. 23/10/2018, n. 26874 ; Cass. 23/09/2011, n. 19443 ; Cass. 11/04/2008, n. 9470), non risultando specificamente separati la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (Cass. 11/04/2018, n. 8915 ; Cass. 23/04/2013, n. 9793).

Si tratta quindi di censure non ontologicamente distinte dagli stessi ricorrenti e dunque non autonomamente individuabili, senza che questa Corte possa intervenire in supplenza per scegliere e qualificare il motivo sul quale provvedere.

Il motivo ed il ricorso principale dei contribuenti sono quindi inammissibili.

3. Il ricorso "principale" successivo erariale.

Per evitare ogni possibile ambiguità, sia chiaro che si sta qui trattando del ricorso proposto autonomamente dall'Agenzia delle entrate, successivo a quello dei contribuenti. Pur nella consapevolezza che il ricorso successivo avverso la medesima impugnazione assume la natura sostanziale di ricorso incidentale (Cass. 07/11/2013, n. 25054 , ex plurimis), rispetto a quello precedente delle controparti, si continua in questa sede a definire l'atto in questione come ricorso principale erariale, per evitare che possa essere confuso con il ricorso incidentale proposto dalla stessa Agenzia nel proprio controricorso, sul quale v. ante.

Venendo dunque al ricorso principale dell'Agenzia, si rigettano le eccezioni di inammissibilità, sollevate dai controricorrenti, per la pretesa carenza assertiva delle conclusioni erariali, che lette in combinazione con l'intero ricorso non peccano di genericità, essendo chiara la richiesta di cassare la sentenza impugnata ed i motivi, per i quali è richiesta tale decisione.

Pure va respinta l'eccezione di inammissibilità del ricorso per violazione dell' art. 366 , primo comma, n. 6, cod. proc. civ., atteso lo specifico riferimento, localizzato, al p.v.c. (peraltro anche materialmente presente in atti), di cui a pag. 11 del ricorso ora in trattazione.

Infine, infondata, in quanto irrilevante, è l'eccezione relativa alla sottoscrizione del ricorso da parte di funzionario dell'Amministrazione, "firmatario del mandato", privo della qualifica dirigenziale: come questa Corte ha avuto modo di chiarire proprio trattando una fattispecie relativa ad agenzia fiscale, in rapporto alla quale il patrocinio facoltativo dell'Avvocatura dello Stato è previsto dall' art. 72 del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 , "Nell'ipotesi di rappresentanza processuale facoltativa degli enti pubblici da parte dell'Avvocatura dello Stato, non è necessario che l'ente rilasci una specifica procura all'Avvocatura medesima per il singolo giudizio, risultando applicabile anche a tale ipotesi, a norma dell' art. 45 del r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611 , la disposizione dell'art. 1, secondo comma, del r.d. cit., secondo cui gli avvocati dello Stato esercitano le loro funzioni innanzi a tutte le giurisdizioni ed in qualunque sede senza bisogno di mandato.

(Cass., S.U., 15/11/2005, n. 23020). Pertanto, allorché l'Agenzia delle entrate si avvalga, nel giudizio di cassazione, del ministero dell'avvocatura dello Stato, non è tenuta a conferire a quest'ultima una procura alle liti, essendo applicabile a tale ipotesi la disposizione dell' art. 1 , secondo comma, del r.d. 30 ottobre 1933 n. 1611 , secondo il quale gli avvocati dello Stato esercitano le loro funzioni innanzi a tutte le giurisdizioni e non hanno bisogno di mandato (Cass. 16/05/2007, n. 11227 ; Cass. 12/02/2010, n. 3427 ; cfr. altresì Cass. 05/07/2011, n. 14785 ; Cass. 22/02/2012, n. 2606 ; Cass. 29/10/2020, n. 23865).

3.1. Con il primo e con il secondo motivo di ricorso principale, sostanzialmente sovrapponibili, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia denuncia la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., del quale invoca l'applicabilità anche nel giudizio tributario, in quanto il Collegio di seconde cure "omette del tutto di considerare che la Società (ed i soci), solo con l'atto di gravame aveva eccepito, per la prima volta, la dedotta duplicazione di imposta, evidenziando che i maggiori ricavi recuperati a tassazione, relativi alle vendite in favore dei signori D.D., E.E. e F.F. erano stati contabilizzate negli anni 2011 e 2012, con la stipula del contratto definitivo di vendita."

I due motivi sono inammissibili, in quanto attingono una pretesa ratio decidendi che la sentenza impugnata non esprime affatto, in quanto l'accoglimento parziale dell'appello dei contribuenti non è fondato sull'ipotetica necessità di evitare la doppia imposizione, per essere stati (o meno) i medesimi ricavi "contabilizzati" dalla società negli anni d'imposta successivi a quelli accertati. Piuttosto, la decisione si fonda, esplicitamente, sull'applicazione dell' art. 109 t.u.i.r. che, secondo la CTR, condurrebbe alla corretta imputazione dei ricavi alle annualità successive a quelle accertate, in relazione all' "anno della stipula degli atti", conclusione che, condivisibile o meno, è indipendente dalla circostanza che negli anni successivi la società abbia, o meno, contabilizzato e, soprattutto, dichiarato gli stessi ricavi, e quindi dall'ipotetica doppia imposizione del medesimo componente positivo in più anni d'imposta. In sintesi: corretta imputazione dei componenti dell'imponibile in base al principio di competenza e divieto della doppia imposizione non sono affatto due questioni necessariamente coincidenti, per cui decidere sulla prima non implica necessariamente che si sia implicitamente deciso anche sulla seconda.

3.2. Con il terzo motivo di ricorso principale l'Agenzia denuncia, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. e 2697 cod. civ.,

lamentando che, quanto ai maggiori ricavi di cui ad alcune delle compravendite, la CTR abbia preso in considerazione, ai fini della competenza, la data degli atti pubblici notarili, nonostante la documentazione in atti fosse significativa di un *modus operandi* della società contribuente che, pur sostanzialmente anticipando il pieno godimento in capo agli acquirenti delle singole unità immobiliari (attraverso contratti preliminari, successivi verbali di consegna e contratti di comodato di appartamento), procrastinava il rogito della compravendita (sino a concluderlo dopo la verifica de qua), così spostandone la (eventuale) imputazione in anni contabili successivi, sebbene l'effetto traslativo, considerato determinante dall' art. 109 t.u.i.r. in caso di cessione di immobile, si fosse concretamente già realizzato tra le parti, sotto il profilo economico-funzionale, a prescindere dalla sua successiva formalizzazione in un atto pubblico.

Con il quarto motivo di ricorso principale l'Agenzia denuncia, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 10-bis della legge n. 112 del 2000, lamentando che la CTR - nel limitarsi a valutare, ai fini della competenza, la data del rogito notarile - non abbia considerato che il p.v.c. a monte (e gli accertamenti a valle) contestava anche l'arbitrario differimento della stipula degli atti pubblici definitivi di trasferimento e, quindi, della competenza della (eventuale) dichiarazione dei maggiori ricavi, attraverso l'artificiosa sequenza di atti di cui al motivo che precede, che dissimulava un trasferimento già accaduto.

Con il quinto motivo di ricorso principale l'Agenzia denuncia, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione dell' art. 109 t.u.i.r. , lamentando che la sentenza impugnata non abbia considerato, ai fini della determinazione del periodo d'imposta di competenza dei ricavi occulti in questione, il momento traslativo degli immobili in chiave sostanziale, sotto il profilo economico e sostanziale, ma meramente formale, così consentendo alla società di scegliere arbitrariamente l'anno nel quale subire l'imposizione dei ricavi (ove, peraltro, li avesse effettivamente dichiarati) e quindi di violare impunemente il criterio della competenza legale ed inderogabile.

Poiché il terzo, il quarto ed il quinto motivo attengono tutti alla medesima questione sostanziale, ovvero alla determinazione del periodo di competenza dei ricavi derivate dalle cessioni per le quali la CTR ha accolto l'appello erariale, giova la loro trattazione congiunta, pur se condurrà a diverse decisioni sui mezzi in questione.

3.3. Invero va premesso che nel p.v.c. e negli accertamenti verso la società non vi è un espresso riferimento né all' art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 - evocato nella rubrica del mezzo erariale, ma comunque non applicabile *ratione temporis* ex art. 1 , comma 5, D.Lgs. n. 128 del 2015 - né all' art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 . Tanto meno, negli atti impositivi, tale riferimento può, in punto di fatto, univocamente cogliersi nelle espressioni utilizzate dall'Amministrazione ("*uso speculativo di tali preliminari mirante ad occultare al Fisco l'effettivo corrispettivo*", "*dissimulando l'avvenuto effetto traslativo*" o "*ulteriori artifici economico-contabili*"), non sufficienti, nel caso concreto, ad integrare la contestazione puntuale di una specifica fattispecie di abuso del diritto, alla quale sarebbero state applicabili peraltro le specifiche norme procedurali rafforzate di cui al citato art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 .

Va quindi rigettato il terzo motivo del ricorso principale erariale.

3.4. Tuttavia, negare la contestazione dell'abuso del diritto (del cui accertamento la sentenza impugnata si è infatti disinteressata) non esclude la rilevanza, nel contesto della fattispecie sub iudice ed ai fini della corretta individuazione del periodo di competenza dei ricavi, del richiamo critico, da parte dell'Ufficio, alla concreta e sostanziale connotazione delle operazioni contrattuali in questione, al fine di coglierne (come infra si dirà) l'effettiva natura economica e funzionale, in relazione alla specifica ratio dell' art. 109 t.u.i.r. ed alla finalità anche di prevenzione dell'elusione riconoscibile ad alcune previsioni di tale disposizione.

Infatti, anche a prescindere dalla contestazione della condotta abusiva de qua, la CTR ha comunque errato quando ha ritenuto di prendere necessariamente a riferimento esclusivamente il rogito notarile, quale "stipulazione dell'atto", ai sensi dell' art. 109 , comma 1, lett. a), t.u.i.r.

Invero, ai fini civilistici del rispetto della forma ad substantiam di cui all' art. 1350 cod. civ., la forma scritta della compravendita dell' immobile può limitarsi ad una scrittura privata, non dovendo coincidere necessariamente con l'atto pubblico.

Il che imponeva comunque al giudice d'appello di verificare se, come deduceva l'Agenzia, i negozi predisposti, prima del rogito, tra la società alienante e gli acquirenti in questione non avessero comunque integrato, da soli o in collegamento tra loro (tenuto conto dei pagamenti dei corrispettivi, della consegna del bene, della disponibilità di esso da parte degli acquirenti, del tempo trascorso tra la stessa consegna ed i relativi rogiti e della relazione temporale tra questi ultimi e la verifica fiscale e di ogni altro elemento dedotto e provato in giudizio), la manifestazione scritta sostanziale della volontà delle parti contrattuali di realizzare, in concreto, la funzione economica della compravendita ancor prima della formalizzazione di quest'ultima, avvenuta solo nel rogito notarile redatto dopo la verifica.

Dovendo, peraltro, considerarsi che, come dedotto dall'Ufficio, lo stesso art. 109 t.u.i.r. stabilisce che, ai fini della competenza, in caso di cessione immobiliare, non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà, a cui è assimilata la locazione con clausola di trasferimento della proprietà. In tali casi, il differimento dell'effetto traslativo è voluto da entrambi i contraenti già al momento della conclusione del negozio, al quale quindi occorre fare riferimento per individuare il momento in cui, ai fini fiscali, rileva il trasferimento del bene.

Come questa Corte ha già evidenziato (Cass. 13/09/2013, n. 20975 , in motivazione) si tratta di una disposizione che persegue una finalità prettamente antielusiva, rivolta - anche secondo la dottrina e la prassi - ad evitare che, mediante la stipulazione di un contratto di locazione con patto di futura vendita, sia indebitamente rinviata al futuro (ovvero al momento del successivo trasferimento formale della proprietà) da parte del venditore o del locatore, l'imputazione a periodo dei componenti di reddito.

A prescindere dalle differenze, sotto il profilo strettamente civilistico, rispetto alle fattispecie di vendita con riserva della proprietà e di locazione con clausola di trasferimento della proprietà, disciplinate specificamente dall' art. 109 , comma 1, lett. a), t.u.i.r. , da quest'ultima previsione, derogatoria del criterio generale di competenza nel caso di cessione di immobili, può comunque ricavarsi una ratio che può fungere da paradigma anche per altre fattispecie concrete (ad

esempio un contratto preliminare con sostanziale effetto traslativo), nelle quali il rinvio ad una successiva stipulazione dell'atto dal quale derivi, almeno formalmente, l'effetto traslativo della proprietà del bene immobile, sia voluto dalle parti contraenti già al momento della conclusione del precedente negozio, al quale quindi occorre fare riferimento per individuare il momento in cui, ai fini fiscali, rileva il trasferimento del bene. Si tratta, necessariamente, di fattispecie da esaminare, in punto di fatto, caso per caso, analizzando la causa concreta del negozio, o della serie di negozi collegati, che compongano l'operazione da verificare. Il giudice a quo non si è attenuto a tali principi, per cui vanno accolti il terzo, il quarto e il quinto motivo del ricorso principale erariale, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e con rinvio al giudice del merito ,per gli accertamenti in fatto e l'applicazione dei principi sinora esposti.

Ricapitolando, vanno dichiarati inammissibili il ricorso principale dei contribuenti ed i ricorsi incidentali di ambedue le parti; vanno accolti il quarto ed il quinto motivo del ricorso principale erariale, mentre sono inammissibili il primo ed il secondo ed è infondato il terzo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione ai motivi del ricorso principale erariale accolto, con rinvio al giudice a quo, in diversa composizione, cui va demandato ogni provvedimento sulle spese relative all'intero giudizio di legittimità.

Quanto al ricorso incidentale erariale, rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l' art. 13 , comma 1-quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 .

P.Q.M. Accoglie il quarto ed il quinto motivo del ricorso principale successivo dell'Agenzia delle entrate, rigetta il terzo e dichiara inammissibili il primo ed il secondo;

dichiara inammissibili il ricorso principale ed il ricorso incidentale di A.A. Costruzioni Srl, B.B. e C.C.;

dichiara inammissibile il ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate;

cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi del ricorso principale erariale accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17 della l. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della A.A. Costruzioni Srl, di B.B. e di C.C., sia quali ricorrenti principali che quali ricorrenti incidentali, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il loro ricorso principale e per il loro ricorso incidentale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza