



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

03741 15

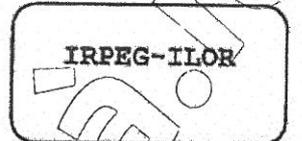
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Biagio Virgilio	Presidente
Dott. Antonio Greco	Consigliere
Dott. Massimo Ferro	Consigliere
Dott. Guido Federico	Consigliere
Dott. Giulia Iofrida	Consigliere rel.



R.G.N. 17057/2009

+14079/2010

Cron. 3741

Rep.

Ud. 7/10/2014

ha pronunciato la seguente:

**S E N T E N Z A**

sul ricorso proposto da:

s.c.p.a., in  
persona del legale rappresentante p.t.,  
elettivamente domiciliata in Roma Via  
presso lo studio dell'Avv.to  
e rappresentata e difesa dall'Avv.to  
in forza di procura speciale in atti  
- ricorrente -

3056  
14

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore  
p.t., domiciliata in Roma Via  
presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la  
rappresenta e difende ex lege

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 327/18/2006 della  
Commissione Tributaria regionale della Sicilia  
Sezione staccata di Catania, depositata il  
28/05/2008,

e sul ricorso proposto da:

s.c.p.a., in  
persona del legale rappresentante p.t.,  
elettivamente domiciliata in Roma Via  
presso lo studio dell'Avv.to

*ib. fuoz.*



e rappresentata e difesa dall'Avv.to  
in forza di procura speciale in atti

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore  
p.t., domiciliata in Roma Via  
presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la  
rappresenta e difende ex lege

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 396/18/2009 della  
Commissione Tributaria regionale della Sicilia  
Sezione staccata di Catania, depositata il  
23/11/2009;

udita la relazione della causa svolta nella  
pubblica udienza del 7/10/2014 dal Consigliere  
Dott. Giulia Iofrida;

uditi l'Avv.to per parte ricorrente,  
e l'Avvocato dello Stato, per  
parte controcorrente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
generale Dott. Immacolata Zeno, che ha concluso:  
quanto al ricorso n. 17057/2009 RG, per  
l'inammissibilità, in subordine per il rigetto dei  
motivi 2 e 3, assorbiti i motivi 4 e 5; quanto al  
ricorso n. 14079/2010 RG, per inammissibilità o, in  
subordine, il rigetto.

Ritenuto in fatto

La spa propone  
ricorso per cassazione (n. 17057/2009 RG), affidato  
a cinque motivi, nei confronti dell'Agenzia delle  
Entrate (che resiste con controricorso), avverso la  
sentenza della Commissione Tributaria Regionale  
della Sicilia, Sezione Staccata di Catania, n.  
327/18/2006, depositata in data 28/05/2008, con la  
quale - in una controversia concernente



l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso a carico della predetta società, per maggiori IRPEG ed ILOR dovute per l'anno 1991, a fronte della contestazione, a seguito dell'avvio di un procedimento penale, anche per falso in bilancio, a carico dell'ex amministratore della di una plusvalenza tassabile, ex art.54 lett.c) del DPR 917/1986 (nel testo vigente *ratione temporis*), derivante dalla sopravvalutazione di un terreno, acquistato nel settembre 1991 ad un prezzo contabilizzato (portato in deduzione quale costo), di molto maggiore al suo effettivo valore venale e/o di mercato (€ 10.000.000.000 a fronte di € 3.000.000.000) - è stata riformata la decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso della contribuente.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che era legittima la pretesa impositiva, fondata su vari elementi conoscitivi, posti a base della contestazione della simulazione relativa, inerente il prezzo di vendita del bene, intercorsa "tra venditore, acquirenti amministratori societari e tecnici UTE", quali "la confessione per patteggiamento di (il corruttore primario)" e la perizia tecnico-contabile effettuata dai periti incaricati, nell'ambito del procedimento penale, dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Catania, legittimamente acquisita al processo tributario, in difetto di lesione del diritto di difesa.

La medesima società

spa propone altro ricorso per cassazione (n. 14079/2010 RG), affidato a due motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate (che non resiste), avverso la sentenza della Commissione



Tributaria Regionale della Sicilia n. 396/18/2009, depositata in data 23/11/2009, con la quale, in una controversia concernente l'impugnazione per revocazione della sentenza n. 327/18/2006, resa da altro Collegio della stessa C.T.R. (sentenza oggetto del ricorso per cassazione n. 17057/2009 RG), è stato ritenuto inammissibile il ricorso ex art.395 n. 4 c.p.c..

In particolare, i giudici d'appello hanno ritenuto non sussistente il dedotto errore di fatto ("il conseguimento di una plusvalenza occulta e la partecipazione attiva della società alla condotta fraudolenta perpetrata dal suo rappresentante legale", malgrado emergesse dagli atti il contrario), quanto, "semmai, un errore di valutazione, oggetto di ricorso per cassazione", già peraltro proposto dalla società contribuente, avendo i giudici della C.T.R., nella sentenza n. 327/18/2006, adeguandosi all'accertamento dell'Ufficio erariale, considerato "il bene patrimoniale supervalutato", iscritto in bilancio, "come vera e propria plusvalenza", prescindendo del tutto "dall'effettivo esborso e dal valore inserito nell'atto pubblico di compravendita".

La ricorrente, nei due procedimenti, ha depositato memorie ex art.378 c.p.c..

Considerato in diritto.

1. Vanno preliminarmente riuniti i due ricorsi per loro connessione ai sensi dell'art.274 c.p.c..
2. Nel ricorso n. 14079/2010 RG, la ricorrente lamenta sia un vizio di insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza, ex art.360 n. 5 c.p.c., sia un vizio di violazione e falsa applicazione dell'art.395 c.p.c., ex art.360 n. 3 c.p.c., per avere la C.T.R. ritenuto che

*il giudice*



l'errore del giudice, nella sentenza oggetto di impugnazione ex art.395 c.p.c. derivasse da un'attività interpretativa dei riscontri probatori sottoposti al suo vaglio e non dal totale fraintendimento dei fatti, senza adeguatamente spiegarne le ragioni ovvero ritenendo che l'ipotesi di cui all'art.395 n. 4 c.p.c. ricorresse soltanto nel caso di un errore materiale, di mancata percezione della realtà, e non anche nel caso di errore su circostanze decisive.

3. Nel ricorso n. 17057/2009 RG, la stessa MAAS lamenta, con il primo motivo, l'insufficienza e la contraddittorietà della motivazione, ex art.360 n. 5 c.p.c., per non avere i giudici d'appello considerato il fatto, accertato nel giudizio penale a carico dell'ex amministratore, dell'avvenuto pagamento, da parte della del prezzo, risultante dal rogito notarile, sovrastimato, iscritto regolarmente in bilancio, circostanza questa dimostrativa della truffa perpetrata a suo danno, per effetto di un accordo tra l'ex amministratore, la parte venditrice ed i tecnici UTE, cui essa era rimasta estranea, tanto che era stata subito risarcita dei danni e su detto risarcimento aveva versato le imposte dovute.

Con il secondo ed il terzo motivo, la ricorrente denuncia poi la violazione e falsa applicazione, ex art.360 n. 3 c.p.c., dell'art.54 del TUIR, in relazione, rispettivamente, agli artt. 2043 e 2621 c.c. ed all'art.2697 c.c., avendo i giudici attribuito alla società una condotta illecita unicamente riferibile alle persone fisiche degli ex amministratori, dei venditori e dei tecnici UTE e neppure ai meri fini fiscali ascrivibile alla prima.



Con il quarto ed il quinto motivo, la ricorrente denuncia, rispettivamente, un vizio di omessa pronuncia, ex art.360 n. 4 c.p.c., e di motivazione insufficiente, ex art.360 n. 5 c.p.c., in relazione all'appello incidentale proposto dalla inerente alla corretta valutazione dei beni oggetto della compravendita ed alla idoneità degli elementi di prova acquisiti.

In ultimo, la stessa lamenta un vizio di violazione, ex art.360 n. 3 c.p.c., degli artt.91 c.p.c. e 15 d.lgs. 46/1992, per avere i giudici di appello liquidato all'Amministrazione finanziaria, costituitasi in giudizio tramite i suoi funzionari, una somma forfetariamente determinata (€ 20.000,00 per i due gradi del giudizio), in luogo del solo rimborso delle spese vive.

4. Deve essere, in via prioritaria, esaminato il ricorso avente ad oggetto la pronuncia sulla revocazione della sentenza anche impugnata in via ordinaria nel ricorso n. 17057/2009 RG.

I due motivi del ricorso n. 14079/2010 RG, da trattare congiuntamente, avuto riguardo alla stretta connessione logico-giuridica che li avvince, volti come sono, tutti, alla dimostrazione dell'errore di fatto (sub specie di errore nell'aver trascurato le circostanze di fatto dell'avvenuto pagamento da parte della del prezzo dell'immobile dichiarato nell'atto di acquisto e della mancata partecipazione della stessa società all'operazione fraudolenta compiuta da terzi a suo danno) in cui sarebbe incorsa la sentenza impugnata per revocazione, sono infondati. Come chiarito da questa Corte (cfr. da ultimo Cass.22080/2013), l'errore di fatto, quale motivo di revocazione della sentenza ai sensi dell'art.



395, n. 4, c.p.c., deve consistere in una falsa percezione di quanto emerge dagli atti sottoposti al suo giudizio, concretatasi in una svista materiale su circostanze decisive, emergenti direttamente dagli atti con carattere di assoluta immediatezza e semplice e concreta rilevabilità, con esclusione di ogni apprezzamento in ordine alla valutazione in diritto delle risultanze processuali, cosicché il vizio con il quale si imputa alla sentenza un'erronea valutazione delle prove raccolte è, di per sé, incompatibile con l'errore di fatto, essendo ascrivibile non già ad un errore di percezione, ma ad un preteso errore di giudizio.

Ne consegue che non risulta viziata da errore revocatorio la sentenza della C.T.R. del 2008, nella quale il collegio ha dichiarato infondato ~~il~~ ricorso della contribuente per motivi attinenti al merito delle questioni ed a valutazioni di diritto - essenzialmente la fondatezza della pretesa impositiva basata su plusvalenza derivante dalla stessa iscrizione del maggior valore di un bene in bilancio, e segnatamente l'irrilevanza del dato fattuale dell'effettiva corresponsione del prezzo di acquisto del bene contabilizzato da parte della società contribuente - vertendosi, in tali casi, su pretesi errori di giudizio della Corte, con conseguente inammissibilità del ricorso per revocazione.

Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso n. 14079/2010 va respinto.

5. Passando quindi all'esame del ricorso n. 17057/2009 RG, le censure di cui ai primi tre motivi (vizi di insufficiente motivazione e violazione e falsa applicazione, in particolare,

*M. G. Rossi*



dell'art.54 DPR 917/1986), da trattare congiuntamente, sono fondate.

5.1. Recita il primo comma dell'art.54 del TUIR, nel testo vigente *ratione temporis* (abrogato dall'art.21 della l.449/1997): "1. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel primo comma dell'art. 53, concorrono a formare il reddito: a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso; b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni; c) se sono iscritte in bilancio; d) se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa."

Con detta disposizione era prevista l'imponibilità delle plusvalenze dei beni diversi da quelli oggetto dell'attività produttiva anche se (semplicemente) iscritte nello stato patrimoniale. Anteriormente all'entrata in vigore del DPR 917/1986, l'art.12 del DPR 598/1973 stabiliva che "nella determinazione del reddito imponibile delle società e degli enti di cui alle lettere a) e b) dell'art. 2 si tiene conto anche delle plusvalenze patrimoniali iscritte in bilancio indipendentemente dalla cessione dei beni e dalla distribuzione ai soci, associati o partecipanti, nonché delle minusvalenze iscritte in bilancio in conseguenza delle valutazioni di cui agli articoli 62 e 64 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597".

Questa Corte ha, al riguardo, affermato (cfr., fra le altre, Sezioni unite n. 5290 del 12/6/1997; Cass. 10806/1999; Cass. n. 8292 del 26/5/2003,



Cass. n. 11240 del 20/7/2002) che tali disposizioni (l'art.12 DPR 598/1973 e, successivamente, l'art.54 comma 1° lett. c) del TUIR, nel testo in vigore ante 1997) configurano "un'accezione ulteriore del termine "plusvalenza", da intendersi come incremento del patrimonio del contribuente acquisito non a seguito di cessione del bene, ma per effetto della iscrizione di un suo maggiore valore in bilancio in quanto, essendo la plusvalenza costituita dalla differenza tra il costo del bene ed il prezzo della sua successiva rivendita, l'aumento fittizio del costo riduce o elimina la differenza rispetto al prezzo ricavato al momento del trasferimento e, quindi, sottrae alla tassazione la plusvalenza (o parte di essa) così realizzata...Un tale fenomeno, come chiarito dalle Sezioni Unite (ndr: sentenza n. 5290 del 12/6/1997) va rilevato e tassato nei termini di legge e non al momento della eventuale rivendita del bene sopravvalutato non essendo previsto un tipo di accertamento a futura memoria".

In sostanza, già con la sentenza di questa Corte n. 10526/1994, si era precisato che "l'ordinamento tributario configura un'ulteriore accezione del termine plusvalenza, da intendersi come incremento del patrimonio del contribuente acquisito non già a seguito della cessione di un bene, o comunque di un ricavo, ma per l'effetto dell'iscrizione di un suo maggior valore in bilancio; nel senso che il momento della sua emersione è legato alla rilevazione contabile dell'operazione".

Le sentenze facevano riferimento, nella generalità dei casi, alle iscrizioni in bilancio, da parte delle imprese edili, del valore delle costruzioni, così patrimonializzato, e dei relativi costi,



indeducibili perché non documentati o non inerenti: la capitalizzazione di costi fittizi o inesistenti è sempre stata ritenuta imponible, ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. n. 598/73, norma di analogo contenuto al citato art. 54, lettera c, del TUIR (con la limitazione però ai soli beni strumentali), essendo in contrasto col principio per cui "il valore degli immobili deve essere iscritto in bilancio per un valore non superiore al prezzo di costo (legittimamente determinato)" e traducendosi nell'iscrizione nel bilancio stesso di un incremento patrimoniale e quindi nella emersione di una "plusvalenza iscritta", come tale tassabile. Infatti, l'attribuzione al bene di un valore eccedente, realizzata attraverso la patrimonializzazione di costi indeducibili, determinerebbe, se non tempestivamente rilevata e tassata, una corrispondente area di franchigia nella plusvalenza eventualmente emergente al momento della futura cessione del bene; inoltre, la soluzione di non ritenere riconoscibili i costi, se non al momento della cessione del bene, esporrebbe l'Amministrazione a decadenza, non potendosi più mettere in discussione la deducibilità di un costo, dopo magari decenni.

In altra pronuncia (Cass. 1132/2006), la Corte ha ritenuto tassabile la plusvalenza derivante dalla patrimonializzazione di costi inesistenti, rilevando che l'eventuale "fittizietà" dell'operazione è priva di rilevanza nei confronti dell'erario, atteso che, da un lato, "l'iscrizione in bilancio di un bene per un valore superiore a quello effettivo costituisce la premessa per il conseguimento di un più favorevole valore di riferimento in ipotesi di cessione, con conseguente



sottrazione della plusvalenza a qualsiasi imposizione" e che, dall'altro, "l'eliminazione dal passivo della parte di posta corrispondente alla entità della supervalutazione del (maggior costo) del bene patrimonializzato determina un maggiore attivo del bilancio".

In conclusione, "la patrimonializzazione di costi conseguente alla loro iscrizione in bilancio determina una plusvalenza tassabile tutte le volte che i costi stessi si rivelino inesistenti".

5.2. Tanto premesso, assume la ricorrente che l'art. 54 non è applicabile nella fattispecie, non ricorrendo alcuna delle ipotesi previste dal primo comma, non potendo, in particolare, parlarsi di plusvalenza iscritta perché non è stato iscritto in bilancio un maggior valore dell'immobile acquistato, essendo il valore iscritto corrispondente al prezzo effettivo di acquisto, né potendo rilevare, ai fini del reddito IRPEG, il fatto che il costo non fosse corrispondente al valore venale.

5.3. Ritiene il Collegio che, come già affermato da questa Corte, alla luce del disposto di cui all'art.54 lett.c) TUIR nel testo vigente *ratione temporis*, soltanto l'iscrizione in bilancio di costi inesistenti determinava una plusvalenza tassabile, comportando un incremento del patrimonio del contribuente (Cass.1132/2006; Cass.1147/2010).

Al contrario, l'operazione in esame non può considerarsi come plusvalenza ai sensi dell'art. 54, lett. c) del TUIR, nei termini precisati dalla giurisprudenza della Corte, in quanto essa ha comportato l'iscrizione del costo effettivamente sostenuto dalla società e debitamente contabilizzato e, pertanto, essa non ha comportato



l'attribuzione ad un bene di un valore eccedente (cfr. Cass. 8292/2003).

Vero che l'Amministrazione, nell'esercizio dei propri poteri, può rettificare, sotto il profilo fiscale, i valori attribuiti dal soggetto d'imposta ai beni iscritti nello stato patrimoniale riducendoli al loro importo effettivo.

Tuttavia, l'Amministrazione non può trasformare l'erronea contabilizzazione di un costo effettivamente sostenuto in un plusvalore iscritto in bilancio, ai sensi dell'art. 54 del TUIR nel testo vigente *ratione temporis*, non ricorrendo in tale ipotesi una voluta creazione di valori fittizi.

Nella specie, non è stato contestato il dato fattuale dell'effettiva corresponsione da parte della società ricorrente del prezzo del terreno dichiarato nell'atto di vendita ed iscritto in bilancio e quindi, pur non essendo detto valore corrispondente a quello di mercato del bene, trattasi di un costo iscritto in bilancio ma realmente sostenuto.

6. I restanti motivi sono assorbiti.

7. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso n. 17057/2009 RG deve essere accolto, con cassazione della sentenza impugnata e, decidendo nel merito, va accolto il ricorso introduttivo della contribuente.

Le spese processuali del giudizio di merito (in relazione al ricorso n. 17057/2009) e del presente giudizio di legittimità vanno integralmente compensate tra le parti, attesa la novità delle questioni in diritto trattate, quanto al giudizio di merito, e la soccombenza reciproca delle parti nei due ricorsi riuniti, quanto al giudizio di



legittimità.

P.Q.M.

La Corte, riunito al ricorso n. 17057/2009 quello n. 14079/2010:

- 1) respinge il ricorso n. 14079/2010;
- 2) accoglie il ricorso n. 17057/2009, quanto ai primi tre motivi, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente;
- 3) dichiara integralmente compensate tra le parti le spese del giudizio di merito e del presente giudizio di legittimità.

Deciso in Roma, il 7/10/2014.

Il Presidente

Il Consigliere est.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

il 25 FEB 2015



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAGGIA

Il Funzionario Giudiziario  
Marcello Baraggia