Sentenza del 26/09/2018 n. 22949 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società B. s.r.l. ricorre per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto con la quale è stato parzialmente accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Treviso.

Il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società contribuente un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2003, aveva rettificato la dichiarazione dei redditi presentata e determinato maggiori imposte Irpeg, Irap e Iva, oltre interessi e sanzioni; in particolare, essendo emerso che la società era costantemente in perdita e che la stessa risultava, con riferimento allo studio di settore, non congrua e non coerente, l'Agenzia delle entrate aveva accertato l'omessa contabilizzazione di ricavi e di costi non inerenti relativamente alla vendita di tre distinti beni immobili e di beni mobili di proprietà della medesima società; la Commissione tributaria provinciale aveva accolto il ricorso; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate, nel contraddittorio con la contribuente.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha parzialmente accolto l'appello.

In particolare, ha ritenuto che: relativamente alla vendita degli immobili siti in (XXXXX) e in (XXXXX), nonchè dei beni mobili pur essi oggetto di vendita, la società aveva prodotto elementi di prova sufficienti a giustificare i dati delle dichiarazioni; relativamente, invece, all'immobile sito in (XXXXX), il valore della cessione non risultava adeguato rispetto alla sua ubicazione e caratteristiche nonchè al valore di acquisto; era stato corretto il mancato riconoscimento dell'agevolazione richiesta dalla società, di cui alla L. n. 449 del 1997, art. 29 e alla L. n. 448 del 2001, art. 3, commi 7 e 8, in quanto gli elementi assunti quali basi di calcolo (cioè il valore normale ed il costo fiscale del bene) ai fini della determinazione dell'imposta agevolata davano un valore negativo, circostanze che, diversamente da quanto ritenuto dal giudice di primo grado, non potevano condurre a ritenere applicabile al caso di specie la normativa agevolativa, poichè, in tal modo, la società contribuente avrebbe conseguito un vantaggio fiscale nonostante la mancanza di un valore da sottoporre alla tassazione agevolata; doveva, quindi, procedersi ad una rideterminazione del valore di cessione dell'immobile in esame, tenuto conto che lo stesso era in cattive condizioni di manutenzione ed era stato ceduto al grezzo, pervenendo alla determinazione del valore normale di Euro 225.000,00 piuttosto che di Euro 323.850,00, come invece stimato dall'Ufficio finanziario.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso la B. s.r.l., affidato a tre motivi di censura.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso contenente ricorso incidentale.

La società contribuente ha depositato controricorso al ricorso incidentale.

Motivi della decisione

1. Sui motivi di ricorso principale.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione della L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 3, commi 7 e 8.

In particolare, la ricorrente rileva che la vicenda in esame doveva essere inquadrata nell'ambito della disciplina della cessione agevolata di beni immobili in favore del socio e non, come erroneamente ritenuto dalla Commissione tributaria regionale, dell'assegnazione in favore del socio, avendo natura e presupposti diversi, atteso che dalla disciplina di cui alla L. n. 448 del 2001, art. 3 non è dato desumere che, in caso di cessione dei beni immobili in favore dei soci, la disciplina agevolativa non può trovare applicazione qualora risulti mancante una base imponibile ai fini del calcolo delle imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Il motivo è inammissibile.

La pronuncia censurata, invero, ha chiaramente tenuto conto della circostanza che la vicenda in esame doveva essere riguardata quale cessione di beni immobili in favore di soci, laddove espressamente premette che l'operazione ha riguardato la cessione di un appartamento sito in (XXXXX). Inoltre, sotto il profilo delle previsioni normative da applicare, ha espressamente considerato la L. n. 448 del 2001, art. 3, comma 7 e 8, nonchè la L. n. 449 del 1997, art. 29 richiamato dal comma 8 (relativo alle cessioni di beni) mediante il rinvio alle disposizioni contenute nel comma 7, ed ha, conseguentemente, espresso la propria valutazione interpretativa, ritenendo che, nella materia in esame, non poteva darsi luogo alla agevolazione, atteso che era risultato dagli elementi posti a base di calcolo, una differenza negativa che avrebbe comportato il mancato pagamento della imposta sostitutiva.

Peraltro, il motivo di ricorso in esame, prospettato quale violazione di legge, non chiarisce sotto quale profilo la disciplina in esame sia stata violata, limitandosi unicamente a riportare il testo della medesima nonchè le circolari emesse dall'Agenzia delle entrate, senza, tuttavia, muovere specifiche ragioni di censura alla ratio decidendi della decisione in esame, consistente, come detto, nella ritenuta non applicabilità delle disciplina agevolativa nel caso di cessioni di beni immobili in favore di un socio qualora sia risultata una differenza negativa tra il valore del bene (sia esso il corrispettivo o quello normale) ceduto e il suo costo fiscalmente riconosciuto.

1.2. Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c..

In particolare, la ricorrente lamenta che il giudice di appello ha compiuto una valutazione del valore dell'immobile mediante presunzioni semplici a loro volta basate su altre presunzioni

semplici.

Il motivo è infondato.

Il ragionamento del giudice di appello trae le premesse dalla circostanza, non oggetto di censura, che l'attività della società, costantemente in perdita, fosse non congrua e antieconomica e, conseguentemente, ha ritenuto, una volta stabilito la non applicabilità della disciplina normativa agevolativa, che il prezzo di cessione dell'immobile fosse antieconomico, tenuto conto, peraltro, della recente data di acquisto del bene e della sua particolare natura di pregio, sicchè, sulla base di una propria autonoma valutazione, non oggetto di censura con il presente motivo, ha stabilito quale fosse il reale valore dell'immobile.

Non è dato rilevare, quindi, alcuna non corretta applicazione delle previsioni normative in materia di utilizzo, da parte dell'Ufficio finanziario, di procedimenti presuntivi ai fini dell'accertamento dell'effettivo valore di un bene immobile ceduto dalla società laddove sia accertato che la stessa abbia operato in perdita e che la stessa non risultava, in base agli studi di settore, non congrua.

1.3. Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per non avere il giudice di appello esposto in motivazione le ragioni del proprio convincimento in ordine alla non applicabilità al caso di specie della disciplina agevolativa in esame. Il motivo è inammissibile.

La censura di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), attiene al difetto motivazionale di una sentenza su di un fatto decisivo per la controversia che, ove preso in considerazione, avrebbe potuto condurre ad una diversa valutazione.

Con il presente motivo di ricorso non si prospettano ragioni di doglianza riconducibili nell'ambito di applicazione proprio della previsione normativa in esame, ma, in realtà, la non corretta applicazione della disciplina di riferimento, motivo che avrebbe dovuto essere articolato secondo i presupposti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

1.4. Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, non avendo adeguatamente motivato in ordine alla esatta valutazione del valore dell'immobile sito in (XXXXX).

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, prospetta ragioni di censura sulla valutazione compiuta dal giudice di appello del valore dell'immobile in esame, evidenziando una contraddittorietà nel percorso argomentativo seguito e una mancata motivazione ai fini della suddetta valutazione.

A ben vedere, la pronuncia in esame, non censurabile in questa sede sotto il profilo della valutazione di merito compiuta dal giudice di appello, ha chiaramente indicato su quali presupposti ha ritenuto di pervenire al valore finale di stima dell'immobile in esame.

Ha tenuto conto, in particolare, delle stime dell'Agenzia del Territorio su immobili similari e del valore minimo attribuito dall'Ufficio finanziario e, partendo da questi elementi, non censurati dalla ricorrente, ha comunque dato rilevanza, in senso favorevole alla contribuente, alla circostanza che, pur essendo parte di un immobile di pregio, lo stesso era in cattive condizioni di manutenzione ed era stato ceduto al grezzo, sicchè ha ritenuto che dal valore determinato in sede di atto impugnato, di Euro 2.159,00 al metro quadro, consistente nel valore corrente riferibile a immobili in buone condizioni, occorreva discostarsi, riducendo il valore a Euro 1.500,00 al metro quadro.

Non è dato ravvisare, quindi, alcuna contraddittorietà nel percorso motivazionale, in quanto la sentenza ha tenuto conto del contesto in cui l'appartamento si trovava (che doveva condurre a ritenere ragionevole una valutazione superiore al prezzo di cessione del bene) ma anche delle sue caratteristiche intrinseche che hanno condotto ad una rimodulazione del valore del bene.

La stessa, inoltre, risulta adeguatamente motivata, in quanto indica chiaramente su quali elementi si è proceduto per la determinazione del valore finale, senza che, invece, parte ricorrente abbia evidenziato di avere prospettato ulteriori elementi di valutazione non tenuti in considerazione dal giudice di appello e che avrebbero potuto condurre a ritenere sussistente, nel caso di specie, una insufficienza del percorso motivazionale sul punto in esame.

2. Sui motivi di ricorso incidentale.

2.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio.

In particolare, la censura riguarda la questione relativa alla legittimità dell'avviso di accertamento relativo alla vendita dell'appartamento sito in (XXXXX), fondato su una triplice motivazione: a) l'immobile era stato venduto ad un prezzo inferiore rispetto a quello realmente percepito; b) l'immobile, prima della vendita, era stato utilizzato per uso domestico, quindi per fini extraziendali, sicchè doveva ritenersi che lo stesso era stato dato in locazione, senza che i ricavi fossero stati dichiarati, e che i costi di manutenzione sostenuti non erano deducibili; c) la vendita dell'immobile aveva, altresì, ricompreso i beni mobili che lo arredavano, ma gli stessi erano stati venduti ad un prezzo inferiore rispetto a quello espresso come valore di rimanenza, con conseguente ritenuta sottofatturazione.

In questo contesto, evidenzia la controricorrente che nell'atto di appello erano stati prospettati motivi di gravame sulla sentenza di primo grado relativi: a) alla circostanza che l'atto di obbligo gravante sull'appartamento venduto non costituisse circostanza che poteva incidere sul valore del bene oggetto di vendita; b) alla circostanza che l'immobile non era utilizzato per fini aziendali; c) alla vendita antieconomica dei beni mobili; d) alla antieconomicità delle spese di ristrutturazione e di manutenzione dell'immobile dato in locazione.

Ciò prospettato, la ricorrente censura la sentenza per non avere sufficientemente motivato sulle ragioni per le quali ha ritenuto di non accogliere i motivi di appello proposti in ordine ai fatti decisivi sopra indicati.

Il motivo è fondato.

Il giudice di appello, in ordine alle questioni sopra evidenziate, si è limitato ad argomentare in senso adesivo alla pronuncia del giudice di primo grado (senza tuttavia riportarne i passaggi decisionali) ed ad evidenziare che "la società ha fornito elementi di prova sufficienti a giustificare i dati della dichiarazione".

Nel percorso logico argomentativo seguito, quindi, non risultano indicati quali mezzi di prova erano stati oggetto di giudizio nè le risultanze probatorie degli stessi tali da condurre ad una valutazione di sufficienza della prova addotta.

Le considerazioni espresse dalla controricorrente, quindi, che a rigore vanno collocate nell'ambito della censura di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), ma che, per il tenore del contenuto del motivo, è possibile ricondurre a questa ragione di censura, risultano fondate, in quanto la motivazione del giudice di appello si risolve in una omessa illustrazione dell'iter logico giuridico seguito al fine di pervenire alla decisione sul punto in questione.

Va precisato, in particolare, che costituisce ius receptum (in termini, Cass. n. 2876 del 2017) il principio secondo cui il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorquando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), e cioè dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata; invero, l'obbligo del giudice "di specificare le ragioni del suo convincimento", quale "elemento essenziale di ogni decisione di carattere giurisdizionale" è affermazione che ha origine lontane nella giurisprudenza di questa Corte e precisamente alla sentenza delle Sezioni unite n. 1093 del 1947, in cui la Corte precisò che "l'omissione di qualsiasi motivazione in fatto e in diritto costituisce una violazione di legge di particolare gravità" e che "le decisioni di carattere giurisdizionale senza motivazione alcuna sono da considerarsi come non esistenti".

Pertanto, la sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico (che sembra potersi ritenere mera ipotesi di scuola) o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e che presentano una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 2014; conf. Cass. n. 21257 del 2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, del tutto equiparabile alla prima più grave forma di vizio, perchè dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione addotta dal giudice è tale da non consentire "di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato" (cfr. Cass. n. 4448 del 2014), venendo quindi meno alla finalità sua propria, che è quella di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a

spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi" (Cass. cit.; v. anche Cass., Sez. un., n. 22232 del 2016 e la giurisprudenza ivi richiamata).

Nella fattispecie le considerazioni svolte dai giudici di appello nella motivazione della sentenza, non sono tali da disvelare quali siano gli elementi probatori esaminati e conducenti all'affermata sufficienza della congruità dei valori indicati dalla contribuente.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere provveduto a rideterminare il valore del bene immobile sito in (XXXXX), oggetto di cessione a titolo oneroso al socio, nonostante che la questione del valore normale dell'appartamento non fosse stata in discussione avendo la contribuente impugnato l'avviso di accertamento unicamente sotto il profilo della spettanza del regime agevolativo.

Il motivo è infondato.

Con l'avviso di accertamento impugnato si è provveduto alla rideterminazione del valore normale del bene immobile oggetto di trasferimento attesa la non applicabilità al caso di specie della disciplina della tassazione agevolata di cui la parte contribuente aveva inteso avvalersi.

Dunque, l'esatta determinazione del valore dell'immobile costituiva profilo centrale della controversia in esame.

Tale questione ha costituito elemento di controversia tra le parti, come si evince anche dal fatto che, sia dall'esame del ricorso introduttivo che delle controdeduzioni della contribuente, la stessa, oltre che porre la questione dell'applicabilità della disciplina in materia di tassazione agevolata, aveva anche contestato il ricorso a presunzioni semplici da parte dell'ufficio finanziario, profilo che non può non essere ricondotto alla concreta ed effettiva determinazione del valore normale del bene, essendo state contestate, in sostanza, le modalità di determinazione del valore dell'immobile oggetto della cessione e, quindi, correlativamente, la misura del valore accertato.

2.3. Con il terzo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per non avere specificato, sulla medesima questione indicata al punto 2.2., in base a quali atti di causa ha ritenuto di determinare il grado di manutenzione dell'immobile e che lo stesso era stato venduto al grezzo e, inoltre, per non avere illustrato le ragioni per cui ha ritenuto di ridurre la stima compiuta dall'Ufficio finanziario.

Il motivo è infondato.

La pronuncia impugnata ha adeguatamente motivato sulle ragioni per le quali ha ritenuto di dovere determinare il valore dell'immobile in misura minore rispetto alla stima compiuta dall'Ufficio finanziario, avendo proceduto sulla base della stessa stima compiuta dall'Agenzia del territorio per immobili in buone condizioni e avendo tenuto conto del fatto che, pur essendo inserito in un complesso di particolare pregio, doveva tenersi conto delle cattive condizioni di manutenzione dello stesso e del fatto che era stato venduto allo stato grezzo.

Priva di rilievo, inoltre, è la doglianza relativa alla mancata specificazione degli atti di causa da cui il giudice di appello ha ricavato le condizioni effettive dell'immobile, sia in quanto parte controricorrente non ha provveduto a fornire elementi di considerazione diversi rispetto a quelli considerati dal giudice di appello sia in quanto la stessa controricorrente ha riportato il contenuto delle controdeduzioni della contribuente all'atto di appello e, in particolare, a pag. 46 - 47 del presente controricorso si evince chiaramente che erano state prospettate e documentate al giudice di appello le condizioni effettive dell'immobile in esame.

3. Conclusioni.

In conclusione, i motivi di ricorso principale devono essere rigettati, il ricorso incidentale deve essere accolto limitatamente al primo motivo, rigettato il secondo e il terzo, con cassazione della sentenza e rinvio alla Commissione tributaria regionale, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta i motivi di ricorso principale, accoglie il primo motivo di ricorso incidentale, rigettati il secondo e il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della sezione quinta civile, il 18 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 26 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza