Sentenza del 21/02/2018 n. 4158 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. C. & Co. S.N.C. e i soci C.M. e Co.Gi. hanno proposto ricorso per cassazione, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Val d'Aosta (in seguito: "C.T.R."), sezione n. 2, n. 11/02/2010, depositata il 02/09/2010, che ha confermato la sentenza della Commissione provinciale di Aosta che ha respinto l'impugnazione di tre avvisi di accertamento, diretti rispettivamente alla società e a ciascuno dei soci, riguardanti la plusvalenza realizzata con la compravendita, datata 9/03/2005, con la quale la società ha ceduto a terzi la propria azienda di somministrazione di alimenti e bevande e, contestualmente, la nuda proprietà dell'immobile aziendale, sito in (XXXXX), riservandosi l'usufrutto fino al 31/12/2008, verso i corrispettivi di Euro 840 mila (per la cessione dell'azienda) e di Euro 460 mila (per la vendita dell'immobile aziendale).

1.1. Il avviso di accertamento, diretto alla società, reca maggiori redditi, imponibile e di produzione, per Euro 778.566,00 e maggiore IVA per Euro 115.714,00.

Gli avvisi di accertamento diretti a ciascuno dei soci recano maggiore IRPEF, conseguente al maggiore reddito accertato per la società, nella misura di Euro 150.191,00, quanto a C.M. e nella misura di Euro 167.331,00, quanto a Co.Gi..

1.2. Secondo i giudici della C.T.R., l'Ufficio, nel rispetto delle disposizioni del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, ha compiuto un corretto accertamento analitico delle attività derivanti dall'atto di compravendita, avvalendosi di presunzioni gravi, precise e concordanti quali l'importo del mutuo contratto dal terzo acquirente dell'immobile, l'incongruenza tra valore al mq dell'immobile, desumibile dal prezzo di vendita, e valore al mq dichiarato, successivamente, dall'acquirente dell'usufrutto del medesimo cespite.

2. Il ricorso è affidato a due motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate che ha depositato un controricorso.

I ricorrenti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia la violazione e la falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, artt. 2727, 2729 c.c., D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) ultimo periodo, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3, D.L. 4

luglio 2006, n. 223, art. 35 commi 2 e 3, L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 265 (legge finanziaria 2008), L. 7 luglio 2009, n. 88, art. 24 (legge comunitaria 2008), 73, 80 Direttiva comunitaria 2006/112/CE.

1.1. I ricorrenti lamentano che la C.T.R. ha illegittimamente ritenuto provato l'occultamento di una parte del prezzo dell'atto di cessione dell'immobile sulla base del mero scostamento tra il "valore normale" del bene e il corrispettivo indicato nell'atto traslativo.

Il principio applicato dai giudici di appello, nella prospettazione difensiva dei contribuenti, non è corretto e si pone in contrasto con il diritto comunitario, come affermato dalla Commissione europea, nel parere motivato del 19/03/2009, secondo cui non è conforme alle norme sovranazionali (artt. 73, 80 della Direttiva IVA), il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 3, che prevede una presunzione relativa in forza della quale le autorità fiscali possono rettificare l'importo dell'IVA in funzione del valore normale del bene immobile, se la base imponibile dichiarata della cessione è inferiore ad esso.

Lo stesso principio comunitario, proseguono i ricorrenti, deve valere per la disciplina delle imposte dirette, come si evince dalla Legge Comunitaria n. 88 del 2009, che ha abrogato non soltanto le modifiche appartate dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 (in tema di accertamento IVA), ma anche quelle derivanti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), in tema di accertamento delle imposte dirette, in tal modo sancendo l'espunzione dal diritto tributario italiano della summenzionata presunzione legale.

Integra una "violazione delle disposizioni indicate in rubrica" l'apprezzamento della C.T.R. che ha qualificato gravi, precisi e concordanti, ai fini della prova (presuntiva) dell'occultamento di una parte del prezzo dell'immobile, alcuni elementi fattuali, quali la sua divergenza rispetto ai valori elaborati dall'Osservatorio del mercato immobiliare (OMI), nonchè rispetto all'entità del mutuo stipulato dal terzo acquirente dell'immobile, e, infine, rispetto al valore dichiarato dall'acquirente dell'usufrutto del medesimo cespite.

A conclusione dell'intero ragionamento, nel ricorso è posto alla Corte un quesito di diritto sulla compatibilità delle disposizioni normative nazionali con il diritto comunitario.

1.2. Il motivo è inammissibile per una pluralità di ragioni.

E' strutturato in termini cumulativi e promiscui che non consentono di individuare con chiarezza il nucleo essenziale di ogni singola cesura.

Inoltre, con riferimento al profilo della violazione delle disposizioni comunitarie, che non vi è congruenza tra il contenuto della decisione del giudice di appello e la censura ad esso rivolta.

La ratio decidendi della pronuncia della C.T.R. non poggia esclusivamente sulla discrepanza tra prezzo di vendita dichiarato e "valore normale" del bene immobile (il giudice d'appello afferma: "Nel merito, al di là della questione della retroattività del D.L. n. 223 del 2006, che pone una presunzione relativa al valore normale, l'Ufficio ha operato (...) in ossequio ai disposti di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54"), ma s'impernia sul

meccanismo presuntivo sotteso all'accertamento analitico disciplinato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1.

I giudici di appello qualificano come presunzioni gravi, precise e concordanti, ai fini della dimostrazione della simulazione del prezzo della compravendita, alcuni specifici dati di fatto e, segnatamente: l'importo del mutuo concluso dal terzo acquirente, pari a Euro 1.200.000,00; il valore dichiarato poco superiore a Euro 2 mila al mq in un comune di grande prestigio come (XXXXX), la cui incongruenza è attestata dalle stime dell'OMI; il valore di Euro 6.828,00 al mq dichiarato dall'acquirente dell'usufrutto del medesimo immobile.

L'apprezzamento in fatto della C.T.R. è coerente con il quadro normativo delineato dalla L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5 (legge comunitaria 2008) che (in seguito al summenzionato parere motivato della Commissione europea del 19/03/2009) ha modificato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 (nonchè l'omologo D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, in tema di IVA), eliminando le disposizioni introdotte dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35.

E' stato in tal modo ripristinato l'assetto legislativo anteriore al luglio 2006, mediante l'esclusione della presunzione legale, relativa, di corrispondenza del prezzo effettivo al valore normale del bene, con la conseguenza che, attualmente, tutto è rimesso all'apprezzamento del giudice, che può evincere l'esistenza di attività non dichiarate anche sulla base di presunzioni semplici (Cass. 21/12/2016, n. 26487; Cass. 12/04/2017, n. 9486).

Nel caso in esame la C.T.R., facendo corretta applicazione della normativa vigente e nel rispetto del suaccennato principio, ha ritenuto legittimo l'accertamento dell'Ufficio in quanto fondato non già sul mero scostamento tra prezzo dichiarato e valore normale, ma su una serie convergente di elementi presuntivi, dotati, nel loro complesso, dei caratteri della gravità, precisione e concordanza.

Un simile percorso argomentativo si sottrae alla censura di violazione di legge poichè l'apprezzamento della ricorrenza di elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, richiesti dalla legge come fonti di presunzione, è un giudizio di merito, sindacabile, esclusivamente, sul piano della congruità e della adeguatezza della motivazione, oltre che del rispetto dei principi che regolano la prova per presunzione (Cass. 12/04/2017, n. 9486; Cass. 09/01/2014, n. 245). Questi due profili critici, però - giova evidenziarlo -, esulano dal motivo di ricorso.

2. Il secondo mezzo censura l'insufficiente motivazione in ordine all'accertamento di un fatto controverso e decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, da un lato, perchè la C.T.R., nonostante il puntuale rilievo di parte, non ha valutato se i coefficienti OMI adoperati dall'Ufficio per ricostruire il valore normale dell'immobile fossero corretti e, conseguentemente, non ha esposto le ragioni del proprio convincimento; d'altro canto, perchè l'apparato argomentativo della sentenza impugnata è insufficiente anche nella parte in cui ha ritenuto che l'importo del mutuo acceso dal terzo acquirente (società XXX) dimostrasse la congruità del valore normale del bene assegnato dall'Ufficio.

2.1. Il motivo è inammissibile e infondato.

Esso è formulato in modo confuso e generico e difetta del requisito dell'autosufficienza: sul piano redazionale, consiste nel mero inserimento, nel testo del ricorso per cassazione, di alcuni passi degli atti dei gradi di merito (mediante la tecnica del c.d. copia e incolla), non riconducibili ad un più ampio e coerente percorso argomentativo, autonomamente sviluppato nel ricorso, il che rende oscure ed impercettibili le concrete ragioni di critica della sentenza impugnata.

Per di più, col medesimo motivo non vengono dedotti fatti contrastanti con la ratio decidendi della sentenza e neppure è allegata l'esistenza di puntuali elementi (di fatto), assertivamente trascurati dal giudice di merito, ma si formula una laconica doglianza sul valore e sul significato che, in sentenza, è stato attribuito a certe circostanze di fatto.

Il rilievo, volto a sollecitare, contra ius e in violazione dei limiti del sindacato di legittimità, un nuovo apprezzamento dei fatti salienti, è in contrasto con il principio, più volte espresso dalla Corte, secondo cui il giudizio di legittimità non è un giudizio di merito di terzo grado nel quale possono essere dedotti elementi di fatto già valutati dai giudici di merito, al fine di pervenire a un loro diverso apprezzamento (Cass. 14/03/2006, n. 5443).

E' il caso di evidenziare, in conclusione, come la critica alla decisione d'appello non tenga conto della sua struttura argomentativa che, in punto di fatto, a titolo di esempio, attribuisce rilevanza, oltre che alle (ben più alte) quotazioni del mercato immobiliare rilevate dall'OMI, anche alla circostanza che, a distanza di soli due anni dalla compravendita dell'immobile al prezzo di Euro 460 mila, un terzo acquirente dello stesso bene ha concluso, nella prospettiva dell'acquisto, un mutuo bancario di Euro 1.200 mila, pari a quasi tre volte il corrispettivo dichiarato nell'atto di cessione in contestazione.

3. Nella memoria ex art. 378 c.p.c., i ricorrenti, oltre a ribadire i rilievi esposti in ricorso, lamentano altresì la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (Carta di Nizza) che sancisce il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio.

3.1. Si tratta di una censura nuova rispetto al giudizio di merito e alla materia del contendere, che implica un accertamento di fatto sulle modalità di svolgimento del procedimento amministrativo conclusosi coll'emissione dell'avviso di accertamento in contestazione, inserita in un atto processuale - la memoria ex art. 378 c.p.c. - che assolve a una funzione affatto diversa da quella che hanno inteso (inammissibilmente) attribuirle i contribuenti.

S'intende dare continuità al costante indirizzo di questa Corte che ha nitidamente circoscritto, nei seguenti termini, la valenza processuale di quest'atto di parte: "La memoria ex art. 378 c.p.c., non può integrare i motivi del ricorso per cassazione, poichè assolve all'esclusiva funzione di chiarire e illustrare i motivi di impugnazione che siano già stati ritualmente - cioè in maniera completa, compiuta e definitiva enunciati nell'atto introduttivo del giudizio di legittimità, con il quale si esaurisce il relativo diritto di impugnazione." (Cass. 18/12/2014, n. 26670).

4. Nella stessa memoria i ricorrenti deducono la violazione e la falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471,

art. 1, comma 2 e art. 5, comma 4, come modificati dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, art. 15, e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3 e chiedono la riduzione delle sanzioni irrogate dall'Ufficio impositore, in applicazione dello ius superveniens e nel rispetto del principio del favor rei.

4.1. Tale richiesta, ammissibile, trattandosi di richiesta di applicazione di ius superveniens, è infondata.

La Corte ha più volte chiarito che le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 2015, non rendono automaticamente contra legem la sanzione irrogata, perchè non operano in maniera generalizzata, quale favor rei, escludendosi, pertanto, la necessità della cassazione con rinvio della sentenza impugnata, per effetto della mera allegazione, nel giudizio di legittimità, di ius superveniens, in assenza di specifiche allegazioni degli elementi, del caso concreto, che hanno influito sui parametri, oggettivi e soggettivi, di commisurazione della sanzione (ex multis: Cass. 24/11/2017, n. 28061).

Muovendo dalla premessa d'ordine giuridico che, nella specie, l'Amministrazione finanziaria ha irrogato sanzioni che si collocano all'interno della cornice edittale, è il caso di ricordare che il solo riferimento all'applicazione, da parte dell'Ufficio impositore, delle "misure minime previste" non vale a colmare la lacuna che affligge, sul piano assertivo, la tesi dei ricorrenti.

In assenza della necessaria indicazione, da parte dei contribuenti, degli elementi di fatto sopra indicati, non è possibile verificare, in concreto, se quella sanzione pecuniaria (pari al minimo di legge) sia stata irrogata proprio perchè stava sul gradino più basso della scala edittale all'epoca prevista o se, invece, l'Amministrazione l'abbia applicata ponderandone, specificamente, il quantum e considerandolo congruo in sè, alla stregua dei criteri (oggettivi e soggettivi) di determinazione della misura sanzionatoria (gravità della violazione, personalità e condizioni economiche e sociali dell'agente).

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con la conseguente condanna, in solido, dei ricorrenti al pagamento delle spese processuali, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna i ricorrenti, in solido, al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro 12.000,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 6 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 21 febbraio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza