Sentenza del 25/09/2019 n. 25843 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La società Geode s.r.l. propone ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 411/15/14, pronunciata il 10.2.2014 e depositata il 6.3.2014, con la quale la CTR del Veneto - sez. distaccata di Verona ha respinto l'appello della contribuente avverso la decisione di prime cure, in controversia concernente l'impugnazione dell'avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 2006, con cui l'Ufficio aveva contestato l'omessa contabilizzazione di ricavi per C 166.182,00 ai fini Ires, Irap ed Iva, derivanti dalla vendita da parte della società di n. 14 unità immobiliari nel corso di tale anno.

Tale accertamento, come risulta dalla ricostruzione contenuta nel ricorso, era, in particolare, fondato su una pluralità di elementi, quali la determinazione del valore al mq degli immobili sulla base dei criteri di cui al provvedimento del 27.7.2007 del Direttore dell'A.d.e., facenti riferimento al valore unitario risultante dalle quotazioni O.M.I.; il valore dei mutui immobiliari erogati agli acquirenti, in alcuni casi superiore al prezzo di acquisto; una perizia di stima immobiliare, indicante un valore superiore a quello dichiarato nel relativo rogito di compravendita; alcuni contratti preliminari (in numero di cinque, come si evince anche dall'impugnata sentenza) da cui erano emerse differenze rispetto ai corrispettivi dichiarati negli atti pubblici di compravendita.

La decisione della CTR ha ritenuto che l'Ufficio avesse dimostrato il fondamento della pretesa impositiva attraverso una serie di presunzioni gravi, precise e concordanti circa l'occultamento di ricavi da parte della società; in tale prospettiva, i giudici di appello si sono soffermati ad analizzare la differenza fra i valori indicati nei rogiti di vendita e quelli riportati nei corrispondenti preliminari, in relazione a cinque delle unità immobiliari in esame; quanto alle altre unità abitative per le quali non era stato reperito il contratto preliminare, la CTR ha ritenuto parimenti corretto l'operato dell'Ufficio, che aveva ricostruito i corrispettivi applicando alle relative compravendite i valori più bassi per mq desumibili dalla documentazione contrattuale riferita ad altre unità immobiliari - in particolare, facendo riferimento ad un preliminare in cui si prevedeva un corrispettivo di Euro 1471,00 al mq -, "operando quindi a favore della parte".

Il ricorso è affidato a due motivi.

Si è costituita l'Agenzia con controricorso. Il contribuente ha, altresì, depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, la società contribuente deduce violazione e falsa applicazione di norme di diritto, con riferimento all'insussistenza, nella specie, di una pluralità di presunzioni sulle quali poter validamente fondare l'impugnato accertamento.

1.1. Per quanto la rubrica del motivo non rechi alcuna indicazione della norma di legge che si ritiene violata, nello svolgimento argomentativo del mezzo di gravame viene espressamente individuata la disposizione di cui all'art. 2729 c.c. e, del resto, il tenore della doglianza indirizza univocamente verso il parametro normativo di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con conseguente ammissibilità del motivo stesso.

1.2. Ciò posto, la ricorrente lamenta che, per quanto l'accertamento dell'Ufficio e la sentenza di primo grado che ne aveva accolto le ragioni fossero fondati sulla ritenuta esistenza di una pluralità di elementi presuntivi, ritenuti gravi, precisi e concordanti, desunti dagli elementi sopra indicati (in particolare, dai valori unitari risultanti dalle quotazioni O.M.I.; dal valore dei mutui immobiliari erogati agli acquirenti, in alcuni casi superiore al prezzo di acquisto; da una perizia di stima immobiliare, indicante un valore superiore a quello dichiarato nel relativo rogito di compravendita; dal contenuto di cinque contratti preliminari da cui erano emerse differenze rispetto ai corrispettivi dichiarati negli atti pubblici di compravendita), e per quanto l'appello della contribuente avesse censurato specificamente la portata dimostrativa di ciascuno di tali specifici elementi (con particolare riferimento all'applicazione dei coefficienti OMI, all'esistenza di una perizia per un solo appartamento, al rinvenimento di una parte soltanto dei preliminari, il cui contenuto non era ritenuto utilizzabile quale prova presuntiva del prezzo pagato per gli altri immobili), la CTR si sarebbe limitata a considerare, ai fini del rigetto dell'appello, il solo raffronto fra i corrispettivi dichiarati negli atti pubblici di vendita e quelli riportati sui preliminari rinvenuti.

In tal modo, sostiene la ricorrente, la CTR avrebbe assegnato esclusivamente alle risultanze desunte dai predetti contratti preliminari efficacia di elemento presuntivo, escludendo implicitamente la rilevanza indiziaria degli altri elementi, in quanto neppure richiamati. Tale, unica presunzione, peraltro, non sarebbe idonea a sorreggere l'accertamento, non essendo neppure ipotizzabile la "concordanza" se non fra più elementi di carattere presuntivo.

2. Il motivo è infondato.

2.1. La decisione della CTR, nel confermare integralmente la sentenza di primo grado, in quanto "corretta, congruamente motivata" ha espressamente ritenuto che l'Ufficio avesse provato la pretesa impositiva attraverso una "serie di presunzioni gravi, precise e concordanti dell'occultamento di ricavi da parte della società": affermazione che deve essere ricollegata a quanto precedentemente richiamato dalla stessa CTR, in modo espresso, nella ricostruzione dei fatti di causa, allorchè sono stati puntualmente menzionati i predetti plurimi elementi posti dall'Ufficio a base dell'accertamento ed altrettanto puntualmente contestati dalla difesa della contribuente sul piano della rilevanza indiziaria; ciò consente di escludere, innanzitutto, che la stessa CTR abbia inteso negare il benchè minimo rilievo probatorio a siffatti elementi, come vorrebbe la ricorrente.

Vero è, invece, che la CTR, avvalorata la sussistenza di un compendio indiziario formato da plurimi elementi dotati di efficacia dimostrativa, si è soffermata ad analizzare particolarmente

l'elemento indiziario costituito dalla differenza fra i valori indicati nei rogiti di vendita e quelli indicati nei relativi contratti preliminari, esistente in relazione a cinque unità immobiliari; e ciò all'evidente fine di argomentare nel dettaglio che, anche con riferimento alle altre unità abitative per le quali non era stato reperito il contratto preliminare, l'Ufficio aveva correttamente ricostruito i corrispettivi, applicando alle relative compravendite i valori più bassi per mq desumibili dalla documentazione contrattuale riferita alle altre unità immobiliari - in particolare facendo riferimento ad un preliminare in cui si prevedeva un corrispettivo di Euro 1471,00 al mq -, "operando quindi a favore della parte". Sulla base di quanto evidenziato, il motivo è infondato sotto il profilo della dedotta violazione di legge e tende, piuttosto, ad introdurre non consentite censure attinenti alla valutazione di merito sottesa alla decisione impugnata.

2.2. Merita di essere richiamato, sul punto, quanto osservato da Sez. 5, n. 2155 del 25/01/2019, Rv. 652213 - 01, così massimata: "Nell'ipotesi di contestazione di maggiori ricavi derivanti dalla cessione di beni immobili, la reintroduzione, con effetto retroattivo, della presunzione semplice, ai sensi della L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5 (legge comunitaria 2008), che ha modificato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, sopprimendo la presunzione legale (relativa) di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene, introdotta dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, conv. in L. n. 248 del 2006, non impedisce al giudice tributario di fondare il proprio convincimento su di un unico elemento, purchè dotato dei requisiti di precisione e di gravità, elemento che non può, tuttavia, essere costituito dai soli valori OMI, che devono essere corroborati da ulteriori indizi, onde non incorrere nel divieto di "presumptio de presumpto"".

Tale decisione, nella parte motiva, ha opportunamente ribadito che, in materia di presunzioni semplici, non è escluso che l'accertamento trovi fondamento anche su un unico elemento presuntivo. Nella prova civile, infatti, ed anche ai fini degli accertamenti tributari, non è necessario che gli elementi assunti a fonte di presunzione siano plurimi, benchè l'art. 2729 c.c., comma 1, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 3 e art. 39, comma 4, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, si esprimano al plurale, "potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave, la valutazione della cui rilevanza peraltro, nell'ambito del processo logico applicato in concreto, non è sindacabile in sede di legittimità ove sorretta da motivazione adeguata e logicamente non contraddittoria".

Nella medesima prospettiva (cfr. Sez, 5, n. 656 del 15/01/2014; v. anche n. 17574 del 29/07/2009) si è affermato che " in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d'uno, potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento purchè grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale ma non necessario concorso di più elementi presuntivi"); ad esempio, proprio in materia di rettifica dei corrispettivi dichiarati nel settore immobiliare, si è sostenuto che lo scostamento tra l'importo dei mutui e i minori prezzi indicati dal venditore è sufficiente a fondare l'accertamento, non comportando ciò alcuna violazione delle norme in materia di onere probatorio (Sez. 5, n. 14388 del 09/06/2017).

2.3. Tali condivisibili conclusioni, ove ricondotte alla concreta fattispecie, consentono di ritenere legittimo e non viziato, sul piano della corretta applicazione della norma di legge invocata, il

ragionamento probatorio operato dalla CTR al fine di concludere che l'elemento presuntivo in esame (anche ove, in via di ipotesi, considerato isolatamente) soddisfa adeguatamente il presupposto probatorio posto alla base della rettifica dell'imponibile dichiarato dalla contribuente; ciò anche nel senso che lo scostamento tra prezzo di vendita dichiarato e importo dei contratti preliminari riferiti ad alcune unità immobiliari (questo secondo elemento di riscontro superiore al primo) possa costituire elemento presuntivo idoneo anche in relazione alle vendite per le quali non sono stati reperiti i contratti preliminari, atteso che nella specie trattasi pur sempre di unità immobiliari omogenee ed appartenenti allo stesso complesso condominiale.

In aggiunta a tali considerazione, inoltre, va ribadito che la CTR non ha affatto escluso, come già osservato, la rilevanza indiziaria degli altri elementi evidenziati dall'Ufficio, pur sinteticamente (ma inequivocabilmente) richiamati.

Dal che consegue, a fortiori, l'infondatezza del motivo di ricorso in esame.

3. Con il secondo motivo di gravame, si deduce violazione e falsa applicazione di legge, con riferimento all'art. 109 t.u.i.r. Anche in tal caso, il mancato formale richiamo all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 non rende meno esplicito che tale sia il paradigma normativo di riferimento.

La ricorrente censura il mancato riconoscimento di maggiori costi non dichiarati, invocato dalla parte in relazione all'acquisto del terreno sul quale erano stati costruiti gli appartamenti; maggiori costi dimostrabili dal contribuente anche in via presuntiva.

3.1. Il motivo, per come prospettato, è infondato.

In tema di determinazione dei redditi di impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 1, i costi e gli altri oneri sono imputabili nell'esercizio di competenza in cui si è formato il titolo giuridico che ne costituisce la fonte, purchè l'esistenza o l'ammontare degli stessi sia determinabile in modo oggettivo, sulla base di elementi certi e precisi e con prova a carico del contribuente.

Al riguardo, la CTR ha affermato che non era stata fornita alcuna prova dei maggiori pagamenti effettuati ai venditori del terreno rispetto a quanto dichiarato nel rogito di compravendita, non potendo considerarsi probanti le due promesse di vendita prodotte dalla società contribuente in quanto prive di data certa e, altresì, in assenza di prova dell'effettiva esecuzione di quanto in esse pattuito.

Pertanto, il giudice d'appello ha verificato, in coerenza con il dato normativo ed alla stregua degli elementi di fatto introdotti nel giudizio, se la posta attiva era certa e determinata rispetto all'anno formalmente di competenza e, dunque, se sussistessero o meno le condizioni per la deroga prevista dalla norma citata, giungendo motivatamente ad escluderlo.

3.2. In tale prospettiva, la tesi della ricorrente, volta a dolersi del fatto che anche i preliminari utilizzati a favore dell'Ufficio sarebbero stati privi di data certa e sprovvisti della prova dell'effettivo pagamento dei corrispettivi indicati - oltre a non considerare che gli elementi presuntivi posti alla base dell'accertamento erano più di uno, come osservato trattando del primo motivo - rimanda non ad una violazione di legge, quanto, piuttosto, ad una censura di

contraddittoria o insufficiente motivazione sul punto, nella specie non riconducibile all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis, il quale ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia); per converso, il semplice mancato o insufficiente e contraddittorio esame di una "questione" o di un "punto" della sentenza, ovvero di elementi istruttori o di argomentazioni difensive non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, come nella specie avvenuto, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie. (cfr. Sez. 2, n. 27415 del 29/10/2018 Rv. 651028 - 01; Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014 Rv. 629831 - 01).

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato. La ricorrente deve essere, conseguentemente, condannata al pagamento delle spese processuali in favore dell'Agenzia delle Entrate, che si liquidano in complessivi Euro 3.700,00, oltre spese prenotate a debito. In tale prospettiva, va precisato che non è fondata l'eccezione di inammissibilità del controricorso per mancanza d specificità, proposta anche ai fini della liquidazione delle spese in caso di soccombenza della ricorrente.

Invero, premesso che il controricorso, ai fini del rispetto del requisito di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3 (richiamato dall'art. 370 stesso codice, comma 2, "in quanto è possibile"), assolvendo alla sola funzione di contrastare l'impugnazione altrui, deve contenere l'autonoma esposizione sommaria dei fatti della causa soltanto nel caso in cui con esso venga proposta impugnazione incidentale (ipotesi nella specie non ricorrente), stante l'autonomia di questa rispetto all'impugnazione principale (cfr. Sez. 5, n. 1150 del 17/01/2019, Rv. 652710 - 01), va ulteriormente osservato che l'atto dell'Agenzia delle Entrate contiene in modo sufficientemente determinato l'esposizione, ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4, delle ragioni atte a dimostrare l'infondatezza delle censure mosse alla sentenza impugnata dalla società ricorrente.

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

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore dell'Agenzia delle Entrate, che si liquidano in complessivi Euro 3.700,00, oltre spese prenotate a debito.

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 della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 29 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 25 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza