Sentenza del 04/12/2019 n. 31589 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. N.Y., quale erede di R.F., impugnava due avvisi di liquidazione con cui l'agenzia delle entrate aveva elevato il valore di taluni cespiti indicati nella dichiarazione di successione.

La commissione tributaria di primo grado di Milano accoglieva in parte il ricorso riducendo il valore di taluni cespiti, pur confermando a facoltà dell'agenzia delle entrate di procedere alla diversa valutazione del diritto di credito alla liquidazione della quota della società P. e C. s.n.c.. La commissione tributaria di secondo grado di Milano, investita dell'appello di entrambe le parti, riconosceva l'inesistenza di un'azienda con riferimento al cespite costituito dal C. di Venezia annullando la rettifica dell'ufficio sul punto, dichiarava cessata la materia del contendere con riguardo ad altri cespiti e dichiarava congruo il valore di altri. Entrambe le parti proponevano ricorso alla commissione tributaria centrale la quale così decideva: a) accoglieva il ricorso dell'ufficio per i fabbricati indicati ai numeri 8 e 11c della dichiarazione in quanto i valori espressi dall'ufficio medesimo erano stati già oggetto di definizione in occasione della valutazione effettuata nella successione di C.D. e nessuna argomentazione giustificativa della riduzione di valore da parte dei giudici d'appello era stata esplicitata nella sentenza impugnata; b) accoglieva il ricorso dell'ufficio per quanto concerneva il valore delle quote della società immobiliare indicate ai numeri 30, 31 e 32 della dichiarazione poichè la riduzione di valore operata in sede di appello in considerazione di oneri fiscali di ipotetica natura debitoria futura non appariva suffragata da valida argomentazione giuridica o da idonea norma legislativa e si manifestava priva di elementi atti alla quantificazione; c) accoglieva il ricorso dell'ufficio per quanto concerneva il C. ravvisando la configurabilità di una azienda e la congruità del valore indicato nell'avviso di liquidazione in considerazione dell'ubicazione di particolare pregio della stessa e degli elevati prezzi sempre praticati e vigenti; d) accoglieva il ricorso dell'ufficio per quanto concerneva la valutazione della quota della società P. e C. s.n.c. potendo l'ufficio procedere alla valutazione delle quote diversa dal valore dichiarato dalle parti e derivante dalle scritture contabili in quanto l'erede del socio vantava verso la società un credito da attualizzare al momento della liquidazione del trasferimento della quota da rapportarsi al patrimonio sociale e dovendosi altresì considerare che la valutazione espressa nell'accertamento dell'ufficio appariva legittimo e motivato; e) respingeva il ricorso della contribuente avuto riguardo alla motivazione degli atti impositivi ed ai valori determinati dall'ufficio.

2. Avverso la sentenza della commissione tributaria centrale propone ricorso per cassazione la contribuente affidato a 12 motivi illustrati con memoria. L'agenzia delle entrate si è costituita in

giudizio con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce nullità della sentenza, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione al D.P.R. n. 636 del 1972, art. 26, in quanto nel procedimento innanzi alla commissione tributaria centrale l'ufficio aveva dispiegato un motivo avente ad oggetto la valutazione estimativa dei cespiti e la decisione era nulla perchè la commissione tributaria centrale avrebbe dovuto dichiarare l'inammissibilità del ricorso dell'ufficio.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce nullità della sentenza, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione al D.P.R. n. 636 del 1972, art. 26, in quanto la commissione tributaria centrale ha emesso una decisione estimativa esclusa dalla sua competenza.

3. Con il terzo motivo denunce nullità della sentenza, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c. in quanto l'ufficio aveva richiesto che la commissione tributaria centrale rimettesse le parti davanti ad altra sezione della commissione tributaria di secondo grado di Milano per un nuovo giudizio estimativo sì che la commissione stessa, esprimendo un giudizio estimativo dei cespiti, aveva giudicato extra petita.

4. Con il quarto motivo deduce violazione di legge, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione in relazione al D.P.R. n. 637 del 1972, art. 24, in quanto il credito derivante dalla liquidazione delle quote della società P. e C. s.n.c. era stato indicato in lire 112 milioni ed era stata fornita la prova che proprio quella somma era stata pagata all'erede; e si doveva considerare che il diritto di credito derivante dalla liquidazione di una quota di società di persone, così come ogni altro diritto di credito, non è soggetto ad alcun sindacato di valutazione, dovendosi applicare la norma prevista dal D.P.R. n. 637 del 1972, art. 24.

5. Con il quinto motivo deduce violazione di legge, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione in relazione al D.P.R. n. 637 del 1972, art. 21. Sostiene che la commissione tributaria centrale ha errato nel qualificare il cespite costituito dal C. di Venezia come azienda e non già come immobile locato a terzi.

6. Con il sesto motivo deduce nullità della sentenza, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione al D.P.R. n. 636 del 1972, art. 26, per aver la commissione tributaria centrale espresso un giudizio valutativo.

7. Con il settimo motivo deduce nullità della sentenza, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c. perchè, con riguardo al C., la commissione tributaria centrale ha espresso un giudizio valutativo nonostante l'ufficio avesse chiesto alla commissione stessa di rimettere le parti davanti ad altra sezione della commissione tributaria di secondo grado di Milano per un nuovo giudizio estimativo.

8. Con l'ottavo motivo deduce nullità della sentenza, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 4, per inosservanza dell'art. 115 c.p.c. poichè, dato che l'ufficio stesso aveva affermato che ii valore indicato in relazione al C. non era congruo, la commissione tributaria centrale ha concluso per la

congruità della pretesa in presenza della riconosciuta insussistenza della congruità da parte dell'ufficio accertatore.

9. Con il nono motivo deduce violazione di legge, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 637 del 1972, artt. 21 e 26. Ciò in quanto nell'atto impositivo non erano stati esposti ed esplicati i metodi di stima seguiti nella valutazione dei cespiti sicchè l'avviso di liquidazione era nullo per difetto di motivazione.

10. Con il decimo motivo deduce nullità della sentenza, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 4, per inosservanza del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 26, in quanto in relazione ai fabbricati e alle quote delle società immobiliari la commissione tributaria centrale ha pronunciato una decisione estimativa esclusa dalla sua competenza ai sensi del citato art. 26.

11. Con l'undicesimo motivo deduce nullità della decisione per inosservanza dell'art. 112 c.p.c. poichè la commissione tributaria centrale ha proceduto al giudizio di congruità dei valori accertati benchè l'ufficio avesse chiesto la remissione delle parti ad altra sezione della commissione tributaria di secondo grado di Milano per un nuovo giudizio estimativo.

12. Con il dodicesimo motivo deduce nullità della sentenza, ai sensi all'art. 363 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione al D.P.R. n. 636 del 1972, art. 37, ed all'art. 132 disp. att. c.p.c., n. 4, e all'art. 118 disp. att. c.p.c., poichè la contribuente, nel giudizio innanzi alla commissione tributaria centrale aveva dispiegato motivi di impugnazione in modo distinto e differenziato in relazione a ciascuna delle categoria dei cespiti ereditari oggetto della pretesa fiscale mentre la commissione tributaria centrale ha riformato la decisione di secondo grado con riguardo a tutti cespiti per i quali il giudice d'appello non aveva confermato i valori accertati ed ha confermato la decisione di secondo grado solo con riguardo ai cespiti per i quali il giudice d'appello aveva confermato i valori accertati. A tale decisione la commissione tributaria centrale è pervenuta con motivazione apodittica e generica.

13. Osserva la Corte che i motivi 1, 2, 3, 6, 7, 10 e 11 debbono essere esaminati congiuntamente in quanto sottendono l'esame delle medesime questioni giuridiche.

Secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, le questioni di fatto relative a valutazioni estimative che il D.P.R. n. 636 del 1972, art. 26, nel rispetto dei principi fissati con la L. Delega n. 825 del 1971, art. 10, sottrae alla cognizione della Commissione Tributaria Centrale, sono esclusivamente le questioni di fatto attinenti alla quantificazione del cespite, del reddito della base imponibile, o alla individuazione dei presupposti materiali ed oggettivi del tributo, e non anche quelle che investono le condizioni giuridiche per il riscontro di un reddito tassabile, o, in genere, l'ambito di applicazione di una determinata norma (Cass. n. 22506 del 04/11/2015; Cass. n. 8212 del 31/03/2008; Cass. n. 7801 del 03/08/1990).

Alla luce di tali principi si deve dunque affermare che la questione della stima del valore dei cespiti 30, 31 e 32 della dichiarazione 6879 esulava dall'ambito del giudizio della commissione tributaria centrale poichè ineriva alla mera quantificazione del valore. Opposte conclusioni si impongono, invece, per la valutazione dei cespiti n. 8 e 11c, laddove la questione sottoposta all'esame della commissione era la definizione stessa del reddito tassabile, essendosi accertato

che il valore espresso dall'Ufficio era già stato oggetto di valutazione nell'ambito della successione di C.D. e non risultavano dagli atti elementi giustificativi della riduzione di esso.

E rientrava altresì nella sfera di competenza della commissione tributaria centrale la qualificazione giuridica del cespite tassabile costituito dal C. come azienda e non come immobile locato, come pure la questione giuridica dei criteri valutativi del credito derivante dalla liquidazione delle quote della società P. e C. s.n.c..

14. Il quarto motivo di ricorso è fondato. Questa Corte di legittimità, invero, ha già affermato il principio secondo cui, in materia di imposta sulle successioni, l'amministrazione finanziaria non ha il potere di rettificare, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, art. 26, il valore indicato dagli eredi nella denuncia di successione come corrispondente al diritto alla liquidazione della quota sociale di una società semplice spettante al de cuius, atteso che, nell'ipotesi considerata, oggetto di successione non è la quota già spettante al defunto, ma il diritto di credito alla sua liquidazione, che, in quanto tale, non può essere oggetto di accertamento di maggior valore, senza che per i rapporti ancora pendenti possa invocarsi la nuova disciplina introdotta dal nuovo testo unico concernente l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, non essendo applicabile alle successioni aperte in epoca anteriore al 1 gennaio 1991 (Cass. n. 993 del 28/01/2000; Cass. n. 1534 del 06/05/1969; Cass. n. 1622 del 03/07/1967).

15. Il quinto motivo è inammissibile, posto che la qualificazione del cespite costituito dal C. come azienda e non già come immobile oggetto di locazione è valutazione rimessa al giudice di merito ed è incensurabile in cassazione ove correttamente ed adeguatamente motivata.

16. L'ottavo motivo, con cui si sostiene che l'ufficio stesso aveva affermato che ii valore indicato in relazione al C. non era congruo di talchè la commissione tributaria centrale ha errato nel concludere per la congruità della pretesa in presenza della riconosciuta insussistenza della congruità da parte dell'ufficio accertatore, è infondato. Invero l'ufficio, alla pag. 47 dell'avviso di accertamento, che la ricorrente ha trascritto nel ricorso in ossequio all'onere dell'autosufficienza, dopo aver dato atto dei criteri (notorietà, ubicazione, afflusso dei clienti) che determinavano la valutazione effettuata, dava atto della mancata produzione di documenti da parte della ricorrente che consentisse una valutazione equilibrata da intendersi riferita ai valori esposti nella dichiarazione e non già alla determinazione operata dall'ufficio. Quanto alle dichiarazioni contenute negli scritti difensivi, sottoscritti unicamente dal procuratore ad litem, essi non hanno efficacia di confessione ma possono soltanto fornire elementi indiziari qualora l'atto sia sottoscritto dal difensore e non dalla parte personalmente (Cass. n. 23634 del 28/09/2018; Cass. n. 4908 del 27/02/2017), di talchè non possono valere quali ammissioni del minore valore rispetto a quello attribuito.

17. Il nono motivo è infondato. Ciò in quanto, come più volte affermato da questa Corte di legittimità, in tema di imposta sulle successioni, la motivazione dell'avviso di rettifica e di liquidazione, ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio finanziario nell'eventuale successiva fase contenziosa e di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Ne consegue che l'atto deve enunciare i criteri astratti in base ai quali è stato determinato il maggior valore, ma non anche gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto

il contribuente, presa conoscenza del criterio di valutazione adottato, è in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, fermo restando l'onere della prova gravante sull'Amministrazione (Cass. n. 14027 del 03/08/2012; Cass. n. 8136 del 23/05/2012; Cass. n. 1150 del 21/01/2008).

18. Il dodicesimo motivo è parimenti infondato. Va rilevato che, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, con il ricorso per cassazione di cui all'art. 111 Cost. avverso le decisioni della Commissione Tributaria Centrale si possono denunziare soltanto "violazioni di legge", con riferimento sia alla legge regolatrice del rapporto sostanziale controverso, sia alla legge regolatrice del processo, mentre l'inosservanza dell'obbligo della motivazione su questioni di fatto integra "violazione di legge", e come tale è denunciabile con il detto ricorso, solo quando si traduca in mancanza della motivazione stessa, che si verifica nei casi di radicale carenza, ovvero del suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio decidendi - cd. motivazione apparente. E' da rilevare che nella specie deve escludersi il totale difetto di motivazione in quanto una motivazione, ancorchè succinta, esiste. E' altresì da escludere che si tratti di una motivazione apparente, giacchè, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, la motivazione della sentenza è apparente quando è incomprensibile ovvero idonea, per la sua estrema genericità, ad adattarsi a qualunque situazione, e pertanto non soddisfa il dovere del giudice d'indicare i motivi della decisione adottata, laddove nella specie la motivazione, ancorchè succinta, è comprensibile, logica e specifica, in quanto dà conto delle doglianze del ricorrente e decide in relazione ad esse (cfr. Cass. n. 8212 del 31/03/2008).

19. Il ricorso va, dunque, parzialmente accolto limitatamente ai rilievi concernenti la valutazione dei cespiti n. 30, 31 e 32 della dichiarazione n. 6879 dovendosi ritenere l'inammissibilità dei ricorso proposto dall'Ufficio avverso la decisione della commissione tributaria di secondo grado di Milano. Ed il ricorso va accolto anche con riguardo al rilievo concernente la determinazione del valore dei crediti rivenienti dalla liquidazione delle quote della società P. e C. s.n.c., confermandosi sul punto la sentenza della commissione tributaria di secondo grado di Milano. Il ricorso va, invece, rigettato nel resto. Le spese processuali dell'intero giudizio si compensano tra le parti in considerazione della parziale reciproca soccombenza.

P.Q.M.

La corte accoglie per quanto di ragione il primo, secondo, terzo, sesto, settimo, decimo ed undicesimo motivo di ricorso, accoglie il quarto motivo, rigetta i restanti motivi. Compensa le spese processuali dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 8 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 4 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza