Sentenza del 10/12/2019 n. 32205 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate emetteva un avviso di accertamento nei confronti della R. s.r.l., per l'anno 2005, in relazione a due riprese a tassazione: la prima riguardante la omessa fatturazione di incassi relativi al pagamento di caparre confirmatorie da parte dei clienti della società al momento di sottoscrizione della proposta di acquisto, somme che poi risultavano nuovamente versate in sede di stipulazione del contratto preliminare; la seconda attinente alla valutazione di due immobili, ad uso ufficio (categoria A10), ricompresi nel contratto stipulato il 17-5-2005, indicati con un valore complessivo di Euro 40.000,00 a fronte di un valore da rendita catastale di Euro 279.342,00, dovendosi tenere conto che nello stesso contratto un altro immobile venduto ad uso ufficio, nello stesso fabbricato, era stato indicato con il prezzo di cessione di Euro 2.349,13 al mq.

2. La Commissione tributaria regionale della Lombardia, pronunciando sull'appello principale proposto dalla Agenzia delle entrate e su quello incidentale della contribuente, che riproponeva le questioni assorbite in primo grado, accoglieva in parte l'appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva accolto integralmente il ricorso proposto dalla società, evidenziando che non risultavano elementi tali da inficiare l'attendibilità della contabilità della società, che gli assegni consegnati dai clienti a titolo di caparra confirmatoria al momento della proposta di acquisto non erano stati mai negoziati, che, però, il valore dei due uffici doveva essere determinato in Euro 2.349,13 al metro quadrato in relazione all'ulteriore unità immobiliare venduta con lo stesso atto, nel medesimo fabbricato, con la stessa categoria catastale, con un recupero della somma di Euro 685.945,73, da cui detrarre la somma di Euro 40.000,00, indicata nel rogito, per un maggiore reddito tassabile di Euro 645.945,73 solo ai fini Irap ed ai fini Iva, in quanto la società aveva perdite pregresse ai fini Ires. Veniva rigettata anche la domanda subordinata di determinazione del valore in Euro 1.393,00 al mq. Non rilevavano la risoluzione del contratto di locazione con terzi perchè avvenuta in sede di stipula della vendita, nè il frazionamento ed il cambio di destinazione successivi alla vendita perchè comportanti un aumento di valore degli immobili.

3. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società, depositando anche memoria scritta.

4. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo di impugnazione la società deduce "nullità della sentenza impugnata, nella parte in cui ha rigettato la doglianza avente ad oggetto l'inammissibilità parziale dell'atto di appello dell'Agenzia per mancanza degli specifici motivi di impugnazione, relativamente alla pretesa rideterminazione del valore normale degli immobili. La sentenza è in parte qua viziata, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto i motivi dell'appello articolato dalla Agenzia delle entrate erano generici, e quindi in contrasto con il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, non avendo l'Ufficio adeguatamente censurato le argomentazioni del giudice di prime cure.

1.1.Tale motivo è infondato.

Invero, la Commissione provinciale ha accolto integralmente il ricorso della società evidenziando che gli assegni consegnati dai clienti alla società al momento della formulazione della proposta di acquisto degli immobili, a titolo di caparra confirmatoria, non risultavano transitati nella contabilità della società, come confermato anche dalla banca, sicchè la contabilità non poteva essere ritenuta inattendibile. Inoltre, la presunzione del "valore normale" degli immobili non era una presunzione legale, ma soltanto una presunzione semplice, supportata da altri elementi.

A fronte di tale motivazione l'Agenzia delle entrate con l'atto di appello ha dedotto che, però, il valore dei due immobili era stato indicato in Euro 40.000,00 a fonte del valore da rendita catastale di Euro 279.342,00, con una evidente "forte sproporzione" tra i due dati, soprattutto tenendo conto che, con lo stesso contratto, è stato ceduto altro immobile pure ad uso ufficio al prezzo di Euro 2.825,00 al mq. Nè la presenza di un contratto di locazione con terzi aveva influenzato, in negativo, il valore di vendita, in quanto vi era stata la risoluzione del contratto di locazione al momento del rogito relativo alla vendita. Il frazionamento ed il mutamento di destinazione dei due immobili da C1 (negozi e botteghe) a A/10 (uffici e studi privati) aveva comportato, non una riduzione del prezzo, ma semmai una riqualificazione degli immobili.

Come si vede, l'appello della Agenzia delle entrate va proprio ad inficiare le pur scarne argomentazioni della motivazione della sentenza della Commissione provinciale, sì da non incorrere nella sanzione di inammissibilità per mancanza di specificazione dei motivi di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53.

Peraltro, costituisce principio consolidato quello per cui, nel processo tributario, anche nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire ed a riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato già dedotte in primo grado, deve ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica richiesto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, che costituisce norma speciale rispetto all'art. 342 c.p.c. (Cass., 24641/2018).

2.Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "nullità della sentenza impugnata nella parte in cui non si è pronunciata sul motivo di appello incidentale relativo alla nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione. La sentenza è in parte qua viziata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto il giudice di appello ha omesso di pronunciare sul motivo di impugnazione relativo al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento. In particolare, la Commissione provinciale, accogliendo

il ricorso della contribuente, non aveva pronunciato su questo motivo di ricorso che, però, era stato riproposto in sede di appello incidentale.

2.1.Tale motivo è infondato.

Invero, il giudice di appello, nell'accogliere parzialmente l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate, in relazione al diverso, e più alto, valore da attribuire ai due immobili, con destinazione uffici (Cat. A/10), ricompresi nel contratto di compravendita del 17-5-2005, determinando un maggiore reddito imponibile di Euro 645.945,73 (Euro 685.945,73, quale effettivo valore, - Euro 40.000,00, valore indicato nel contratto) ha implicitamente rigettato l'eccezione di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento.

Se la Commissione regionale, in accoglimento dell'appello principale della Agenzia delle entrate, ha accertato il valore dei due immobili, in misura di molto superiore a quella indicata nel contratto di compravendita, confermando quanto risultava dall'avviso di accertamento, riprodotto in atti dalla ricorrente, è evidente che ha ritenuto valido, e quindi, correttamente motivato l'avviso di accertamento, con il rigetto implicito dell'appello incidentale articolato dalla società sul punto.

Non ricorre, infatti, il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (Cass., n. 29191/2017) 3.Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui, in riforma della sentenza di primo grado, ha confermato il rilievo dell'avviso di accertamento relativo al valore degli immobili (maggio imponibile pari ad Euro 645.945,73). La sentenza è in parte qua illegittima, in quanto recante una motivazione insufficiente, in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", in quanto il giudice di appello non ha tenuto conto di alcune circostanze specifiche. In particolare, il contratto preliminare riguardava la cessione di un unico immobile (subalterno 549), che doveva essere trasferito a corpo, e non a misura, con il corrispettivo della somma di Euro 1.200.000,00. Tuttavia, tale immobile era stato frazionato in più subalterni (563, 564, 565, 566, 567 e 568), sicchè nel contratto definitivo si è proceduto alla vendita di tre unità immobiliari, per il medesimo importo complessivo: le unità sub 563, 564 (negozi) e 568 (uffici), acquistate da Banca Italease per Euro 710.000,00; l'unità 565 (negozio) acquistata da banca Italease per Euro 450.000,00; le unità 566 e 567 (uffici) acquistate da Sicam srl per Euro 40.000,00. Pertanto, il prezzo complessivo di Euro 1.200.000,00 è stato espressamente mantenuto anche nel contratto definitivo, anche a seguito del frazionamento e del riaccatastamento delle particelle immobiliari. La condotta della società non è stata allora "antieconomica". Inoltre, la locazione a terzi dei beni era anteriore al rogito notarile, sicchè il prezzo della cessione ha risentito della occupazione dell'immobile, che si è poi liberato solo in sede di stipulazione del contratto definitivo. Nè vi è stato un aumento di valore degli immobili a seguito del frazionamento. L'unico prezzo contestato dalla Agenzia delle entrate ha riguardato i due immobili ad uso ufficio, mentre per tutti gli altri immobili i valori non sono stati contestati. Inoltre, se la società non avesse stipulato il contratto definitivo, avrebbe dovuto sopportare il pagamento della penale, pari al doppio della caparra confirmatoria, dovendo, poi, cercare altri acquirenti ad un prezzo verosimilmente di poco superiore a quello pattuito.

4.Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui rigetta la doglianza afferente alla illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato nella parte in cui recupera a tassazione i maggiori imponibili corrispondenti all'asserito maggior valore degli immobili. La sentenza è in parte qua viziata, per violazione e falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40, e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.", in quanto il presupposto per sindacare il "valore normale" di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3 è la realizzazione di una operazione che presenti evidenti profili di antieconomicità. Il valore normale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d, non è una presunzione legale, in quanto tale norma è stata modificata dalla L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5. La antieconomicità di una operazione si può riscontrare solo in presenza di comportamenti contrari ai principi elementari dell'economia.

4.1.1 motivi terzo e quarto, che possono essere esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

Invero, si premette che la sentenza del giudice di appello è stata depositata il 20-10-2011, sicchè alla stessa non trova applicazione il vizio di motivazione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come modificato dal D.L. n. 83 del 2012, applicabile solo alle sentenze pubblicate a decorrere dall'11-9-2012.

4.2.Quanto alle doglianze della ricorrente, si rileva che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3 (lo stesso principio valeva per il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39), dopo il D.L. n. 223 del 2006, prevedeva che "per le cessioni aventi ad oggetto i beni immobili e relative pertinenze, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al comma 2 sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'art. 14 del presente decreto".

Sussisteva, quindi, una presunzione legale relativa di corrispondenza tra il valore normale dei beni immobili ceduti calcolato ai fini dell'imposta di registro e quello reale.

4.3.Peraltro, la L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 265, in vigore dal 1-12008, ha stabilito che le presunzioni legali relative, legate al valore normale, si applicavano soltanto per gli atti formati a decorrere dal 4-7-2006, mentre per gli atti formati anteriormente valevano, agli effetti tributari, come presunzioni semplici.

4.4.Successivamente la legge comunitaria del 2008 (L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5) ha, poi, modificato tale disposizione (sia il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 sia il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54), eliminando le disposizioni introdotte con il D.L. 223 del 2006, art. 35, con la conseguente previsione di una presunzione semplice, seppure corroborata dalla gravità, precisione e concordanza degli elementi presuntivi. E' stato così ripristinato il quadro normativo anteriore al luglio 2006, con la soppressione della presunzione legale relativa di corrispondenza del corrispettivo effettivo al valore normale del bene, sicchè il giudice può desumere l'esistenza di attività non dichiarate anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti (Cass., 12 aprile 2017, n. 9474, in cui si evidenzia l'effetto retroattivo della legge comunitaria).

4.5.Questa Corte, con pronunce, cui si intendere dare seguito, ha affermato, sul punto, che, in seguito alla sostituzione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 ad opera della L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5, che, con effetto retroattivo, stante la sua finalità di adeguamento al diritto dell'Unione Europea, ha eliminato la presunzione legale relativa (introdotta dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 3, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2006) di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore normale degli stessi (così ripristinando il precedente quadro normativo in base al quale, in generale, l'esistenza di attività non dichiarate può essere desunta "anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti"), l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla predetta cessione di beni immobili non può essere fondato soltanto sulla sussistenza di uno scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore normale del bene quale risulta dalle quotazioni OMI, ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti (Cass.Civ., 12 aprile 2017, n. 9474; Cass.Civ., 32287/2018; Cass.Civ., 14388/2017).

4.6.Poichè l'avviso di accertamento attiene all'anno 2005, e quindi ai contratti di compravendita stipulati in quell'anno, non poteva, comunque, trovare applicazione il D.L. n. 223 del 2006, in vigore dal 4-7-2006, stante la natura non retroattiva di tali norme, anche in relazione alla norma di interpretazione autentica contenuta nella L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 265, in vigore dal 1-1-2008.

4.7.Inoltre, per questa Corte, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora sia contestata una plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione a titolo oneroso di un'unità immobiliare, l'onere di fornire la prova che l'operazione è parzialmente (quanto al prezzo di vendita) simulata, spetta all'Amministrazione finanziaria, la quale adduca l'esistenza di maggiori ricavi, e può essere adempiuto, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, anche sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti (non ostandovi il divieto della doppia presunzione, il quale attiene esclusivamente alla correlazione tra una presunzione semplice con altra presunzione semplice, e non può quindi ritenersi violato nel caso in cui da un fatto noto si risalga ad un fatto ignorato, che a sua volta costituisce la base di una presunzione legale), rimanendo a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza tra il valore di mercato ed il prezzo incassato (Cass., 9 gennaio 2014, n. 245, che fa riferimento al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 53 che considera "ricavi...i corrispettivi della cessione di beni" e deduce ulteriori elementi indiziari di un prezzo maggiore dal fatto che era un unico atto di compravendita, con una differenza attiva di appena 21 milioni di lire insufficiente a garantire un utile adeguato, il rischio di impresa, il capitale investito e l'attività del titolare).

4.8.Si è anche chiarito che, in tema di imposte sui redditi d'impresa, per la determinazione della plusvalenza realizzata con la vendita di un immobile, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 54, occorre avere riguardo alla differenza fra il prezzo di cessione e quello di acquisto, e non, come per l'imposta di registro, al valore di mercato del bene, essendo i principi relativi alla determinazione del valore di un bene, che viene trasferito, diversi a seconda dell'imposta da applicare. Ne consegue che, in presenza di contabilità formalmente regolare, per procedere all'accertamento previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), le valutazioni effettuate dall'UTE non sono sufficienti per giustificare una rettifica in contrasto con

le risultanze contabili, ma possono essere vagliate nel contesto della situazione contabile ed economica dell'impresa, e, ove concorrano con altre indicazioni documentali o presuntive gravi, precise e concordanti (quali l'assoluta sproporzione tra corrispettivo dichiarato e il valore di mercato dell'immobile), costituire elementi validi per la determinazione dei redditi da accertare (Cass., 12 novembre 2014, n. 24054, per la quale ciò che rileva, ai fini della determinazione del reddito di impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 54, non è il valore venale del bene, come accade per l'imposta di registro, ma unicamente il prezzo di vendita pattuito).

4.9.Nella specie, il giudice di appello ha esaminato con attenzione tutti gli elementi di fatto rilevanti, giungendo ad un convincimento sufficiente argomentato e, quindi, condivisibile.

In particolare, la Commissione regionale ha ritenuto che correttamente l'Agenzia delle entrate ha valutato i due immobili con destinazione ad uso ufficio, alla somma di Euro 2.349,13 al mq, anche se il valore catastale era di Euro 2.793,42 al mq e la quotazione dell'Osservatorio Immobiliare recava il prezzo di Euro 2.825,00 al mq. Elemento dirimente era, però, costituito dalla circostanza che nello stesso contratto di compravendita era ricompresa altra unità immobiliare (sub 568), pure ad uso ufficio, ceduta dalla società venditrice per la somma di Euro 2.349,13 al metro quadrato. A conforto di tale convincimento, poi, il giudice di appello ha sottolineato che le difese della società non erano sostenute da valide argomentazioni, in quanto, da un lato, il fatto che gli immobili fossero locati a terzi, non aveva inciso sul prezzo di vendita perchè la risoluzione del contratto di locazione era avvenuta proprio in seno al contratto di compravendita e, dall'altro, che il frazionamento ed il cambio di destinazione da "negozi" ad "uffici", nelle more tra il preliminare e la stipulazione del definitivo, non aveva diminuito il valore dei beni, ma semmai lo aveva aumentato.

Pertanto, la presunzione di cui ai valori OMI ed a quelli catastali è stata confortata da altri elementi costituiti dalla indicazione nel medesimo atto di un altro immobile, sempre ad uso ufficio, con valore al metro quadrato fissato ad Euro 2.349,13, la risoluzione del contratto di locazione proprio con il rogito per il trasferimento della proprietà, con la cessazione della occupazione dell'immobile, e l'intervenuto frazionamento con il conseguente cambio di destinazione tra il momento della stipulazione del contratto preliminare e la conclusione del definitivo.

La ricorrente, con i motivi di impugnazione in esame, richiede sostanzialmente una nuova valutazione degli elementi di fatto, già esaminati con cura dal primo giudice, non consentita in sede di legittimità.

Peraltro, per questa Corte il difetto di motivazione, nel senso di sua insufficienza, legittimante la prospettazione con il ricorso per cassazione del motivo previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), è configurabile soltanto quando dall'esame del ragionamento svolto dal giudice del merito e quale risulta dalla sentenza stessa impugnata emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione ovvero quando è evincibile l'obiettiva deficienza, nel complesso della sentenza medesima, del procedimento logico che ha indotto il predetto giudice, sulla scorta degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già, invece, quando vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato attribuiti dal giudice di merito agli elementi delibati, poichè, in quest'ultimo caso, il

motivo di ricorso si risolverebbe in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e dei convincimenti dello stesso giudice di merito che tenderebbe all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, sicuramente estranea alla natura e alle finalità del giudizio di cassazione. In ogni caso, per poter considerare la motivazione adottata dal giudice di merito adeguata e sufficiente, non è necessario che nella stessa vengano prese in esame (al fine di confutarle o condividerle) tutte le argomentazioni svolte dalle parti, ma è sufficiente che il giudice indichi (come accaduto nella specie) le ragioni del proprio convincimento, dovendosi in tal caso ritenere implicitamente disattese tutte le argomentazioni logicamente incompatibili con esse (Cass., 07/2272).

5.Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui rigetta la doglianza, formulata in via subordinata dalla società, afferente alla illegittimità parziale dell'avviso di accertamento impugnato nella parte in cui recupera a tassazione i maggiori imponibili corrispondenti alla rettifica di valore di due unità immobiliari cedute, in quanto il predetto valore risulta erroneamente quantificato. La sentenza è in parte qua viziata, in quanto recante una motivazione insufficiente in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", in quanto il giudice di appello ha ritenuto di poter determinare il prezzo di vendita dei due immobili ad uso ufficio per la somma di Euro 2.349,13 al metro quadrato, e quindi al prezzo complessivo di Euro 685.945,73, sulla base del prezzo al metro quadrato (sempre di Euro 2.349,13) indicato dalla contribuente, nel medesimo contratto, per altro immobile (sub 568), sito nel medesimo fabbricato di (OMISSIS). La società aveva chiesto, in via subordinata, di determinare il valore dei due immobili ad uso ufficio (566 e 567) muovendo però dalla determinazione del valore al metro quadrato dell'immobile ad uso negozio di cui alla particella sub 565. In particolare, occorre distinguere i tre oggetti della compravendita: 1) unità immobiliari 563 e 564 (negozi) e 568 (uffici) acquistate per Euro 710.000,00; 2)immobile sub 565 (negozio) acquistato per Euro 450.000,00; 3)immobili 566 e 567 (uffici) acquistati per Euro 40.000,00. Nella vendita n. 2 il negozio (565) è stato acquistato per Euro 450.000,00 ed aveva una superficie di mq 160, sicchè il prezzo la metro quadrato era di Euro 2.812,5 (arrotondato ad Euro 2.813,00). Applicando tale prezzo per i negozi alla vendita n. 1, il valore di mercato dei due negozi di metri quadrati complessivi 142, determinano un valore di Euro 399.375,00 (arrotondato ad 399.446,00). Per sottrazione, allora, il valore dell'immobile uso ufficio della vendita n. 1, è dato dalla differenza tra Euro 710.000,00 ed Euro 399.446,00, quindi Euro 310.554, per un prezzo al mq di Euro 1.393,00. Applicando tale prezzo alla cessione dei due immobili destinati ad ufficio, si ottiene il valore di Euro 406.756,00 (Euro 1.393,00 X 292 mq) e non di Euro 685.945,73. La motivazione della sentenza del giudice di appello, quindi, non ha tenuto conto del valore complessivo pattuito per l'intero edificio al momento della stipulazione del contratto preliminare (Euro 1.200.000,00), della circostanza che l'Ufficio ha rettificato solo il valore delle due unità ad uso ufficio (sub 566 e 567), del valore dell'immobile ad uso negozio in base ai metri quadrati 160 (Euro 2.813,00), del valore dei beni ad uso negozio di Euro 399.446,00 in tal modo calcolato, del valore a metro quadrato dell'immobile ad uso negozio, computato per differenza (Euro 1.393,00), del valore delle due unità ad uso negozio per Euro 406.756,00, con un valore a metro quadrato di Euro 1.393,00).

5.Tale motivo è infondato.

Invero, il giudice di appello ha affermato sul punto che "il conteggio suggerito, come domanda gradata, dalla appellata nelle sue controdeduzioni e che determinerebbe un aumento di valore pari ad Euro 366.756,00 non è condiviso dal collegio in quanto presupporrebbe un valore al mq di Euro 1.393,00 che in realtà non risulta in linea nè con i valori catastali, nè con quelli di mercato".

Pertanto, tale motivazione anche se sintetica affronta la domanda subordinata presentata dalla contribuente e ne evidenzia i profili di incongruenza, in quanto mirante a determinare il valore al metro quadrato dei due immobili destinati ad ufficio per la somma di Euro 1.393,00 al metro quadrato. Tale somma, per la Commissione regionale, non è in linea con i valori catastali nè con quelli di mercato. Tanto più che il giudice di appello, in motivazione, ha chiarito che il valore al metro quadrato di Euro 2.349,13, individuato dall'Ufficio, è anche inferiore al valore catastale di Euro 2.793,42 ed alle quotazioni dell'Osservatorio Immobiliari, pari ad Euro 2.825,00, e fa riferimento alla determinazione del valore dei due immobili ad uso ufficio in relazione all'altro immobile ad uso ufficio, sito nel medesimo fabbricato, venduto con il medesimo contratto, per la somma a metro quadrato di Euro 2.349,13.

La ricorrente, quindi, chiede una nuova valutazione degli elementi di fatto, già scrutinati dal giudice di merito in modo approfondito ed esauriente, con un ragionamento logico-giuridico irreprensibile, non consentita in sede di legittimità.

6.Con il sesto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "nullità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici, in riforma della sentenza di primo grado, hanno confermato la legittimità delle sanzioni irrogate, in relazione al rilievo sul valore degli immobili. La sentenza è in parte qua viziata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, e art. 36, comma 2, n. 4; art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto la società ha commesso un errore sul fatto, non determinato da colpa, in quanto le valutazioni sono fisiologicamente soggette ad errore, con applicazione dell'esimente di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6.

7.Con il settimo motivo motivo (rubricato sub 6.1. a pagina 92 del ricorso per cassazione) la ricorrente deduce "in subordine. Illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici di appello, in riforma della sentenza di primo grado, hanno confermato la legittimità delle sanzioni irrogate, in relazione al rilievo sul valore degli immobili. La sentenza è in parte qua illegittima, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 1, parte prima, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto per il giudice di appello ha finito con l'affermare che la violazione di una norma tributaria non è mai giustificabile.

7.1.Tali motivi, che per ragioni di connessione vanno affrontati congiuntamente, sono infondati.

Invero, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6"se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa. Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a sanzioni punibili".

La Commissione regionale sul punto ha affermato che "l'Ufficio ha applicato nel caso le sanzioni in ragione delle violazioni commesse dalla società appellata e conformemente ai disposti legislativi partitamente previsti".

Tale motivazione, sia pure nella sua estrema sintesi, ha fornito risposta alla doglianza della società, che chiedeva la mancata applicazione delle sanzioni per errore sul fatto nella valutazione dei beni, dovendosi tenere conto della motivazione della decisione nel suo complesso. Il giudice di appello, infatti, ha affermato, tra l'altro, oltre a quanto già riportato, che "Al riguardo obietta l'Ufficio che la presunzione legale deriverebbe dalla palese antieconomicità della vendita dei suddetti due uffici di mq. 146 cadauno con valore dichiarato di Euro 20.000,00 cadauno pari ad Euro 136,98 al mq contro un valore espresso dalla rendita catastale pari ad Euro 2793,42".

Infatti, nella specie, la società ben conosceva sia il valore dei singoli cespiti, sia i metri quadrati di ciascun immobile oggetto della complessa compravendita che aveva ad oggetto sia unità destinate a negozi, sia unità destinate ad uffici. In particolare, nello stesso contratto, avente ad oggetto immobili siti nel medesimo fabbricato, è stata la società stessa ad indicare il valore dell'immobile ad uso ufficio n. 568 in Euro 2.349,13, sicchè la contribuente non poteva poi indicare il valore degli immobili 566 e 567, pure ad uso ufficio, in soli Euro 40.000,00 complessivi, pur essendo di mq 292 (per un totale di Euro 685.945,96). La differenza tra Euro 685.945,96, effettivo valore delle unità 566 e 567, ed Euro 40.000,00, valore dichiarato nel contratto, è talmente elevata e sproporzionata, da escludere qualsiasi errore sul fatto commesso dalla società senza colpa nella valutazione dei due cespiti.

8.Con l'ottavo motivo di impugnazione (rubricato sub 7 a pagina 95 del ricorso per cassazione) la ricorrente lamenta "nullità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici di appello, in riforma della sentenza di primo grado, hanno confermato la legittimità della quantificazione delle sanzioni irrogate, in relazione al rilievo sul valore degli immobili. La sentenza è in parte qua viziata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, e art. 36, comma 2, n. 4; art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e art. 118 disp. att., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto già nel ricorso di primo grado la contribuente aveva contestato la mancata applicazione del cumulo giuridico tra le sanzioni irrogate. In particolare, l'Agenzia delle entrate ha irrogato sanzioni per la somma di Euro 392.132,00 di cui Euro 197.874 per cumulo materiale delle sanzioni per violazioni di infedele dichiarazione Irap, ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2, ed Iva, ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 5, comma 4, ed Euro 194.258,00 ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 1, per infedele fatturazione di operazioni imponibili. In realtà, secondo la ricorrente deve applicarsi il regime del cumulo giuridico delle sanzioni di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, trattandosi di violazioni commesse in "progressione" tese a pregiudicare la determinazione dell'imponibile. L'Ufficio avrebbe, quindi, dovuto applicare una sanzione unica, tenendo conto della violazione più grave con sanzione di Euro 194.258,00, con un aumento di un quinto, ai sensi del comma 3 dell'art. 12, ottenendosi così la sanzione complessiva di Euro 233.109,60; con il successivo aumento di un quarto ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 2, con una sanzione di Euro 291.387,00. Tale motivo è stato riproposto anche nelle controdeduzioni contenenti appello incidentale. La sentenza di appello, sul punto, ha omesso qualsiasi motivazione.

9.Con il nono motivo di impugnazione (rubricato sub 7.1. a pagina 99 del ricorso per cassazione) la ricorrente deduce "in subordine. Illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici di appello, in riforma della sentenza di primo grado, hanno confermato la legittimità, sotto il profilo della quantificazione, delle sanzioni irrogate, in relazione al rilievo sul valore degli immobili. La sentenza è in parte qua illegittima, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, commi 2 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto il giudice di appello ha erroneamente ritenuto non applicabile il cumulo giuridico tra la sanzione per omessa fatturazione di operazioni imponibili ai fini Iva con quelle di infedele dichiarazioni ai fini Irap e Iva. La violazione in tema di fatturazione di operazioni imponibili ai fini Iva si pone in rapporto di progressività con le ulteriori violazioni di infedele dichiarazione ai fini Iva ed Irap. L'ufficio avrebbe dovuto irrogare una sanzione unica.

9.1.11 motivo ottavo è fondato, con assorbimento del nono motivo, che è stata formulato solo in subordine.

Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 1 prevede che "è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione".

Al comma 2 si delinea poi l'ipotesi della "progressione", sicchè "alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo".

Al comma 3 si stabilisce che "nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto".

Va premesso che la società già con il ricorso di primo grado aveva chiesto rapplicazione del regime più favorevole del cumulo giuridico, in relazione al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, in quanto la violazione in tema di omessa fatturazione di operazioni imponibili si pone in rapporto di progressività con le ulteriori violazioni di infedele dichiarazione ai fini Iva e Irap. Per questa Corte, infatti, in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, l'applicazione del regime del cumulo giuridico delle sanzioni, previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, può essere richiesta soltanto nell'ambito di un "iter" processuale corretto, che, per quanto attiene al giudizio di legittimità, presuppone la formulazione della richiesta nel giudizio di merito, affinchè essa possa essere riproposta, se rigettata o non valutata, nel giudizio di cassazione (Cass., 28 giugno 2018, n. 17134).

Per l'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12 rileva, dunque, la commissione di violazioni che, in forza del loro legame strutturale, oppure per la loro connessione funzionale ed oggettiva, sono riunibili, perchè avvinte strettamente, per la loro progressività da comportamento prodromico ad evasione.

Il giudice di appello, sulla richiesta di applicazione delle disposizioni sul cumulo giuridico, non ha offerto alcuna motivazione.

Il giudice del rinvio dovrà tenere conto anche dello ius superveniens in tema di sanzioni di cui al D.Lgs. 2 settembre 2015, n. 158, come dedotto dalla società nella memoria depositava.

10. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie l'ottavo motivo di ricorso; dichiara assorbito il nono; rigetta i restanti motivi di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 23 ottobre 2019.

Depositato in cancelleria il 10 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza