Sentenza del 16/01/2019 n. 883 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con ricorso depositato in data 23 maggio 2008, la Lucy Immobiliare s.r.l. ed i signori P.A. e M.L. impugnavano davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma l'avviso di rettifica e liquidazione, loro notificato in data 27 marzo 2018, con il quale l'Agenzia delle Entrate, Ufficio territoriale di Roma 3, aveva elevato da e 330.000,00 ad Euro 752.000,00 il valore del terreno compravenduto tra le parti con atto a rogito notaio N.R. in data 30/3/2006, per una maggiore imposta di registro accertata di Euro 4.220,00 e con irrogazione di sanzione di pari importo.

In particolare, i ricorrenti deducevano la erroneità della motivazione e la carenza degli elementi posti a supporto della rettifica nonchè la esistenza di elementi contrari alla valutazione effettuata dall'Ufficio e chiedevano, pertanto, l'annullamento totale dell'atto o, in subordine, una congrua riduzione del valore accertato, oltre all'annullamento della sanzione irrogata per carenza dell'elemento psicologico e della motivazione.

Si costituiva l'Ufficio contestando le avverse deduzioni e chiedendo il rigetto del ricorso.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con sentenza n. 395/13/10, in parziale accoglimento del ricorso, riduceva il valore accertato in 500.000,00 e compensava le spese.

3. Avverso tale sentenza proponevano appello i contribuenti, ribadendo la totale mancanza di prova in ordine al maggior valore accertato dall'Ufficio ed anche al minor valore come ridotto dalla CTP, con conseguente richiesta di annullamento totale dell'atto impositivo; insistevano, comunque, sulla non debenza delle sanzioni pecuniarie per carenza dell'elemento psicologico e della motivazione, rilevando che su tale motivo di ricorso la CTP aveva totalmente omesso di pronunciarsi.

L'Ufficio appellato si costituiva chiedendo la conferma della decisione impugnata.

4. La Commissione Tributaria Regionale di Roma, con sentenza n. 146/04/2013 del 12 febbraio 2013, depositata l'8 marzo 2013, rigettava l'appello e compensava le spese.

5. Avvero tale sentenza la Lucy Immobiliare s.r.l. ed i signori P.A. e M.L. hanno proposto ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate non ha depositato controricorso ma si è costituita al solo fine della partecipazione all'udienza di discussione della causa.

I ricorrenti hanno depositato memorie difensive.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si prospetta la "violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4. - Omessa pronuncia sul motivo 3 dell'atto di appello.".

Lamentano i ricorrenti che la CTR avrebbe totalmente omesso di pronunciare sul motivo di appello relativo all'inapplicabilità delle sanzioni irrogate con l'avviso di liquidazione impugnato per mancanza dell'elemento psicologico ed alla nullità delle sanzioni stesse per mancanza di qualsiasi motivazione in ordine alla presenza di tale elemento; osservavano altresì che la questione era stata già ritualmente proposta nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado ma non era stata esaminata dalla CTP, sicchè in sede di appello era stato denunciato anche il vizio di omessa pronuncia sulla relativa domanda.

1.1. La censura è fondata.

Risulta dagli atti di causa, ai quali la Corte ha accesso diretto essendo stato dedotto un error in procedendo (cfr., tra tante, Cass., sez. 2, 13 agosto 2018, n. 20716; Cass., sez. L, 21 aprile 2016, n. 8069, Rv. 639483 - 01; Cass., sez. 1, 30 luglio 2015, n. 16164, Rv. 639483 - 01), che i ricorrenti proposero già in primo grado la questione relativa all'applicabilità e validità della sanzione irrogata e che, nulla essendo stato pronunciato sul punto dalla CTP, sottoposero nuovamente la medesima questione al giudice del gravame, formulando apposito motivo di appello.

Di tale circostanza, del resto, è dato espressamente atto nella parte della sentenza impugnata dedicata allo "svolgimento del processo", la quale, nel riportare riassuntivamente i motivi di appello, in particolare riferisce che secondo i ricorrenti "la sentenza è nulla perchè la commissione non si è espressa su alcuni motivi del ricorso, in particolare il n. 9 (esistendo una perizia giurata con la quale è stato determinato il valore del bene, mancherebbe l'elemento psicologico del dolo o della colpa), per cui ha violato il principio tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c.".

Ciò nonostante, nella parte dedicata ai "motivi della decisione" non si rintraccia alcun riferimento al motivo di appello in discorso, nè alla questione attinente alla validità ed applicabilità delle sanzioni irrogate.

Da tale piana constatazione discende l'accoglimento del motivo.

2. Con il secondo motivo di ricorso si prospetta la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52 e dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3 - Errata pronuncia in ordine al valore dell'elemento probatorio valutazione U.T.E. ed errata applicazione del principio della ripartizione dell'onere della prova".

In particolare, i ricorrenti censurano la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che l'Agenzia delle Entrate avesse "operato correttamente" prendendo a base della determinazione del valore del bene la stima effettuata dall'UTE, nonchè nella parte in cui ha rilevato che i ricorrenti non avevano fornito alcuna prova per la valutazione economica del bene. Sulla base di

tali premesse, la sentenza della CTR aveva concluso affermando di condividere il metodo di quantificazione del bene seguito dai giudici di prime cure, i quali avevano tenuto conto degli elementi forniti dai ricorrenti, effettuando una determinazione unitaria del valore del bene pari a circa il 50%.

Così statuendo, si legge nell'illustrazione del motivo, la CTR avrebbe errato sia per aver ritenuto sufficiente la stima dell'UTE in assenza di qualsiasi elemento certo ed oggettivo di riscontro, sia per aver gravato i contribuenti dell'onere di provare il concreto valore del bene.

2.1. Il motivo è fondato.

Costituisce principio ripetutamente affermato da questa Corte quello secondo cui, se l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore può ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto in base al quale è stato rilevato, nella eventuale successiva fase contenziosa grava sull'Amministrazione l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto ed il contribuente, a sua volta, ha la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri (Cass., sez. 6-5, 09/05/2017, n. 11270, Rv. 644166 - 01; Cass., sez. 5, 22 settembre 2017, n. 22148, Rv. 645464 - 01).

Peraltro, tale onere non può ritenersi soddisfatto attraverso la mera produzione della stima dell'UTE, la quale, provenendo da un ente che non è al di sopra delle parti, ma è un ufficio della stessa Amministrazione finanziaria dello Stato, non può costituire, di per sè sola, elemento di prova a sostegno del maggior valore accertato, soprattutto qualora non risulti fondata su oggettivi e certi elementi di riscontro (Cass., sez. 5, 15 marzo 2006, n. 5645, Rv. 587757 - 01).

La sentenza impugnata, dunque, nel ritenere che l'Agenzia delle Entrate avesse "correttamente operato" prendendo a base della determinazione del valore la stima UTE, in quanto proveniente da "un nano professionalmente competente in materia ed imparziale" e che i ricorrenti non avessero fornito "alcuna prova idonea per la valutazione economica del bene", ha sostanzialmente invertito gli oneri probatori gravanti sulle parti, in palese violazione dell'art. 2697 c.c..

Invero, una volta ritenuto che la documentazione prodotta dei ricorrenti forniva "una serie di elementi che impedirebbero di fatto il raggiungimento dei valori unitari stabiliti dall'Amministrazione" (come affermato dalla Commissione di primo grado e condiviso dalla CTR), l'applicazione corretta dei principi in tema di ripartizione degli oneri probatori avrebbe dovuto condurre a ritenere non assolto l'onere gravante sull'Amministrazione in ordine alla prova della esistenza di un maggior valore del bene, prova che implicava necessariamente la compiuta dimostrazione dell'effettivo valore del bene da parte della stessa onerata e non già della controparte.

Sui contribuenti, per contro, gravava solo l'onere di contestare la determinazione di valore operata dall'Ufficio e, se (e solo se) da quest'ultimo suffragata con elementi probatori idonei, di dimostrarne l'inattendibilità, non certo anche quello di provare l'effettivo valore economico del bene.

Nè tale conclusione può essere inficiata dalla circostanza che la Commissione Tributaria Provinciale, con statuizione condivisa dalla sentenza impugnata, dopo aver ritenuto infondato il maggior valore accertato dall'Ufficio, "ha comunque tenuto conto degli elementi forniti dai ricorrenti, effettuando una determinazione unitaria del valore del bene, pari a circa il 50%", stabilendo così - essa stessa - il valore venale da porre a base imponibile dell'imposta di registro sul trasferimento.

E' vero che il giudizio tributario non ha natura esclusivamente impugnatoria e di legalità formale, bensì di impugnazione-merito; con la conseguenza che spetta al giudice tributario il potere (dovere) di stabilire i limiti quantitativi di fondatezza della pretesa impositiva emergenti in giudizio, così da adottare - se del caso - una pronuncia sostitutiva sulla sussistenza ed entità dei presupposti del rapporto tributario.

Va però considerato che quest'attività di valutazione nel merito trova fondamento e limite - da un lato - nell'atto impositivo impugnato (non può il giudice tributario prendere in esame elementi diversi da quelli dedotti dall'amministrazione finanziaria, a sostegno della propria pretesa, in tale atto), e - dall'altro - nella regola generale dell'onere della prova e nei caratteri di indipendenza e terzietà che deve connotare la giurisdizione tributaria (non può il giudice tributario ricercare d'ufficio prove in luogo della parte che ne sarebbe onerata, e nemmeno può sostituirsi all'amministrazione nella individuazione degli elementi costitutivi del rapporto d'imposta).

Ne deriva che, se in linea generale resta confermato il principio secondo il quale le Commissioni tributarie, oltre alla possibilità di confermare o annullare l'atto dell'amministrazione, in caso di errore o di difetto di prova, hanno anche il potere di ritoccare la stima operata dall'Ufficio (Cass. 10816/02, così Cass. 18826/06), va tuttavia precisato che questa funzione di revisione e rideterminazione del quantum dovuto non può spingersi fino al punto di sopperire all'accertata carenza di prova del credito impositivo (così Cass., sez. 5, 24 gennaio 2018, n. 1728, Rv. 646897 - 01, che ha confermato la decisione impugnata, la quale aveva annullato l'avviso di rettifica per la carenza di prova del credito da parte dell'amministrazione, in quanto quest'ultima si era limitata ad una comparazione con terreni non ritenuti dal C.T.U. "similari" a quello oggetto del giudizio).

3. Con il terzo motivo di ricorso si prospetta la "violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4 - Errato ricorso del giudice alla propria scienza privata.

Rilevano i ricorrenti che, avendo i giudici di entrambi i gradi del giudizio ritenuta non congrua la stima dell'UTE in virtù della documentazione fornita dai contribuenti e, nel contempo, insufficiente tale documentazione a fornire idonea prova per la valutazione economica del bene, risulterebbe evidente che detti giudici, per giungere alla determinazione del valore espresso in sentenza, si erano avvalsi del proprio personale convincimento, vale a dire della propria "scienza privata", e non degli elementi acquisiti al processo, così violando la norma indicata nell'intitolazione del motivo.

4. Con il quarto motivo di ricorso si prospetta la "omessa, insufficiente e contraddittoria motiva ione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.".

Tale motivo, come precisato nell'incipit della relativa illustrazione, è stato proposto con riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 5 nel testo precedente alle modifiche introdotte dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, convertito, con modificazione, in L. n. 134 del 2012, e ciò sul presupposto che tale modifica, pur astrattamente applicabile ratione temporis, non troverebbe applicazione al processo tributario in forza dell'espressa esclusione di tale processo contenuta nello stesso D.L. n. 83 del 2012, art. 54.

Nel merito, si deduce che la motivazione della sentenza impugnata risulterebbe contraddittoria, laddove da un lato afferma la correttezza dell'operato dell'Ufficio nel porre a base della determinazione del valore del bene la stima dell'UTE, e dall'altro, condivide la rideterminazione operata dai primi giudici in misura pari al 50% di quanto accertato dall'Ufficio.

La motivazione risulterebbe altresì insufficiente o addirittura omessa in relazione all'articolata censura contenuta nell'atto di appello con riferimento al valore del bene, laddove il fatto controverso e decisivo sarebbe costituito proprio dalla determinazione del valore come operata dalla CTP e condivisa dai giudici del gravame.

5. Con il quinto motivo di ricorso si prospetta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.".

Con tale censura, proposta per l'ipotesi che sia ritenuta l'applicabilità del nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., n. 5, ai giudizi di legittimità in materia tributaria, si lamenta l'omesso esame del fatto decisivo consistente "nelle critiche rivolte con l'atto di appello alla apodittica e soggettiva ridetermina ione del valore del bene operata dalla Commissione Tributaria Provinciale", divenuto oggetto di discussione tra le parti proprio per il tramite dell'atto di appello.

6. Il terzo, il quarto ed il quinto motivo, in quanto tutti volti a censurare il criterio e la motivazione con la quale la CTR ha rideterminato il valore del bene, restano assorbiti dall'accoglimento del secondo motivo.

7. In conclusione, accolti il primo ed il secondo motivo, assorbiti gli altri, la sentenza impugnata va cassata e rinviata dinanzi ad altra sezione della medesima CTR, perchè provveda a pronunciare sulla domanda omessa nonchè a valutare la controversia applicando i principi sopra enunciati.

Il giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso, dichiara assorbiti gli altri motivi; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa innanzi ad altra sezione della CTR di Roma, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 9 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza