Sentenza del 24/06/2021 n. 18260 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Dalla esposizione in fatto della pronuncia censurata si evince che: l'Agenzia delle Entrate aveva notificato a Cxxxxx s.r.l., società esercente l'attività di valorizzazione e promozione immobiliare, un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2005, aveva contestato che in quasi tutte le vendite immobiliari il valore dichiarato negli atti di vendita era inferiore a quello effettivo, sicchè, a seguito di accertamento analitico-induttivo, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 39, comma 1, lett. d), aveva rettificato il reddito dichiarato; avverso il suddetto atto impositivo la società Cxxxx s.r.l., cessata in data 2008, in persona del suo ex liquidatore, nonchè gli ex soci, anche in proprio, avevano proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Venezia; avverso la decisione del giudice di primo grado l'Agenzia delle Entrate aveva proposto appello principale e la società Cxxxxx s.r.l. nonchè gli ex soci, anche in proprio, avevano proposto appello incidentale.

La Commissione Tributaria Regionale del Veneto ha accolto l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate e rigettato quello incidentale, in particolare ha ritenuto che: la circostanza che la società era stata cancellata dal registro delle imprese in data 15 ottobre 2008 non faceva venire meno il potere impositivo dell'amministrazione finanziaria nei confronti dei soci, sicchè correttamente l'avviso di accertamento era stato emesso in data 13 luglio 2010 e notificato a tutti i soci quali successori; l'accertamento del maggior valore degli immobili oggetto di vendita era stato compiuto correttamente dall'amministrazione finanziaria che si era avvalsa di elementi presuntivi consistenti nella discordanza tra il valore dichiarato con quelli contenuti nella banca dati OMI, nell'antieconomicità del comportamento della società nonchè nel fatto che per talune vendite gli importi dei mutui concessi agli acquirenti degli immobili era superiore al prezzo della cessione risultante dagli atti; l'antieconomicità del comportamento della società, in particolare, comportava una inversione dell'onere della prova; non rilevava la circostanza che i valori erano stati dichiarati sulla base della rendita catastale, sia in quanto il D.L. n. 41 del 1995, art. 15, abrogato nel 2006, riguardava solo l'IVA, sia in quanto comunque il fatto dell'adeguamento alla rendita catastale non inibiva il successivo controllo o la rettifica dell'imponibile; l'avviso di accertamento era sufficientemente motivato, non essendo rilevante, a tal fine, che i dati OMI o i contratti di mutuo non erano stati allegati, trattandosi di atti comunque conoscibili; erano infondati, inoltre, i motivi di appello incidentale relativi: alla asserita erronea determinazione dei valori al metro quadro dichiarato per avere omesso di considerare l'IVA, alla violazione del principio di imparzialità e di legittimo affidamento, di irragionevolezza ed iniquità in sede di ricostruzione dell'effettivo valore degli immobili (in quanto per talune unità abitative il maggior

valore era stato determinato sulla base dei valori OMI mentre per altre sulla base dell'importo del mutuo contratto dagli acquirenti), alla violazione del divieto della doppia presunzione, alla mancata considerazione dei costi, nonchè, infine, alla irrogazione delle sanzioni.

Avverso la pronuncia hanno quindi proposto ricorso per la cassazione la società Cxxxxx s.r.l., in persona dell'ex liquidatore, nonchè gli ex soci, anche in proprio, affidato a quindici motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle Entrate depositando controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione dell'art. 2495 c.c., con riferimento alla questione della intervenuta cancellazione ed estinzione della società e del conseguente venire meno del potere dell'amministrazione finanziaria di accertamento nei confronti della medesima.

In particolare, secondo i ricorrenti, la sentenza è errata:

a) per avere ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, in quanto lo stesso, sebbene notificato ai soci, era stato formato nei confronti della società estinta in quanto cancellata dal registro delle imprese;

b) per avere ritenuto che i soci succedevano nei debiti sociali della società, in quanto questi succedono solo nei limiti di quanto riscosso, dunque nei limiti di quanto risulta dal bilancio finale di liquidazione e a seguito della liquidazione e solo per i crediti certi o liquidi, ma, nella fattispecie, la pretesa non riguardava un debito esistente prima della cancellazione, ma una mera pretesa, anche se azionata in giudizio;

c) per non avere ritenuto che la responsabilità dei soci, a seguito della cancellazione della società, è limitata ai debiti risultanti dal bilancio finale di liquidazione, dunque la successione nei debiti sociali è delimitata dal punto di vista soggettivo ed oggettivo e, quindi, sottoposta a specifici presupposti, il cui onere di prova grava sull'amministrazione finanziaria, mentre la pronuncia censurata ha ritenuto che la stessa sorge sempre e comunque, indipendentemente dall'assolvimento del suddetto onere e da ogni specifico accertamento.

1.1. Il motivo è infondato.

Il giudice del gravame ha accertato, e gli stessi ricorrenti ne danno atto (vd. pag. 24, ricorso), che l'atto impositivo, seppure intestato alla società, era stato notificato ai soci, e nella stessa sentenza si riporta specificamente il passaggio dell'avviso di accertamento nel quale è precisato che: "In considerazione che la società Cxxxxx s.r.l. risulta cessata a far data dal (XXXXX) ed alla luce della recente sentenza n. 4062 del 22.02.2010 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, il presente atto viene notificato a tutti i sotto elencati soci della cessata società".

In sostanza, nell'avviso di accertamento era chiarito che, sebbene l'atto era stato formalmente intestato alla società, dalla cancellazione della stessa dal registro delle imprese derivava la necessità di provvedere alla notifica nei confronti dei soci a titolo di successori per le obbligazioni relative alla società.

A tal proposito, va osservato che, secondo questa Corte, ai sensi dell'art. 2495 c.c. (nel testo, applicabile nel caso di specie ratione temporis, risultante dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. n. 6 del 2003) a seguito dell'estinzione della società, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali (Cass., Sez. U, 12 marzo 2013, n. 6070 e n. 6072).

Sotto tale profilo, la circostanza che l'atto impositivo era intestato alla società deriva dal fatto che la stessa era titolare del debito sociale e nei suoi confronti, quindi, si era formato il presupposto impositivo, ma ciò che rileva, ai fini della valutazione della legittimità della pretesa, è il fatto che il suddetto atto è stato, correttamente, notificato ai soci proprio in ragione della intervenuta successione dei medesimi nell'obbligazione originatasi nei confronti del soggetto sociale non più esistente.

Va inoltre osservato che l'effettiva liquidazione e ripartizione dell'attivo e, prima ancora, ovviamente, la sua sussistenza, se costituisce fondamento sostanziale e misura, nonchè limite, della responsabilità di ciascuno dei successori, non può però anche ritenersi presupposto della assunzione, in capo al socio, della qualità stessa di successore e, correlativamente, della legittimità della notifica nei confronti del medesimo dell'atto impositivo.

Sul punto, deve seguirsi l'orientamento di questa Corte secondo cui i principi affermati dalle Sezioni Unite individuano sempre nei soci coloro che son destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della liquidazione, indipendentemente, dunque, dalla circostanza che essi abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione (Cass. civ., 7 aprile 2017, n. 9094).

Si osserva, infatti, che nei citati arresti delle Sezioni Unite, può trarsi il principio secondo cui il successore che risponde solo intra vires dei debiti trasmessigli non cessa, per questo, di essere un successore; e se il suaccennato limite di responsabilità dovesse rendere evidente l'inutilità per il creditore di far valere le proprie ragioni nei confronti del socio, ciò si rifletterebbe sul requisito dell'interesse ad agire, anche se il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto, ad esempio in funzione dell'escussione di garanzie, ma non sulla legittimazione passiva del socio medesimo.

Peraltro, la suddetta pronuncia ha osservato che il fatto che i soci abbiano goduto, o no, di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione non è dirimente neanche ai fini dell'esclusione dell'interesse ad agire dell'amministrazione finanziaria creditrice, tenuto conto di diritti e beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, i quali pur sempre si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con la sola esclusione delle mere pretese, ancorchè azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo.

La possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono, dunque, di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti.

Pertanto, in caso di cancellazione della società e di estinzione della medesima, legittimamente l'amministrazione finanziaria notifica ai soci l'avviso di accertamento per far valere nei confronti degli stessi la pretesa relativa agli obblighi tributari cui era tenuta la società, non costituendo condizione della legittimazione passiva la circostanza che non si sia provveduto al riparto in base al bilancio finale di liquidazione.

1.2. Tanto premesso in linea generale, la questione della limitazione della responsabilità dei soci alle sole somme riscosse in sede di liquidazione non appare neppure dirimente nel caso di specie, in cui si verte in tema di ricavi occultati in conseguenza della sottofatturazione delle cessioni, e, dunque, non rilevabili documentalmente.

Ne consegue che correttamente la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che l'atto impositivo, relativo ad un debito tributario formatosi nei confronti della società quando era in vita, sebbene ad essa intestato, è stato legittimamente notificato ai soci, in quanto la pretesa è stata validamente fatta valere nei loro confronti quali successori della società, non rilevando la circostanza, ai fini della legittimità dell'atto, della ripartizione degli utili in base al bilancio finale di liquidazione, tanto più che, come osservato, la pretesa si fonda sulla sottofatturazioni delle cessioni, in quanto tali non rilevabili documentalmente.

1.3. Il rigetto del presente motivo comporta l'assorbimento del quattordicesimo motivo con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c., per non avere pronunciato sul motivo di appello con il quale si era lamentata la illegittimità della pretesa nei confronti dei soci, a titolo di responsabilità solidale, dovendo rispondere la società, ai sensi dell'art. 2462, c.c..

2. Per ragioni di ordine logico sistematico si ritiene necessario esaminare prioritariamente il terzo motivo di ricorso con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.L. n. 41 del 1995, art. 15.

In particolare, i ricorrenti censurano la sentenza per non avere rilevato che l'avviso di accertamento era stato emesso in violazione della previsione di cui al D.L. n. 41 del 1995, art. 15, secondo cui non poteva essere rettificato il valore di cessione dei beni immobili quando l'importo dichiarato risulta non inferiore al valore determinato secondo le risultanze catastali.

2.1. Il motivo è fondato.

La sentenza censurata, nell'esaminare la questione della violazione del D.L. n. 41 del 1995, art. 15, ha affermato, in primo luogo, che la previsione normativa in esame è limitata all'Iva e, inoltre, che l'adeguamento alla rendita catastale non inibisce comunque il controllo o la rettifica dell'imponibile, sicchè ha ritenuto, conseguentemente, che legittimamente l'amministrazione

finanziaria ha rideterminato il valore della cessione dei beni facendo applicazione di diversi elementi presuntivi, ritenuti gravi, precisi e concordanti.

Si rende quindi necessaria una ricostruzione del quadro normativo di riferimento al fine di verificare quali poteri di controllo potevano essere esercitati dall'amministrazione finanziaria con riferimento alla rideterminazione del valore delle cessioni compiute dalla società contribuente nel corso dell'anno 2005.

Ai sensi del TUIR, art. 52, commi 4 e 5, a decorrere dall'1 luglio 1986, il potere di rettifica dei valori dichiarati negli atti era impedito qualora gli stessi fossero risultati pari o superiori all'importo determinato dalla capitalizzazione delle rendite catastali, che si otteneva moltiplicando per specifici coefficienti fissi di legge il valore catastale, con l'unico limite dato dall'eventuale individuazione, da parte dell'Ufficio, di corrispettivi non dichiarati. Pur essendo inibito l'accertamento di valore, il criterio automatico di valutazione non implicava una diversa determinazione della base imponibile, che si identificava, ai sensi del combinato disposto del TUIR, art. 43, comma 1, e art. 51, con il "valore del bene o del diritto alla data dell'atto", assumendosi per tale "quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito".

Per le cessioni di immobili soggette ad I.V.A., il D.L. n. 41 del 1995, art. 15, aveva esteso, per i fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C, il principio della non rettificabilità del corrispettivo dichiarato, ove determinato in base ai parametri automatici previsti per l'Imposta di Registro, salvo che da tale atto o documento il corrispettivo risultasse di maggiore ammontare.

Successivamente, il legislatore è intervenuto con il D.L. n. 223 del 2006, art. 35 (cd. decreto Visco-Bersani), convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248 del 2006, (decreto in vigore dal 4 luglio 2006), inserendo nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3, (ai fini dell'I.V.A.) una disposizione in base alla quale "per le cessioni aventi ad oggetto 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 del presente decreto, art. 14".

Con il medesimo art. 35, inoltre, è stato inserito, nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) (ai fini delle imposte sui redditi) una disposizione analoga alla precedente ed in base alla quale "per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova (...) si intende integrata anche se l'infedeltà dei ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni determinato ai sensi del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, art. 9, comma 3".

Quindi, con il comma 4 dell'art. 35 cit., è stato espressamente abrogato il D.L. n. 41 del 1995, art. 15.

Successivamente, con il D.L. n. 223 del 2006, sono state introdotte presunzioni semplici legali relative che consentivano all'ente impositore di rettificare la dichiarazione del contribuente sulla base del solo scostamento tra il corrispettivo dichiarato per le cessioni di beni immobili ed il valore normale degli stessi, determinato (in forza della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 307, e

del provvedimento direttoriale del 27 luglio 2007, emesso in attuazione di tale legge e con il quale erano indicati i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 14 e del testo unico delle imposte sui redditi, art. 9, comma 3), secondo i valori dell'Osservatorio del mercato immobiliare (O.M.I.) presso l'Agenzia del Territorio e i coefficienti di merito relativi alle caratteristiche dell'immobile, integrati da altre informazioni in possesso degli uffici tributari.

Il successivo L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 265, in vigore dal 1 gennaio 2008, ha stabilito che le presunzioni legali (basate sul valore normale) si applicano soltanto per gli atti formati a decorrere dal 4 luglio 2006, mentre per gli atti formati anteriormente, valgono "agli effetti tributari, come presunzioni semplici".

A seguito del parere espresso dalla Commissione Europea, nell'ambito del procedimento di infrazione n. 2007/4575 (che aveva rilevato l'incompatibilità, in relazione all'I.V.A., ma con valutazione ritenuta estensibile dal legislatore nazionale anche alle imposte dirette, delle disposizioni introdotte dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, con la Direttiva 2006/112/CE, art. 73,) la L. n. 88 del 2009 (legge comunitaria del 2008) con l'art. 24, comma 4, lett. f) e l'art. 5, è nuovamente intervenuta sull'art. 39 cit., stabilendo all'art. 39, comma 1, lett. d): "Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica: (...) d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonchè dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti", nonchè sul D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3, prevedendo che: "L'Ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui all'art. 51, comma 2, nn. 2), 3) e 4), dagli elenchi allegati alle dichiarazioni nonchè da altri atti e documenti in suo possesso".

Questa Corte ha, quindi, ripetutamente affermato che in tema di accertamento dei redditi d'impresa, in seguito alla sostituzione dell'art. 39 cit. ad opera della L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5, che, con effetto retroattivo, ha eliminato la presunzione relativa di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore normale degli stessi introdotta dall'art. 35 cit., così ripristinando il precedente quadro normativo in base al quale 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 O.M.I., ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti (Cass. civ., 25 gennaio 2019; Cass. civ., 19 settembre 2019, n. 23379).

Questa Corte (Cass. civ., 19 settembre 2019, n. 23379) ha quindi precisato che, esclusa la retroattività delle nuove disposizioni del D.L. n. 223 del 2006, riguardanti l'accertamento della base imponibile (art. 35, comma 23-ter) e l'ampliamento dei poteri di controllo degli uffici finanziari (art. 35, comma 24), i limiti all'accertamento di valore previsti dal TUIR, art. 52, commi 4 e 5, ed estesi dal D.L. n. 41 del 1995, art. 15, agli accertamenti I.v.a. abbiano continuato a valere per gli atti pubblici formati, le scritture private autenticate e le scritture private registrate in data antecedente a quella di entrata in vigore della legge di conversione del decreto Visco-Bersani.

Le suddette previsioni di cui al D.L. n. 223 del 2006 non sono pertanto invocabili nella fattispecie in esame che concerne atti di compravendita stipulati nel 2005, sicchè trovano applicazione i limiti di accertamento di valori previsti dal TUIR, art. 52, commi 4 e 5, nonchè dal D.L. n. 41 del 1995, art. 15.

Si impone, quindi, di verificare se, nel caso di specie, in ragione dell'operatività della cd. valutazione automatica catastale, che precludeva il potere di rettifica del valore dichiarato, l'Ufficio abbia violato il disposto del cit. art. 15, vigente all'epoca dei fatti, e, conseguentemente, se il giudice del gravame sia incorso nei dedotti vizi di violazione di legge.

In proposito, va rilevato che, con riferimento agli atti stipulati in data antecedente al 4 luglio 2006 (quali quelli in esame), relativamente all'accertamento ai fini I.v.a., è precluso il potere di rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati, qualora questo risulti di ammontare non inferiore al valore dichiarato e determinato con il criterio di cui al D.P.R. n. 131 del 1986.

La previsione normativa in esame, peraltro, prevede all'art. 52, comma 4, che gli uffici finanziari possono controllare la veridicità del corrispettivo dichiarato, ma con specifici limiti di prova, come si evince dall'inciso: "salvo che da un atto o un documento risultasse un corrispettivo di valore superiore a quello dichiarato dal contribuente", dunque facendo unicamente riferimento a elementi di prova documentale, non potendo fondare l'accertamento su mere presunzioni estimative.

Questa Corte, sul punto, ha affermato che la previsione di cui al D.L. n. 41 del 1995, art. 15, deve essere interpretata nel senso che se il corrispettivo indicato nell'atto di compravendita è superiore al valore catastale, seppure inferiore al valore di mercato, è consentita una rettifica ai fini I.v.a. solo sulla base di atti e documenti che comprovino l'omessa fatturazione di una parte del prezzo.

Poichè la L. n. 244 del 2007 ha previsto che occorre fare riferimento agli atti formati a decorrere dal 4 luglio 2006 e poichè il D.L. n. 223 del 2006 ha inciso in materia sia di imposte dirette che di I.v.a., per gli atti formati in data precedente al 4 luglio 2006 trova applicazione la disciplina in vigore ratione temporis, cioè, come detto, il TUIR, art. 52, e il D.L. n. 41 del 1995, per l'iva, di contenuto sostanzialmente analogo.

La pronuncia del giudice del gravame, pertanto, non è conforme ai principi sopra affermati, in quanto ha erroneamente ritenuto non applicabile alla fattispecie la previsione di cui al D.L. n. 41 del 1995, art. 15, e, inoltre, ha ritenuto sussistente comunque il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria, senza verificare se il suddetto potere si fonda su di elementi di

prova documentali. L'accoglimento del terzo motivo di ricorso comporta l'assorbimento: del secondo motivo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione della L. n. 88 del 2009, art. 24, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), del TUIR, art. 9, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 48, per avere applicato il regime di determinazione del valore degli immobili secondo il valore normale (ricavabile dai dati OMI) precedente alla modifica del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, operato dalla L. n. 88 del 2009, art. 24, nonchè per violazione del principio di ripartizione dell'onere della prova; del quinto, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 600 del 1972, art. 39, comma 1, lett. d), per non avere ritenuto che l'avviso di accertamento era illegittimo in quanto mancante della prova del fatto che le vendite immobiliari erano state compiute ad un prezzo inferiore rispetto a quello reale, in quanto la prova dell'occultamento del prezzo non può mai essere presunta, ma deve risultare da atti certi e concreti; del sesto, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c., per non avere pronunciato sulla questione della insufficienza probatoria dei valori OMI, nonchè ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, consistente nella perizia sui valori immobiliari con il quale era stato individuato il più probabile valore di mercato degli immobili ceduti; del settimo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione ed errata applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), con riferimento agli immobili il cui prezzo di vendita è stato rettificato in misura pari all'importo del mutuo stipulato dagli acquirenti, sostituendo al prezzo dichiarato il valore normale in misura pari al detto importo; dell'ottavo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c., per non avere pronunciato sul motivo di appello con il quale i ricorrenti avevano prospettata l'illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto, in sede di accertamento analitico-induttivo, il requisito della gravità, precisione e concordanza non poteva essere fondato su di un unico parametro di riferimento, consistente nel valore di mercato basato sui valori OMI; del nono motivo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c., per non avere pronunciato sul motivo di appello con il quale si era evidenziato che i valori OMI applicati, frutto di elaborazione statistica, non tenevano conto dei molteplici elementi caratterizzanti l'attività della singola impresa (qualità e quantità dei fattori produttivi impiegati, modalità di esercizio dell'attività, luogo, mercato, clienti e fornitori); del decimo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per illegittimità e contraddittorietà della motivazione, per violazione dei principi di imparzialità, tutela dell'affidamento e di buona fede, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e della L. n. 212 del 2000, art. 10, per aver ritenuto, applicando il criterio del valore normale ai fini della ricostruzione dell'effettivo prezzo di vendita degli immobili, che, in alcuni casi, il suddetto valore normale poteva essere definito alla luce dell'importo del mutuo contratto dagli acquirenti, in altri casi, tenendo conto dei valori OMI; dell'undicesimo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del divieto di doppia presunzione ai fini dell'accertamento analitico-induttivo nonchè per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), per non avere considerato che, alla base del procedimento adottato, tenuto conto delle modifiche legislative apportate dalla L. n. 88 del 2009, art. 24, al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), non sussiste una presunzione

legale ma una presunzione semplice, sulla quale non può ancorarsi il ragionamento inferenziale presuntivo; del dodicesimo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 600 del 1972, art. 39, comma 1, lett. d), per avere ritenuto non irragionevole o iniquo e rispettoso del principio di legalità l'accertamento basato sui valori OMI o sugli importi dei mutui, in quanto, invece, la rettifica in tal modo eseguita non è idonea a soddisfare i presupposti su cui si fonda l'accertamento, attesa l'intervenuta abrogazione delle relative previsioni con la L. n. 88 del 2009, art. 24; del tredicesimo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del TUIR, art. 109, comma 4, e dell'art. 53 Cost., per non avere ritenuto che, in sede di accertamento mediante sostituzione al prezzo di vendita del valore normale degli immobili, non ha ritenuto di dovere riconoscere i maggiori costi e, quindi, non ha tenuto conto della capacità contributiva ai fini della individuazione della effettiva tassazione; del quindicesimo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 5 e 12, per non avere ritenuto, in tema di sanzioni, che secondo i principi di riparto dell'onere della prova, è l'amministrazione finanziaria a dovere dare la prova dell'elemento soggettivo della condotta e, inoltre, in quanto il cumulo giuridico, applicato dall'amministrazione finanziaria ai fini del confronto con il cumulo materiale, richiedeva l'individuazione della singola violazione cui applicare i meccanismi mitigatori di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12.

3. Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, per non avere ritenuto che l'avviso di accertamento era privo di motivazione.

In particolare, lamenta parte ricorrente che l'avviso di accertamento, con il quale sono stati rettificati i prezzi di vendita in base ai valori OMI ed agli importi richiesti dagli acquirenti nei contratti di mutuo, era privo di motivazione, posto che sia i criteri di determinazione del valore normale sia i suddetti contratti di mutuo non erano stati portati a conoscenza della società e dei soci. Secondo i ricorrenti, il giudice del gravame, nel ritenere che l'avviso di accertamento non difettasse di motivazione, avrebbe errato, in quanto: la sussistenza o meno del difetto di motivazione non può essere valutato alla luce del contenuto del ricorso introduttivo, ma secondo le norme che ne disciplinano l'obbligo a pena di nullità; i dati OMI, diversamente da quanto ritenuto dal giudice del gravame, non erano facilmente conoscibili da contribuenti, nè erano stati riportati gli elementi essenziali; anche per i contratti di mutuo, gli stessi non erano noti ai ricorrenti, in quanto ad essi estranei e nell'avviso di accertamento non era stato riportato il contenuto essenziale dei medesimi; infine, non può sopperirsi al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento mediante la produzione in giudizio della documentazione non allegata.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Va precisato, in primo luogo, che l'esame del presente motivo di ricorso rileva ai fini della valutazione della sussistenza dei presupposti necessari per potere ritenere che l'atto impositivo era sufficientemente motivato, sicchè è alla luce delle ragioni in esso prospettate che occorre procedere alla relativa valutazione.

In questo ambito, va quindi osservato che la questione che i ricorrenti avevano prospettato dinanzi al giudice del gravame, secondo quando si evince dalla sentenza, atteneva al fatto che l'avviso di accertamento, pur riferendosi ai valori OMI ed ai contratti di mutuo stipulati dagli acquirenti degli immobili, non conteneva in allegato i suddetti elementi di riferimento.

Rispetto a tale ragione di doglianza il giudice del gravame, dopo avere precisato che, secondo il D.P.R. n. 600 del 1972, art. 42, e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, se l'avviso di accertamento contiene un altro atto, questo deve essere allegato o riprodotto nel suo contenuto essenziale, e dopo avere fatto riferimento, sul punto, all'orientamento di questa Corte, ha, conseguentemente, compiuto un accertamento in fatto, relativo al contenuto dell'avviso di accertamento, precisando espressamente che, con riferimento ai valori OMI, gli stessi erano riportati nell'atto negli elementi essenziali, oltre che essere applicati secondo il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007, e, parimenti, con riferimento ai mutui, ha accertato che gli stessi erano riportati nei contenuti essenziali.

Pertanto, il giudice del gravame si è conformato alle previsioni normative di riferimento, avendo accertato, come detto, che nell'avviso di accertamento erano stati riportati i contenuti essenziali sia relativamente ai valori OMI che degli atti di mutuo stipulati dagli acquirenti.

Rispetto a tale accertamento, parte ricorrente si limita a evidenziare che nell'avviso di accertamento non erano stati riportati i contenuti essenziali dei presupposti sui quali si era fondato l'accertamento, ma tale considerazione, oltre che scontrarsi con l'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame, non sindacabile in questa sede, è del tutto privo di autosufficienza, non avendo parte ricorrente riportato o riprodotto il contenuto dell'avviso di accertamento.

Inoltre, le ulteriori considerazioni compiute dal giudice del gravame, fatte oggetto di censura con il presente motivo, attengono all'ulteriore profilo sul quale il giudice del gravame ha innestato la valutazione di infondatezza della linea difensiva di mancanza di motivazione dell'atto impositivo, cioè quello della conoscibilità dell'atto.

E' con riferimento a tale ulteriore profilo, invero, che il giudice del gravame ha fatto riferimento alla conoscibilità dei valori OMI in relazione alla pubblicazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 27 luglio 2007 e, inoltre, al contenuto del ricorso originario, da cui è stato fatto discendere la considerazione che, in concreto, i ricorrenti erano comunque a conoscenza del contenuto degli atti di mutuo stipulati dai terzi acquirenti.

Si tratta, a ben vedere, di considerazioni compiute dal giudice del gravame che completano il quadro di insieme della valutazione operata circa il rispetto dell'onere di motivazione dell'avviso di accertamento, sostanzialmente fondata, come detto, sul fatto che, in ogni caso, i suddetti elementi erano stati riportati nei loro contenuti essenziali.

Sul punto, va precisato che questa Corte ha, invero, ritenuto legittima anche la motivazione per relationem che richiami, senza allegarli, atti che si possano presumere, solo iuris tantum, conosciuti dal destinatario dell'accertamento (Cass. civ., 17 dicembre 2014, n. 26527; Cass. civ., 27 novembre 2015, n. 24254; Cass. civ., 30 ottobre 2018, n. 27628), e ritenuto sufficiente che gli

atti non allegati siano, se non in possesso o comunque conosciuti dal contribuente, quanto meno agevolmente conoscibili da quest'ultimo (Cass. civ., 12 dicembre 2018, n. 32127; Cass. civ., 24 novembre 2017, n. 28060; Cass. civ., 4 giugno 2018, n. 14275).

Invero, è stato precisato (Cass. civ., 12 novembre 2020, n. 25523) che l'interpretazione giurisprudenziale della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, ultimo periodo, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2, ultimo periodo e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 3, nel senso che non sia nullo l'accertamento la cui motivazione fa riferimento ad un altro atto ad esso non allegato, ma conoscibile agevolmente dal contribuente, realizzi un adeguato bilanciamento tra le esigenze di economia dell'azione amministrativa (e quindi di buon andamento dell'amministrazione, ex art. 97 Cost.), che giustificano l'ammissibilità, anche normativa, della motivazione per relationem, ed il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente (rilevante ex artt. 24 e 111 Cost.) nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, che sarebbe illegittimamente compresso se la conoscibilità dell'atto esterno richiamato dalla motivazione non fosse agevole, ma richiedesse un'attività di ricerca complessa.

Nella specie, il giudice del gravame, non solo ha espressamente ritenuto che l'avviso di accertamento era sufficientemente motivato in quanto riportava gli elementi essenziali sui quali la pretesa trovava fondamento, ma ha altresì ritenuto che la mancata allegazione all'avviso di accertamento in questione dei valori OMI nonchè degli atti di mutuo era priva di rilevanza in quanto gli stessi erano rientrati nella sfera quantomeno di agevole conoscibilità da parte dei contribuenti con conseguente sufficienza motivazionale dello stesso.

In conclusione, va accolto il terzo motivo, assorbiti il secondo, quinto, sesto, settimo, ottavo, nono, decimo, undicesimo, dodicesimo, tredicesimo, quindicesimo, infondati il primo, assorbito il quattordicesimo, ed il quarto, con conseguente accoglimento del ricorso per il motivo accolto e cassazione della sentenza con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il terzo motivo, assorbiti il secondo, quinto, sesto, settimo, ottavo, nono, decimo, undicesimo, dodicesimo, tredicesimo, quindicesimo, infondati il primo, assorbito il quattordicesimo, ed il quarto, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 27 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 24 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza