Sentenza del 10/02/2021 n. 3231 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La (---) s.r.l. ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 1972/21/2014, depositata il 27.03.2014 dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, con la quale, in riforma della sentenza di primo grado, era stato accolto solo parzialmente il ricorso della contribuente avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2005, con cui era stato rideterminato il reddito ai fini Ires, Iva ed Irap.

Ha riferito che l'atto impositivo fu emesso sulla base di una supposta incongruenza tra i prezzi di vendita di alcune unita' immobiliari - oggetto dell'attivita' d'impresa della contribuente-, che tuttavia l'Ufficio aveva tratto dall'erroneo confronto tra costruzioni di diversa tipologia, nonche' da dati dell'osservatorio OMI erroneamente identificati, evidenziando inoltre lo scostamento dalle risultanze degli studi di settore.

Contestando pertanto la fondatezza degli atti impositivi, la societa' aveva adito la Commissione tributaria provinciale di Roma, che con sentenza n. 536/44/2012 aveva rigettato il ricorso. Nel successivo giudizio d'appello la Commissione tributaria regionale del Lazio, con la pronuncia ora al vaglio della Corte, aveva accolto le doglianze della societa' in merito alla sanzione applicata dall'Amministrazione finanziaria, Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ex articolo 9, confermando per il resto l'impianto dell'atto impositivo.

La contribuente ha censurato la sentenza affidandosi ad otto motivi:

con il primo per nullita' della sentenza, per mancata osservanza delle prescrizioni contenute nel Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, perche' carente di ratio decidendi e di una motivazione compiuta, specifica e non equivoca;

con il secondo per nullita' della sentenza, per violazione dell'articolo 112 c.p.c., nonche' del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 18, 23, 53 e 54, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver mutato petitum e causa petendi, fondando l'accertamento sugli studi di settore anziche' sull'accertamento analitico-induttivo e sull'incongruita' dei prezzi di vendita degli immobili rispetto ai valori OMI;

con il terzo per violazione e falsa applicazione del Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, articolo 62-sexies, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, della L. 8 maggio 1992, n. 146, articolo 10, degli articoli 2697, 2727, 2729 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver

ritenuto lo scostamento dalle risultanze dello studio di settore da solo sufficiente a configurare una grave incongruenza, senza apprezzare il contraddittorio con il contribuente;

con il quarto per violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62-sexies, convertito in L. n. 427 del 1993, n. 427, della L. n. 146 del 1992, articolo 10, degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver confermato l'accertamento basandosi sul mero scostamento dagli studi di settore, e rinviando a generici e ulteriori elementi, mai specificati, salvo lo scostamento dai valori OMI;

con il quinto per nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 58, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver dichiarato inammissibile l'allegazione in appello di una perizia asseverata;

con il sesto per violazione o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 58, comma 1, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perche', nel dichiarare inammissibile l'allegazione in appello di una perizia asseverata, ha erroneamente qualificato la suddetta come prova e non come documento;

con il settimo per violazione o falsa applicazione del Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62-sexies, convertito in L. n. 427 del 1993, della L. n. 146 del 1992, articolo 10, degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39, comma 1, lettera d), dell'articolo 115 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per malgoverno delle norme indicate;

con l'ottavo per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver tenuto conto della reale tipologia ed ubicazione degli immobili compravenduti nel 2005.

Ha dunque chiesto la cassazione della sentenza, con ogni consequenziale statuizione.

L'Agenzia delle entrate si e' costituita al solo fine dell'eventuale partecipazione alla pubblica udienza.

All'udienza dell'1 dicembre 2020, il P.G. e le parti hanno discusso e concluso. La causa e' stata dunque riservata per la decisione. La societa' ha depositato memorie ai sensi dell'articolo 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Il ricorso, per le modalita' di confezionamento dei motivi, sfiora l'inammissibilita', sotto il profilo delle prescrizioni imposte dall'articolo 366 c.p.c., nn. 3 e 4. Va infatti rammentato che per il rispetto dei limiti contenutistici di cui all'articolo 366 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 4), il ricorso per cassazione deve essere redatto in conformita' al dovere processuale della chiarezza e della sinteticita' espositiva, dovendo il ricorrente selezionare i profili di fatto e di diritto della vicenda sub iudice posti a fondamento delle doglianze proposte in modo da offrire al giudice di legittimita' una concisa rappresentazione dell'intera vicenda giudiziaria e delle questioni giuridiche prospettate e non risolte o risolte in maniera non condivisa, per poi esporre le ragioni

delle critiche nell'ambito della tipologia dei vizi elencata dall'articolo 360 c.p.c.. L'inosservanza di tale dovere pregiudica l'intellegibilita' delle questioni, rendendo oscura l'esposizione dei fatti di causa e confuse le censure mosse alla sentenza gravata e pertanto comporta la declaratoria di inammissibilita' del ricorso, ponendosi in contrasto con l'obiettivo del processo, volto ad assicurare un'effettiva tutela del diritto di difesa, ex articolo 24 Cost., nel rispetto dei principi costituzionali e convenzionali del giusto processo, ai sensi dell'articolo 111 Cost., comma 2, e articolo 6 CEDU, senza gravare lo Stato e le parti di oneri processuali superflui (Cass., 30/04/2020, n. 8425; 6/08/2014, n. 17698).

Nel caso di specie tuttavia, sebbene il ricorso si sviluppi con otto motivi per 172 pagine fittamente dattiloscritte -a fronte di una pronuncia di tre pagine dattiloscritte nel rispetto delle spaziature dei fogli uso bollo, delle quali una sola destinata alle ragioni della decisione-, estrapolando dal testo fatti e osservazioni replicate in maniera ridondante per ognuno dei motivi, e' possibile individuare il filo conduttore delle critiche mosse dalla societa' contribuente nei riguardi della decisione impugnata.

Superato dunque il vaglio di ammissibilita' del ricorso ed esaminando il merito, emerge innanzitutto che la controversia, sulla base degli atti riprodotti nel ricorso ai fini della sua autosufficienza, verte sul recupero ad imponibile di ricavi ritenuti non dichiarati dalla contribuente per aver occultato in parte il prezzo di vendita degli immobili trasferiti dalla societa' a terzi. Al diverso e maggior prezzo l'Amministrazione finanziaria sarebbe pervenuta: 1) dalla comparazione dei corrispettivi delle compravendite con i valori di immobili della stessa tipologia, secondo le valutazioni dell'osservatorio del mercato immobiliare (OMI), 2) dalla incongruenza rilevata negli atti di compravendita, nei quali risultavano corrisposti corrispettivi maggiori per unita' abitative piu' piccole di quanto corrisposto per appartamenti di maggior superficie. A tanto si aggiungeva la constatazione che il reddito della societa' si discostava dalle risultanze degli studi di settore, elemento questo che tuttavia era assunto nell'atto impositivo non gia' a fondamento dell'avviso di accertamento ma al solo fine di corroborare il quadro probatorio presuntivo.

Cio' chiarito, i primi due motivi, che possono essere trattati congiuntamente perche' tra loro intrinsecamente connessi, sono fondati. Con essi la ricorrente si duole della nullita' della sentenza sia perche' carente di una ratio decidendi e di una motivazione compiuta, specifica e non equivoca, sia perche' con la sua motivazione il giudice regionale ha mutato petitum e causa petendi, ritenendo fondato l'accertamento sullo scostamento del reddito dichiarato dagli studi di settore, anziche' sull'accertamento analitico-induttivo e sull'incongruita' dei prezzi di vendita degli immobili rispetto ai valori OMI, riscontrato nell'atto impositivo. In sintesi la ricorrente denuncia una motivazione apparente ed una alterazione delle ragioni sulle quali l'Amministrazione finanziaria aveva fondato l'accertamento.

La decisione impugnata, per quanto qui ancora d'interesse, dopo aver riportato i motivi d'appello (denuncia degli erronei presupposti dell'accertamento per non corrispondere la tipologia e il valore degli immobili a quanto determinato dall'Ufficio, a tal fine depositando una perizia giurata; venir meno, a seguito della legge comunitaria 7 luglio 2009, n. 88, della presunzione legale a favore del fisco, attribuita al valore normale degli immobili), ha sostenuto

che "in primo luogo questo collegio ritiene per quanto concerne le imposte sui redditi d'impresa, l'accertamento in rettifica della dichiarazione del contribuente disposta dall'ufficio puo' legittimamente fondarsi su elementi offerti dagli scostamenti, determinati dai corrispettivi dichiarati per le vendite, dei quali il contribuente non ha fornito prova che gli stessi abbiano concorso alla formazione del reddito dichiarato. Al riguardo il Collegio premette che, in generale, gli studi di settore forniscono un'indicazione il cui risultato deve essere rapportato alla concreta e particolare situazione rappresentata dagli elementi oggettivi forniti dal contribuente. Il ragionamento presuntivo per avere efficacia probatoria e allo stesso tempo risultare persuasivo, deve basarsi su fatti certi e obiettivamente riscontrabili, quest'ultimi nella fattispecie emergono dalla motivazione dello stesso avviso di accertamento e, l'ufficio li ha valutati. In sostanza il ragionamento di tipo presuntivo si fonda su fatti e circostanze emersi nella fase istruttoria, per cui il contribuente, in base al principio generale stabilito dall'articolo 2697 c.c., ha l'onere di provarne l'esistenza. Gli accertamenti Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 1, e successive modifiche, sono fondati su gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche dell'attivita' svolta, per cui l'appellato non ha opposto prove atte a sostenere il ribaltamento dell'onere della prova, tali da giustificare lo scostamento accertato. Lo scostamento configura da solo grave incongruenza, tale da rendere inattendibile la dichiarazione resa con il modello Unico".

Questa la motivazione che sorregge la decisione, a parte il tenore poco perspicuo delle ragioni addotte dal giudice d'appello, dalla lettura dell'atto introduttivo del giudizio dinanzi alla Commissione tributaria regionale si evince che, a fronte delle risultanze dell'avviso di accertamento, che avevano evidenziato l'incongruenza dei corrispettivi dichiarati per le vendite degli immobili, la contribuente aveva evidenziato l'erronea tipologia edilizia degli immobili descritti nell'atto impositivo e l'erronea ubicazione dei medesimi immobili. In particolare nell'atto difensivo si era avvertito che gli immobili erano ubicati nel territorio di Mentana e non del Comune di Roma, e soprattutto che l'incongruenza dei prezzi, con corrispettivi maggiori per unita' abitative di minor superficie, su cui principalmente si fondava l'atto impositivo, era ampiamente giustificata con la circostanza che gli immobili piu' piccoli erano di maggior pregio perche' villini, mentre le unita' piu' ampie erano appartamentini inseriti in piccoli contesti condominiali. A fronte di cio' nell'avviso di accertamento si parlava indistintamente per tutti di "appartamenti". Sempre nell'atto d'appello era stato denunciato che l'incongruenza con i prezzi era stata dedotta dall'Amministrazione finanziaria sulla sola base della loro comparazione con i valori OMI, senza che essi fossero corroborati da alcun altro elemento di riscontro, e cio' nonostante tali valori avessero perso la dignita' di prova presuntiva legale (relativa) di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene a seguito della legge comunitaria n. 88 del 2009. Era stato infine oggetto di doglianza la circostanza che, nonostante la non congruita' dei redditi dichiarati con gli studi di settore fosse stata evidenziata dall'Ufficio non gia' perche' l'accertamento fosse basato su tali studi, ma solo a conforto dello scostamento tra valori dichiarati e valori OMI, il giudice di primo grado aveva fondato la propria decisione sulla violazione degli studi di settore.

Ebbene, a tali censure non risponde alcuna elaborazione argomentativa nella sentenza del giudice d'appello. In essa non emerge con chiarezza in quale rapporto e' posto lo scostamento tra i corrispettivi e gli studi di settore; non si evidenziano quali siano, almeno sommariamente, i

fatti certi e obiettivamente riscontrabili su cui ha riconosciuto che la motivazione dell'avviso di accertamento fosse fondata; a prescindere dalla dichiarata inammissibilita' della produzione di una perizia di stima degli immobili in sede d'appello, perche' ritenuta dal giudice regionale prova e non documento (peraltro ammissibile, secondo questa Corte, per non costituire prova ma allegazione difensiva di contenuto tecnico -cfr. Cass., 11/11/2011, n. 23590; 29/09/2017, n. 22965; 27/12/2018, n. 33503), non ha spiegato quali ragioni giuridiche e fattuali, a fronte delle argomentazioni utilizzate dalla ricorrente in sede d'appello, supportassero l'atto impositivo e la condivisione della decisione di primo grado. Si e' limitata di contro a formulare valutazioni di stile, prive di agganci ad elementi emergenti dagli atti processuali. Tutto cio' manifesta l'apparenza della motivazione.

La motivazione della sentenza e' apparente ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare su quali elementi abbia fondato il proprio convincimento, nonche' quando, pur indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina almeno chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere un adeguato controllo dell'esattezza e logicita' del suo ragionamento. Nella giurisprudenza di legittimita' si afferma che in sede di gravame la decisione puo' essere legittimamente motivata anche per relationem purche' il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, si' da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero purche' il rinvio sia operato cosi' da rendere possibile ed agevole il controllo, dando conto delle argomentazioni delle parti e della loro identita' con quelle esaminate nella pronuncia impugnata, mentre va cassata la decisione con cui il giudice si sia limitato ad aderire alla decisione di primo grado senza che emerga, in alcun modo, che a tale risultato sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (cfr. Cass., 19/07/2016, n. 14786; 7/04/2017, n. 9105). La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve infatti ritenersi apparente quando, ancorche' graficamente esistente ed eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regolano la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicita' del ragionamento decisorio, cosi' da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'articolo 111 Cost., comma 6, (Cass., 30/06/2020, n. 13248; cfr. anche 5/08/2019, n. 20921). E si afferma anche che l'apparenza si rivela ogni qual volta la pronuncia evidenzi un'obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio (Cass., 14/02/2020, n. 3819).

Nel caso di specie il giudice regionale, dopo aver ripercorso la storia processuale del contenzioso, pur dedicando una pagina ai motivi della decisione, si e' limitato ad illustrare ragioni che, a dispetto della loro abbondanza formale, si rivelano del tutto generiche, prive di qualunque concreto giudizio critico che consenta di comprendere il percorso logico seguito e finanche di evincere se siano state comprese le ragioni analiticamente esposte nell'atto d'appello dalla contribuente.

L'accoglimento del primo e del secondo motivo assorbe gli altri. La sentenza va dunque cassata e il processo rinviato alla Commissione tributaria regionale del Lazio, che in diversa

composizione, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimita', provvedera' al riesame dell'appello.

P.Q.M.

La Corte cassa la sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, che in diversa composizione provvedera' anche alla liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza