# Sentenza del 24/03/2021 n. 8325 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate, a seguito di processo verbale di constatazione, aveva notificato a Centro M. Sud s.p.a. (di seguito: CMS s.p.a.) un avviso di accertamento, e una successiva cartella di pagamento per iscrizione provvisoria a ruolo, con il quale, relativamente all'anno di imposta 2006, era stato contestato un indebito computo in diminuzione delle perdite di periodo di imposta in quello successivo, in violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 84; l'omessa contabilizzazione di componenti positivi di reddito, consistente in una maggiore plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile a A. H. s.p.a., nonchè l'omessa contabilizzazione di ricavi conseguenti a rapporti commerciali intrattenuti con T. s.r.l.; avverso i suddetti atti impositivi la società aveva proposto ricorso che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Calabria ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: le circostanze su cui si era fondato l'avviso di accertamento erano desunte dal processo verbale di constatazione e le stesse, in mancanza di querela di falso, costituivano prova incontestata; vi era una "serie di prove e circostanze" riportate nel processo verbale di constatazione che costituivano "valido supporto all'atto impositivo"; la società non aveva contrastato le circostanze risultanti dal processo verbale di constatazione; i motivi di appello erano mere deduzioni di parte non supportate da prove documentali.

Avverso la suddetta pronuncia ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza la società affidato a diciannove motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Motivi della decisione

Preliminarmente, va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del ricorso per tardività.

Invero, questa Corte ha precisato più volte che, in tema di impugnazione, al termine di decadenza dal gravame, di cui all'art. 327, c.p.c., comma 1, che va calcolato "ex nominatione dierum", prescindendo cioè dal numero dei giorni da cui è composto ogni singolo mese o anno, ai sensi dell'art. 155 c.p.c., comma 2, devono aggiungersi 46 giorni, ai sensi del combinato disposto del cit. codice art. 155, comma 1, e della L. n. 742 del 1969, art. 1, comma 1, applicabili ratione temporis, non dovendosi tenere conto dei giorni compresi tra il primo agosto e il

quindici settembre di ciascun anno per effetto della sospensione dei termini processuali nel periodo feriale (Cass. civ., 6 febbraio 2020, n. 2763).

Sicchè, con riferimento al caso di specie, poichè la sentenza è stata pubblicata in data 27 luglio 2012, da tale data decorrono i sei mesi di cui all'art. 327, c.p.c., per cui si perviene alla data del 27 gennaio 2013; da questa data, inoltre, occorre conteggiare gli ulteriori 46 giorni di sospensione feriale previsti dalla L. n. 742 del 1969, art. 1, nel testo precedente alle modifiche di cui al D.L. 12 settembre 2014, n. 132, art. 16, comma 1, convertito dalla L. n. 162 del 2014, con la conseguenza che il termine per la proposizione del ricorso scadeva il 15 marzo 2013.

La proposizione, quindi, del presente ricorso è da considerarsi tempestiva, essendo stato il ricorso presentato per la spedizione il 13 marzo 2013.

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. 2700, c.c., per avere ritenuto che la pretesa erariale era fondata su circostanze e rilievi non più suscettibili di essere contestati in quanto gli stessi, posti a base della motivazione dell'atto impositivo, erano stati desunti da un processo verbale di constatazione non impugnato per falsità.

1.1. Il motivo è fondato.

Va premesso che questa Corte ha precisato che, in tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione assume un valore diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonchè quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (Cass. 24 novembre 2017 n. 28060; Cass. civ., 5 ottobre 2018, n. 24461; Cass. civ., 12 dicembre 2018, n. 32120).

In sostanza, non rientrano nell'ambito della previsione di cui all'art. 2700, c.c., dunque non rivestono natura di fonte di prova privilegiata, i profili meramente valutativi delle circostanze di fatto attestate dal pubblico ufficiale riportati nel processo verbale, dunque le considerazioni, le interpretazioni e le qualificazioni che di quei fatti lo stesso compie nel processo verbale di constatazione, trattandosi di apprezzamenti personali, sindacabili dalla parte e liberamente apprezzabili dal giudice che può, anche alla luce degli elementi di prova contraria offerti dal

contribuente, interpretare e valutare autonomamente i fatti emergenti dal processo verbale di constatazione: non si tratta, invero, di contestare i fatti che sono stati accertati dal pubblico ufficiale, ma di valutarli e interpretarli alla luce della eventuale violazione degli stessi alle previsioni normative oggetto di contestazione.

Sicchè, con riferimento al caso di specie: relativamente al rilievo concernente il disconoscimento del riporto delle perdite, ai sensi dell'art. 84 TUIR, comma 3, il mutamento dell'oggetto dell'attività di impresa della società costituiva un apprezzamento, demandato al giudice del merito, in ordine al fatto se in esso rientrasse o meno il disposto ampliamento, cioè se la ulteriore attività avesse o meno trasformato significativamente quella preesistente; relativamente alla ripresa consistente nell'occultamento di parte del corrispettivo di vendita dell'immobile a A. H. s.p.a., l'accertamento dell'effettivo valore del bene era fondato su diversi elementi da cui evincere la non congruità del suddetto valore; anche relativamente alla ulteriore ripresa, il fatto che i bonifici in favore di CMS s.p.a. non potevano essere considerati versamenti in conto aumento di capitali, ma quali corrispettivi di vendite "in nero" tra le due società, non può non essere considerato conseguenza di un procedimento logico inferenziale che, dal fatto noto, conduce all'accertamento di quello non noto da provare, dunque si tratta, anche in questo caso, di un procedimento valutativo dei fatti noti accertati.

In sostanza, fermo restando la rilevanza della prova privilegiata consistente negli accertamenti in fatto compiuti dai verificatori in sede di processo verbale di constatazione, la fondatezza della pretesa basata sui suddetti elementi di fatto richiedeva, comunque, una successiva attività di apprezzamento e di valutazione dei medesimi, sicchè non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che, a seguito della mancata impugnazione del processo verbale di constatazione, i fatti in esso riportati costituissero "prova incontestata" della legittimità delle pretesa fatte valere con l'avviso di accertamento, arrestando, in tal modo, il procedimento valutativo alla mera circostanza che nel processo verbale erano stati riportate determinati fatti, incorrendo, in tal modo, nel vizio di violazione di legge.

2. Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per non avere esplicitato, con riferimento al primo rilievo, concernente il disconoscimento del riporto delle perdite, ai sensi dell'art. 84 TUIR, comma 3, le ragioni per le quali ha ritenuto di dovere confermare la sentenza di primo grado e, di conseguenza, la pretesa contenuta nell'avviso di accertamento, e, correlativamente, di rigettare i motivi di appello e non idonee le prove prodotte in giudizio da CMS s.p.a..

2.1. Il motivo è fondato.

La pronuncia censurata ha ritenuto legittime le riprese fatte valere dall'amministrazione finanziaria con l'avviso di accertamento impugnato motivando: in primo luogo, con la non contestabilità delle circostanze di fatto riportate nel processo verbale di constatazione; in secondo luogo, evidenziando che "esiste tutta una serie di prove e circostanze riportate nel verbale già citato che sono di valido supporto all'accertamento contestato" e, con specifico riferimento alla ripresa relativa alla maggiore plusvalenza conseguente alla vendita dell'immobile a A. H..p.a., evidenziando che "risulta attendibile anche dalla relazione del collegio

sindacale della s.p.a."; in terzo luogo, negando valore di prova contraria idonea a quella prodotta dalla contribuente, in quanto ritenuta non idonea a "contrastare efficacemente e documentalmente" la valutazione compiuta dal primo giudice in ordine alla legittimità delle pretese.

Va quindi osservato che, in generale, (applicandosi al caso di specie l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), nel testo anteriore alla modifica disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv. dalla L. n. 134 del 2012), secondo la giurisprudenza di questa Corte si ha motivazione omessa o insufficiente quando il giudice di merito omette di indicare, nel contenuto della sentenza, gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento ovvero, pur individuandoli, non proceda ad una loro disamina logico-giuridica, tale da esplicitare il percorso argomentativo seguito (Cass. civ., 27 luglio 2007, n. 16736; Cass. civ., 11 maggio 2020, n. 8704).

Si è, inoltre, precisato che il vizio di motivazione (sempre nel regime anteriore alla modifica disposta dall'art. 54, cit.), sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione (Cass. Civ., 14 novembre 2018, n. 29312).

Ciò precisato, con riferimento al primo rilievo, relativo, come detto, al disconoscimento del riporto delle perdite, ai sensi dell'art. 84 TUIR, comma 3, parte ricorrente ha evidenziato, nel rispetto del principio di autosufficienza: che nel marzo 2007 aveva ampliato l'oggetto sociale con l'inserimento di una nuova attività riguardante la produzione e la commercializzazione di tubi idraulici accanto a quella, da sempre svolta, di progettazione, produzione e commercializzazione di mescole in gomma, il che comportava una mera implementazione, non una modifica dell'oggetto sociale ostativa, ai sensi dell'art. 84 TUIR, al riconoscimento del diritto di riportare perdite nei successivi periodi di imposta; la prevalenza dell'attività di produzione e vendita delle mescole che, in termini quantitativi e di valore, erano risultate di gran lunga superiori a quelli dei tubi, come risultante dal bilancio di verifica dell'esercizio 2007; di avere riportato espressamente una tabella (riprodotta a pag. 35, ricorso) ove erano riportati, al fine di comprovare il superamento del test di vitalità, ai fini del superamento dei limiti di cui all'art. 84 TUIR, comma 3, lett. b), i ricavi, il costo dei lavoratori dipendenti, gli oneri sociali, con il calcolo del superamento della media del 40 per cento della media dei costi per le annualità 2003/2004.

In ordine a tali circostanze, la cui considerazione era necessaria e decisiva al fine della valutazione della legittimità della pretesa, il giudice del gravame, come detto, ha ritenuto, senza alcuna ulteriore specificazione, che la valutazione del giudice di primo grado era corretta, che "nessuna prova documentale era stata allegata per contrastare i dati risultanti dal PVC ", e che, infine, i motivi di impugnazione erano mere deduzione di parte non suffragate da prove documentali, senza, tuttavia, misurarsi con le circostanze di fatto dedotte dalla contribuente e senza indicare sulla base di quali specifici elementi, invero, ha ritenuto di dovere fondar la decisione circa la legittimità della pretesa, motivando, pertanto, in modo insufficiente.

3. Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 84 TUIR, comma 3, per non avere ritenuto che la limitazione al riporto delle perdite prevista dalla suddetta previsione normativa non poteva trovare applicazione nel caso di specie, in quanto non sussisteva la circostanza, ostativa al diritto al riporto delle perdite, della modifica dell'attività principale della società in perdita, in quanto, invero, era stata data prova della prevalenza dei ricavi derivati dalla precedente attività di produzione di mescole rispetto a quella, successivamente aggiunta, di produzione di tubi.

4. Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione, sotto altro profilo, dell'art. 84 TUIR, comma 3, per non avere considerato, sempre con riferimento alla pretesa relativa al rilievo concernente al disconoscimento del riporto delle perdite, che la modifica dell'attività principale si era verificata nel 2007, sicchè non si sarebbe potuto disconoscere il riporto delle perdite a scomputo del reddito del periodo di imposta 2006.

5. Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione, sotto ulteriore profilo, dell'art. 84 TUIR, comma 3, per non avere considerato, sempre con riferimento alla pretesa relativa al rilievo concernente al disconoscimento del riporto delle perdite, che nella fattispecie era operativa l'esimente prevista dal suddetto art., lett. b).

6. Con il sesto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, consistente nella sussistenza di elementi fattuali idonei a comprovare il superamento, da parte della contribuente, del test di vitalità di cui all'art. 84 TUIR, comma 3.

6.1. L'accoglimento del secondo motivo di ricorso ha valore assorbente del terzo, quarto, quinto e sesto motivo di ricorso.

7. Con il settimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in quanto ha ritenuto legittima la seconda ripresa, oltre che facendo generico richiamo alle risultanze del processo verbale di constatazione, anche in base alla considerazione che: "l'errata denuncia della plusvalenza realizzata risulta attendibile anche dalla relazione del collegio sindacale della s.p.a.", attribuendo, in tal modo, valenza di prova indiziaria alla suddetta circostanza, senza alcuna esplicitazione delle ragioni per le quali le argomentazioni svolte dalla contribuente, non potevano essere condivise.

8. Con l'ottavo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in quanto ha ritenuto legittima la seconda ripresa, senza motivare sulle ragioni per cui ha ritenuto dotato dei presupposti della gravità, precisione e concordanza l'elemento indiziario, fatto valere dall'amministrazione finanziaria, consistente nel fatto che il preliminare di vendita dell'immobile in favore di A. H. s.p.a., pur non essendo menzionato nel successivo atto definitivo di vendita, conteneva il riconoscimento di un diritto di opzione di vendita di un terreno confinante a quello di proprietà della contribuente e che, pertanto, il riconoscimento del suddetto diritto di opzione

di vendita del terreno induce a desumere l'esistenza di un maggior corrispettivo per la vendita dell'immobile.

Parte ricorrente deduce, invero, che aveva rappresentato al giudice del gravame una diversa ricostruzione della vicenda negoziale, riconducibile al fatto che, in realtà, le parti avevano inteso collegare la cessione del capannone a quella di un distinto immobile che la promittente acquirente con separato atto, si era impegnato ad acquistare e rivendere alla contribuente ad un determinato corrispettivo: sicchè, dunque, tale collegamento negoziale doveva essere inteso unicamente quale vincolo dell'efficacia dell'accordo preliminare e non anche quale elemento di integrazione del prezzo di vendita ovvero quale controprestazione rispetto al contratto definitivo di compravendita.

9. Con il nono motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in quanto ha ritenuto legittima la seconda ripresa, senza motivare sulle ragioni per cui non ha ritenuto idonea, al fine di superare la presunzione di vendita ad un prezzo superiore a quello negoziale, consistente nel fatto che l'acquirente A. H. s.p.a., era socio di maggioranza della venditrice, la considerazione che, di per sè, il rapporto tra società controllata e controllante non può costituire il presupposto per presumere l'occultamento di un corrispettivo, in mancanza di altre circostanze indiziarie, ed inoltre, l'eccezione della contribuente secondo cui l'acquirente Alfagomme Hydraulic s.p.a. non era socio di maggioranza, detenendo solo il 18,11%.

10. Con il decimo motivo di ricorso si censura la sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio, per avere erroneamente ritenuto, ai fini della legittimità della seconda ripresa, che la contribuente non avesse fornito prova contraria all'accertamento del maggior valore operato sulla base della stima dell'Agenzia del Territorio, avendo, invece, la stessa prodotto una perizia di stima, finalizzata a determinare il valore venale dell'immobile alla data della compravendita, che era pervenuta ad un risultato del tutto in linea con il prezzo di vendita praticato dalle parti a seguito di ricognizione dei luoghi, a differenza di quella dell'Agenzia del territorio, basata unicamente sulle stime OMI.

11. Con l'undicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto deciso e controverso per il giudizio, per non avere considerato, ai fini della legittimità della seconda ripresa, la circostanza dedotta dalla contribuente che la stessa Agenzia del territorio, alla quale era stato richiesto dall'Agenzia delle entrate di procedere ad una stima del valore dell'immobile, aveva emesso nello stesso anno 2006 un atto di rettifica della rendita catastale dell'immobile che comportava la determinazione del valore dello stesso in misura coerente con quello dichiarato nell'atto di vendita.

11.1 I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, in quanto attengono al ritenuto vizio di insufficiente motivazione della sentenza in ordine alla questione della legittimità della pretesa di cui al secondo rilievo (omessa contabilizzazione di componenti positivi di reddito, consistente in una maggiore plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile a A. H. s.p.a.), sono fondati. In sede di esame del primo motivo di ricorso si è avuto modo di precisare che il vizio di insufficiente motivazione della sentenza sussiste, secondo i principi dettati da questa Corte,

qualora il giudice ometta di indicare, nel contenuto della sentenza, gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento ovvero, pur individuandoli, non proceda ad una loro disamina logico-giuridica, tale da esplicitare il percorso argomentativo seguito, non rinvenendosi nel ragionamento del giudice di merito, esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio e non consentendosi, in tal modo, l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione.

11.2. Con riferimento al secondo rilievo, la questione che il giudice del merito era tenuto ad esaminare e valutare era relativa al fatto se il valore dell'immobile oggetto di vendita in favore di A. H. s.p.a. era inferiore rispetto a quello reale.

Sotto tale profilo, il giudice del gravame avrebbe dovuto esaminare: a) se l'elemento presuntivo, sulla cui base l'amministrazione finanziaria aveva ritenuto che il valore di vendita dichiarato non fosse quello effettivo, fosse grave, preciso e concordante; b) quale fosse il reale valore di vendita dell'immobile, quindi se, anche in questo caso, l'amministrazione finanziaria aveva forniti sufficienti elementi per ritenere idoneo il valore contestato rispetto a quello dichiarato.

Come si è avuto modo di osservare, il giudice del gravame, nell'esaminare la questione, oltre che fare generico richiamo alle risultanze del processo verbale di constatazione, cui ha attribuito valenza di prova "incontestata", ha anche espresso la considerazione che: "l'errata denuncia della plusvalenza realizzata risulta attendibile anche dalla relazione del collegio sindacale della s.p.a.", attribuendo, in tal modo, valenza di prova indiziaria alla suddetta circostanza.

Tuttavia, va osservato che, con riferimento a tale ultima precisazione, la pronuncia non esplicita in alcun modo le ragioni per le quali le argomentazioni svolte dalla contribuente non potevano essere condivise, in particolare in relazione alla mancata valenza di prova indiziaria della richiesta del Presidente del collegio sindacale di aggiornare la perizia dell'immobile al fine di accertare che il corrispettivo pattuito non fosse inferiore al valore venale, in mancanza di ulteriori riscontri.

11.3. Parimenti deve osservarsi con riferimento al valore indiziario, attribuito dall'amministrazione finanziaria (al fine di sostenere la prospettazione del maggiore valore di vendita dell'immobile) alla circostanza che il preliminare di vendita dell'immobile in favore di A. H. s.p.a pur non essendo menzionato nel successivo atto definitivo di vendita, conteneva il riconoscimento di un diritto di opzione di vendita di un terreno confinante a quello di proprietà della contribuente e che, pertanto, il riconoscimento del suddetto diritto di opzione di vendita del terreno induceva a desumere l'esistenza di un maggior corrispettivo per la vendita dell'immobile.

In realtà, non risulta che il giudice del gravame si sia espresso in merito alla gravità, precisione e concordanza del suddetto elemento indiziario, preso à presupposto dall'amministrazione finanziaria al fine di presumere che il valore di vendita dell'immobile fosse stato superiore rispetto a quello indicato nel contratto di vendita.

11.4. Correlativamente, non risulta esaminata la diversa ricostruzione fattuale compiuta dalla ricorrente diretta a collegare la cessione del capannone con quella di un distinto immobile che la

promittente acquirente con separato atto, si era impegnata ad acquistare e rivendere alla contribuente ad un determinato corrispettivo: sicchè, dunque, il giudice avrebbe dovuto prendere in considerazione la prospettazione di tale collegamento negoziale, in quanto avrebbe potuto condurre alla considerazione che il suddetto impegno era stato inteso dalle parti unicamente quale vincolo dell'efficacia dell'accordo preliminare e non anche quale elemento di integrazione del prezzo di vendita ovvero quale controprestazione rispetto al contratto definitivo di compravendita.

Allo stesso modo, anche relativamente al profilo, valorizzato dall'amministrazione finanziaria, in ordine al fatto che sussisteva un rapporto di partecipazione tra le due società, oltre che non essere stato analizzato concretamente alla luce degli ulteriori, eventuali, elementi indiziari, la pronuncia censurata non tiene conto del fatto che la contribuente aveva evidenziato, diversamente da quanto affermato in sentenza, che A. H. non era il socio di maggioranza di CMS s.p.a., posto che deteneva solo il 18,11 per cento delle quote sociali.

11.5. Inoltre, con specifico riferimento alla determinazione dell'effettivo valore del bene, il giudice del gravame non ha tenuto conto in alcun modo della perizia di stima prodotta dalla società contribuente nella quale la determinazione del valore dell'immobile era stata compiuta a seguito di ricognizione dei luoghi e considerando le peculiari caratteristiche dell'immobile nonchè la sua ubicazione.

Va quindi osservato, sul punto, che, in generale, secondo questa Corte, la perizia di parte costituisce "mero argomento di prova" (Cass. civ., 9 aprile 2018, n. 8621) sì da non poter integrare l'omesso esame di un fatto decisivo; ma si è, altresì, precisato che quando i rilievi contenuti nella consulenza di parte siano precisi e circostanziati, tali da portare a conclusioni diverse da quelle contenute nella consulenza tecnica d'ufficio, ove il giudice trascuri di esaminarle analiticamente, ricorre il vizio di insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia (Cass. civ., 21 novembre 2019, n. 30364; Cass. civ., 10 gennaio 1995, n. 245).

11.6. Pertanto, sotto diversi profili, sopra esposti, la pronuncia del giudice del gravame risulta viziata per insufficiente motivazione in ordine alla questione della legittimità della ripresa relativa alla questione se il valore dell'immobile oggetto di vendita in favore di A. H. s.p.a. era inferiore rispetto a quello reale.

12. Con il dodicesimo 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. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3, della L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 4, lett. f), e comma 5, degli artt. 2697, 2727 e 2729, c.c., per non avere ritenuto illegittima la seconda ripresa in quanto basata unicamente sul raffronto del valore dell'immobile con quelli desunti dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare.

13. Con il tredicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione, avendo basato la decisione della legittimità della seconda ripresa unicamente sulle stime OMI senza individuare ulteriori elementi di fatto idonei a provare, anche in via presuntiva, l'esistenza di un corrispettivo superiore a quello risultante dal contratto di vendita.

13.1. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, in quanto attengono alla questione della idoneità probatoria degli elementi presuntivi utilizzati al fine della legittimità della pretesa relativa al maggiore valore di vendita dell'immobile, sono fondati. Questa Corte (Cass. civ., 13 luglio 2020, n. 14867) ha precisato che in tema di accertamento dei redditi d'impresa, la sostituzione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, ad opera della L. 7 luglio 2009, n. 88, 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 di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore normale degli stessi, ha ripristinato 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 OMI, ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti.

La pronuncia censurata, pertanto, tenuto conto della circostanza che l'accertamento del maggiore reddito, basato sullo scostamento tra il valore del bene dichiarato al momento della vendita e quello effettivo, non può fondarsi unicamente sui valori OMI, avrebbe dovuto indicare specificamente quali ulteriori elementi indiziari, gravi, precisi e concordanti, erano stati posti a fondamento della legittimità della ripresa.

La pronuncia in esame, come visto, si limita unicamente ad affermare la correttezza dei dati contenuti nel processo verbale di constatazione e a dare rilevanza alla relazione del collegio sindacale, senza, tuttavia, compiere alcuna verifica della gravità, precisione e concordanza dei suddetti elementi, tali da attribuire ai valori OMI la valenza probatoria necessaria per la determinazione dell'effettivo valore del bene oggetto di vendita.

Sotto tale profilo, la pronuncia risulta viziata per insufficiente motivazione e per violazione di legge.

14. Con il quattordicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione dell'art. 115, c.p.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, in quanto, con riferimento al terzo rilievo, consistente nell'omessa contabilizzazione di ricavi conseguenti a rapporti commerciali intrattenuti con T. s.r.l., non ha tenuto conto del fatto che l'amministrazione finanziaria, sia in sede di costituzione in primo grado, che in sede di controdeduzioni in appello, non aveva replicato alla domanda di annullamento della ripresa in esame ed agli elementi di prova proposti dalla contribuente.

14.1. Il motivo è infondato.

Va osservato, invero, che il principio di non contestazione ha per oggetto i fatti storici sottesi a domande ed eccezioni, cioè l'esistenza degli stessi così come dedotti da una delle parti e non contestati espressamente dalla controparte, ma non le conclusioni ermeneutiche da trarre dai medesimi fatti: la non contestazione, cioè, non può riguardare una conclusione ricostruttiva

concernente, pertanto, la valutazione degli stessi (Cass. civ., 5 marzo 2002, n. 6172; Cass. civ., 21 dicembre 2017, n. 30744).

Con riferimento al caso di specie, non possono essere compresi nell'ambito del principio di non contestazione le considerazioni argomentative, utilizzate dalla contribuente, sebbene basate su fatti specifici, dirette a far venire meno la valenza argomentativa induttiva della prospettazione di parte ricorrente secondo cui, poichè alla data di effettuazione dei bonifici la T. s.r.l. non aveva ancora formulata acquisito la partecipazione nella società contribuente, doveva inferirsi che gli incassi di cui ai bonifici ricevuti prima di quella data erano relativi a rapporti commerciali.

15. Con il quindicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in quanto, con riferimento al terzo rilievo, ha omesso di pronunciare sulla eccezione prospettata dalla contribuente di violazione dell'art. 115, c.p.c..

15.1. Le considerazioni espresse con riferimento al quattordicesimo motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo.

16. Con il sedicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in quanto, con riferimento al terzo rilievo, ha omesso di considerare che, relativamente alla presunzione che, non essendo la T. s.r.l. ancora socia della contribuente, i bonifici effettuati non potevano essere considerati quali versamenti in conto futuro aumento di capitale, la contribuente aveva invece evidenziato che, prima dei suddetti versamenti era stato stipulato un contratto preliminare di acquisto delle partecipazioni, sicchè i versamenti dovevano essere valutati alla luce di tale circostanza, quindi come strumento finanziario utilizzato dai nuovi soci per rafforzare il patrimonio della società da acquisire.

17. Con il diciassettesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in quanto, con riferimento al terzo rilievo, non ha considerato che parte ricorrente, al fine di contrastare l'assunto contenuto nell'avviso di accertamento, secondo cui non vi era stato alcun atto deliberativo o autorizzativo di aumento del capitale sociale ovvero di finanziamento di altro tipo, aveva evidenziato che la natura di versamenti in conto capitale, oltre che trovare riscontro negli atti societari, erano stati ratificati da un verbale di assemblea del (---).

18. Con il diciottesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in quanto, con riferimento al terzo rilievo, per non avere considerato il fatto che, relativamente alla questione della imputazione dei bonifici, la contribuente aveva documentato che la operazione contabile del (---), sebbene descritta con la dicitura "acc.to su fornitura" era stata regolarmente imputata al conto "soci per versamento in c/to futuro aumento di capitale sociale" e che, d'altro lato, anche le precedenti operazioni, cui era stato esteso l'accertamento, riportavano, invece, correttamente la causale di "versamento in c.to futuro aumento di capitale".

19. Con il diciannovesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in quanto, con riferimento al terzo rilievo, per non avere considerato che la società contribuente aveva una consistente perdita fiscale, sicchè, ove avesse avuto maggiori ricavi, avrebbe provveduto a contabilizzarli, così come T. s.r.l. avrebbe avuto interesse ad averli fatturati, detraendoli, in tal modo, dal reddito imponibile; evidenzia, inoltre, che in sede di verifica nessuna irregolarità era emersa nella tenuta del registro fiscale di magazzino.

19.1. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, in quanto attengono alla questione della insufficienza motivazionale della sentenza in ordine alla legittimità della pretesa di cui al terzo rilievo, sono fondati.

Invero, la ripresa in oggetto consisteva nell'omessa contabilizzazione di ricavi conseguenti a rapporti commerciali intrattenuti con T. s.r.l., in particolare, secondo la tesi dell'amministrazione finanziaria, poichè alla data di effettuazione dei bonifici quest'ultima società non risultava avere ancora formalmente acquisito le partecipazioni nella CMS s.p.a..

Parte ricorrente ha, tuttavia, evidenziato che aveva posto all'attenzione del giudice del gravame fatti decisivi per il giudizio che essere non risultano essere stati presi in considerazione ai fini della decisione della controversia, avendo, invece, esclusivamente dato rilievo, peraltro in modo generico, "ai dati risultanti dal PVC" che "costituisce la prova incontestata dell'atto conseguenziale".

Invero, parte ricorrente aveva dedotto che: a) prima dei bonifici era stato stipulato un contratto preliminare di acquisto delle partecipazioni, sicchè i versamenti dovevano essere valutati alla luce di tale circostanza, quindi come strumento finanziario utilizzato dai nuovi soci per rafforzare il patrimonio della società da acquisire; b) i versamenti a titolo di conto capitale erano stati ratificati da un verbale di assemblea del (---); c) la società contribuente aveva una consistente perdita fiscale; d) relativamente alla questione della imputazione dei bonifici, aveva documentato che la operazione contabile del (---), sebbene descritta con la dicitura "acc.to su fornitura" era stata regolarmente imputata al conto "soci per versamento in c/to futuro aumento di capitale sociale" e, d'altro lato, anche le precedenti operazioni, cui era stato esteso l'accertamento, riportavano, invece, correttamente la causale di "versamento in c.to futuro aumento di capitale".

Si tratta, invero, di circostanze, dedotte dalla contribuente che non sono state prese in considerazione dal giudice del gravame e che, tuttavia, avrebbero potuto essere idonee, se valutate singolarmente e nel loro complesso, a contrastare la valenza di prova presuntiva sulla cui base l'amministrazione finanziaria aveva basato la ripresa in esame, sicchè la motivazione risulta viziata per insufficiente motivazione.

20. In conclusione, sono fondati il primo, secondo, settimo, ottavo, nono, decimo, undicesimo, dodicesimo, tredicesimo, sedicesimo, diciassettesimo, diciottesimo e diciannovesimo motivo, infondato il quattordicesimo, assorbiti i restanti, con conseguente cassazione della sentenza per i motivi accolti e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo, secondo, settimo, ottavo, nono, decimo, undicesimo, dodicesimo, tredicesimo, sedicesimo, diciassettesimo, diciottesimo e diciannovesimo motivo, infondato il quattordicesimo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza censurata per i motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Calabria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2020.

Depositato in Cancelleria il 24 marzo 2021

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza