Sentenza del 05/04/2022 n. 10879 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 374/14/2013 depositata in data 23/5/2013 la Commissione Tributaria Regionale del Lazio accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 137/22/12 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, la quale a sua volta aveva accolto il ricorso della società Cxxxx Ixxxx Ixxxx S.r.l. avente ad oggetto un avviso di accertamento per IVA, IRES, IRAP e sanzioni 2005.

2. In particolare, la contribuente svolgeva attività di acquisizione, vendita, permuta e intermediazione immobiliare e le riprese venivano adottate a titolo di omissioni nella dichiarazione di ricavi imponibili ai fini delle imposte dirette e del tributo armonizzato, di indebita deduzione di costi relativi ad operazioni inesistenti e di costi non inerenti.

3. Non andata a buon fine la proposta di adesione formulata dalla società con istanza del 18 giugno 2009, anche a seguito dell'intervenuta abrogazione del D.L. n. 223 del 2006, art. 35, commi 2, 3 e 4 in tema di accertamento del valore normale degli immobili, la contribuente interponeva ricorso, accolto integralmente dal giudice di primo grado. La CTP riteneva in via preliminare che l'atto impositivo non fosse adeguatamente motivato, avendo omesso di argomentare sulle deduzioni difensive presentate dalla contribuente in sede contraddittorio endoprocedimentale. Al contrario, la CTR riteneva superabile la questione preliminare sulla motivazione dell'avviso di accertamento e pienamente fondate le riprese.

4. Avverso tale decisione la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sei motivi, cui replica l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

5. Con il primo motivo di ricorso - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si deduce la nullità per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 per aver la CTR mancato di accertare l'insanabile vizio di motivazione dell'atto impositivo, non avendo l'Agenzia preso posizione sulle deduzioni difensive presentate dalla contribuente in sede contraddittorio endoprocedimentale, e per aver il giudice d'appello erroneamente ritenuto che fosse stato fatto valere in giudizio il mancato rispetto del termine dilatorio di cui alla L. n. 212/2000, art. 12, comma 7.

Con il secondo motivo, articolato in via subordinata al primo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce la nullità per violazione della L. n. 212 del 2000, artt. 7 e 12 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 per aver la CTR erroneamente ritenuto che l'Amministrazione finanziaria potesse non tener conto delle deduzioni di parte a lei fatte pervenire in sede procedimentale.

6. I motivi possono essere esaminati congiuntamente, in quanto connessi, e sono infondati. Non v'è dubbio che la questione posta dalla contribuente attiene esclusivamente alla motivazione dell'atto impositivo ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 7 e non al rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7. La CTR nondimeno ha complessivamente valutato la censura, come emerge innanzitutto dal fatto che nel corpo della motivazione viene richiamata anche la previsione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente. Inoltre, la sentenza sintetizza la decisione di primo grado dando atto del fatto che il giudice di prime cure aveva accolto proprio la doglianza di parte circa l'ingiustificata carenza di motivazione dell'avviso "stigmatizzando, in particolare, il fatto che l'Ufficio non aveva tenuto in debito conto le memorie presentate dalla società" (p.2 sentenza impugnata).

La questione della "carenza di motivazione", oggetto di appello da parte dell'Agenzia, è stata pertanto esaminata e la decisione ha anche espresso a riguardo un accertamento circa il fatto che l'Amministrazione già in fase amministrativa ha tenuto conto delle deduzioni, sia pure non condividendole: "dall'esame degli atti contenuti nel fascicolo di causa risulta, infatti, che l'Ufficio ha considerato (...) le questioni proposte dalla controparte, in relazione alle varie riprese fiscali, pur ritenendole irrilevanti (come risulta anche dal verbale di contraddittorio del 13.10.2009"(p.3 sentenza impugnata).

7. Ciò rientrava tra le facoltà dell'Amministrazione finanziaria, dal momento che l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel "petitum" e nella "causa petendi", mediante una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, anche quanto agli elementi di fatto ed istruttori posti a fondamento dell'atto impositivo, in ragione della necessaria trasparenza dell'attività della Pubblica Amministrazione, in vista di un immediato controllo della stessa (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 30039 del 21/11/2018, Rv. 651552 - 01), senza che sia necessario fare proprie in tutto o in parte le deduzioni di parte offerte in sede di contraddittorio, purchè vengano valutate come avvenuto nel caso di specie.

8. Con il terzo motivo - agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 in relazione all'intervenuta abrogazione del D.L. n. 223 del 2006, art. 35, commi 2, 3 e 4 in tema di accertamento del valore normale degli immobili oggetto di compravendita.

Con il quarto motivo, articolato in via subordinata al terzo ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si lamenta la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 per aver la CTR, ritenuto legittime le riprese fondate sulle presunzioni dell'art. 35 cit. senza fornire una motivazione chiara ed intellegibile sul punto.

Con il quinto motivo, articolato in via ulteriormente subordinata al precedente, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti in ordine alla prova contraria offerta dalla contribuente ove fosse ritenuta non del tutto mancante la motivazione sulla ritenuta attendibilità del valore dei mutui collegati ai rogiti dei contratti di compravendita degli immobili in contestazione.

9. I motivi, connessi nella loro tecnica di formulazione, sono da esaminarsi congiuntamente e non possono essere accolti. Va innanzitutto rammentato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi ai fini della disamina della fondatezza delle riprese: la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno desunti dal loro esame complessivo, in un giudizio non atomistico di essi (ben potendo ciascuno di essi essere insufficiente da solo), sebbene preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza ed ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (Cass. n. 12002 del 2017; Cass. n. 5374 del 2017). Ciò che rileva è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, fermo restando il diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

10. Con specifico riferimento all'ipotesi di contestazione di maggiori ricavi derivanti dalla cessione di beni immobili, va quindi reiterato l'orientamento consolidato della Sezione, secondo il quale la reintroduzione, con effetto retroattivo, della presunzione semplice, ai sensi della L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5, (legge comunitaria 2008), che ha modificato del D.P.R. n. 600 del 1973, l'art. 39 e del D.P.R. n. 633 del 1972, l'art. 54 sopprimendo la presunzione legale (relativa) di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene, introdotta dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35 conv. in L. n. 248 del 2006, non impedisce al giudice tributario di fondare il proprio convincimento anche su di un unico elemento di prova. Tuttavia, questo dev'essere dotato dei requisiti di precisione e di gravità, e tale elemento non può essere costituito dai soli valori OMI, che devono essere corroborati da ulteriori indizi (Cassazione Sez. 5 -, Sentenza n. 16957 del 16/06/2021, Rv. 661712 - 01; conforme a Cassazione Sez. 5 -, Ordinanza n. 2155 del 25/01/2019, Rv. 652213 - 01).

11. La C.T.R. ha giustamente posto in evidenza il fatto che l'accertamento svolto dall'Ufficio ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) non è fondato solo sullo scostamento dei prezzi dichiarati nei rogiti immobiliari dai valori O.M.I., ma poggia su una serie di elementi di riscontro probatorio, tutti volti ad evidenziare una "disomogeneità" tra i prezzi dichiarati negli atti di cessione ed il valore effettivo dei beni, idonei a costituire un quadro di circostanze suscettibili, per gravità, precisione e concordanza, di legittimare la determinazione induttiva del reddito della società. A tal fine è sufficiente, come ribadito costantemente da questa Corte, anche soltanto lo scostamento tra il minor prezzo indicato nell'atto di compravendita e l'importo del mutuo erogato all'acquirente, ciò non comportando alcuna violazione delle norme in materia di onere della prova (Cass. n. 7819 del 2019; Cass. n. 14388 del 2017). La motivazione sul punto offerta dal giudice d'appello non solo sussiste, ma è anche pienamente conforme alla giurisprudenza di legittimità nella parte in cui riscontra lo scostamento del prezzo dichiarato nei rogiti dai valori OMI con le somme mutuate superiori al prezzo dichiarato.

12. Infine, quanto alla valutazione della prova contraria, il Collegio osserva come, per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione, benchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie offerte dalle parti e, come sopra visto, nella fattispecie il fatto storico è indubbiamente stato considerato.

13. Da ultimo, è inammissibile il sesto mezzo, con cui viene introdotto un vizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per apparenza della motivazione e asserita violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 con riferimento alla decisione della CTR circa la ripresa per indebite deduzioni di costi relativamente alle operazioni inesistenti e relativa IVA sulle fatture ricevute. Infatti, la CTR a pag.4 della sentenza impugnata ("Per quanto riguarda la deduzione dei costi relativi ad operazioni inesistenti (...) le fatture provenivano da fornitori e imprese prive di struttura (...)") ha ampiamente motivato il proprio convincimento basandolo su specifici elementi istruttori in termini logici che soddisfano ampiamente il minimo costituzionale. Di ciò dà conto lo stesso ricorso a pag.65, il quale riporta gli elementi di fatto ed istruttori esaminati dalla CTR, ma li svaluta chiedendo alla Corte una rivalutazione della prova inammissibile (Cass. 28 novembre 2014 n. 25332), al fine di ottenere la revisione degli accertamenti di fatto compiuti preclusa in sede di legittimità.

14. In conclusione il ricorso dev'essere rigettato e le spese di lite seguono la soccombenza, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte: rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 5.600,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo Presidente del Collegio e non anche dall'Estensore, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 3, trasmesso per posta elettronica su supporto non modificabile.

Così deciso in Roma, il 11 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 5 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza