# Sentenza del 15/07/2022 n. 22292 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. Con avviso di liquidazione l'Ufficio riqualificò, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 (Tur), l'atto stipulato tra la società P. S. B. Wind Farm e la società C. nominalmente indicato come contratto di locazione e costituzione di diritti reali per l'installazione di impianti di generazione eolica, la cui efficacia era subordinata all'avveramento di taluni requisiti di legge; contratto poi integrato successivamente con la determinazione del canone di locazione trentennale in Euro 2.910.0000 e del corrispettivo per il diritto di superficie trentennale in Euro 60.0000, costituendo in favore di terzi la servitù di accesso pedonale e carrabile, di elettrodotto, e di passaggio di linee di potenza, di accesso e riparazione impianti funzionali alla gestione degli impianti eolici. come contratto di concessione del diritto reale di superficie per la costruzione di un impianto fotovoltaico.

L'opposizione si fondava sulla dedotta violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52 avendo l'Agenzia rettificato il valore del diritto di superficie da Euro 60.000,00 in Euro 2.910,000, per il quale sarebbe stato necessario notificare un avviso di rettifica e non di mera liquidazione; nonchè sulla violazione dell'art. 20 TUR per l'illegittima ricostruzione delle finalità economiche del contratto; in particolare, la società deduceva l'inesistenza della costituzione del diritto di superficie sull'area concessa in locazione e nell'ipotesi di riqualificazione del rapporto di locazione in costituzione del diritto di superficie, denunciava l'erronea applicazione dell'imposta di registro nella misura del 15% anzichè nella misura dell'8%, nonchè l'illegittima applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in assenza dei presupposti di legge.

La CTP di Crotone respinse il ricorso. Su appello delle società contribuenti, la CTR della Calabria confermava la sentenza di primo grado.

Il giudice di appello assumevano che il gravame ripeteva le considerazioni già svolte in primo grado, considerando non pertinente il richiamo agli artt. 51 e 52 perchè l'Agenzia aveva operato ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20.

Avverso la sentenza di appello la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione sulla base di tre motivi.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Il PG ha concluso per l'accoglimento del terzo motivo.

Motivi della decisione

2. Con il primo motivo, si denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, deducendo l'apparenza della motivazione, resa esclusivamente per relationern rispetto alla decisione impugnata.

3. Con il secondo motivo, la contribuente ha lamentato la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 20 TUR in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo la CTR ignorato gli effetti giuridici del contratto e dell'atto integrativo, riqualificando l'assetto negoziale sulla base dell'asserita volontà delle parti di ridurre l'onere fiscale, laddove dal contratto emergeva un reale interesse alla stipula del contratto di locazione e la corrispondenza fra tale interesse e l'assetto negoziale oggetto del contratto e dell'atto integrativo.

4. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, avendo la CTR omesso ogni pronuncia in ordine all'invocata applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'8% invece che del 15% nonchè all'illegittima applicazione delle imposte ipotecaria e catastale.

5.La prima censura è fondata, assorbite le altre.

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che "la motivazione è solo apparente e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo" quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie ipotetiche congetture" (Cass. civ. SU n. 22232/16).

E' stato anche di recente precisato che "la sentenza d'appello può essere motivata per relationem, purchè il giudice del gravame dia conto, sia pure sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero dell'identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle esaminate in primo grado, sicchè dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze si possa ricavare un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la Corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronuncia di primo grado in modo acritico, senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame" (Cfr Cass. civ. n. 20883/19). Nella riformulazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5), sussiste il vizio di motivazione qualora la Corte di merito abbia esaminato la questione oggetto di doglianza, ma abbia totalmente pretermesso uno specifico fatto storico, oppure ricorrano una "mancanza assoluta dei motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", una "motivazione apparente", un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" o una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", a nulla rilevando il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. n. 21257 del 2014; n. 26538 del 2017; Cass. n. 9105 del 2017; Cass. n. 16247/2018).

L'art. 118 disp. att. c.p.c. prescrive la concisione della redazione della sentenza. Va, tuttavia, rispettato il principio già affermato da questa Corte (vedi, in particolare, tra le tante, Cass. 27 maggio 2011, n. 11710), secondo il quale non adempie il dovere di motivazione il giudice che

non formuli alcuna specifica valutazione dei fatti rilevanti di causa, e, dunque, non ricostruisca la fattispecie concreta ai fini della sussunzione in quella astratta.

6.Dalla lettura della sentenza impugnata emerge che, a fronte di precise doglianze della contribuente in merito alla illegittima applicazione dell'art. 20 cit., alla natura dei rapporti contrattuali intercorsi tra le parti, alla insussistenza della costituzione del diritto di superficie sulla porzione di area concessa in locazione, alla entità dell'imposta di registro, il decidente ha affermato apoditticamente che " non era pertinente il richiamo agli artt. 51 e 52 del Tur perchè l'Agenzia aveva riqualificato l'atto ai sensi dell'art. 20 cit., ritenendo non veridica la qualificazione formale rispetto alla causa, assumendo che il contratto era finalizzato all'elusione fiscale".

La Commissione Regionale ha omesso di esaminare i motivi di ricorso della contribuente avverso la sentenza di primo grado.

Nel caso in esame mancano, difatti, l'indicazione dei fatti rilevanti, l'esplicazione della pretesa impositiva e delle contestazioni della controparte e l'illustrazione e la valutazione degli elementi di prova prodotti dalle parti: l'iter della motivazione è difatti affidato ad una sola affermazione astratta, disancorata dalla fattispecie concreta - l'art. 20 consente di riqualificare l'atto quando la qualificazione formale non è veridica rispetto alla causa -, il che non consente di evincere in alcun modo il percorso logico seguito dalla Commissione tributaria per confermare la decisione di primo grado.

La motivazione non consente, dunque, alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6, (Cass., 30/06/2020, n. 13248; cfr. anche 5/08/2019, n. 20921). L'apparenza, peraltro, si rivela ogni qual volta la pronuncia evidenzi una 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). In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla CTR della Calabria.

P.Q.M.

La Corte:

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR della Calabria, in diversa composizione, che deciderà anche sulla regolamentazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione della Corte di cassazione, il 14 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 15 luglio 2022

## Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza