Sentenza del 06/10/2022 n. 29135 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Conceria C. Srl ricorre, con tredici motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.t.r. del Veneto ha accolto l'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza della C.t.p. di Vicenza che aveva accolto I ricorso spiegato dalla contribuente avverso l'avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2006, era stato recuperato a tassazione un maggior reddito derivante dall'accertamento di un maggior corrispettivo percepito per la cessione di un compendio immobiliare in favore della Filimm Srl 2. L'ufficio, a fronte di un corrispettivo dichiarato di Euro 1.930.000,00, oltre Iva, determinava quest'ultimo in Euro 4.088.035,00 sulla base di un valore compreso tra i valori di mercato indicati dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI).

3. La C.t.p. riteneva l'accertamento carente di indizi gravi precisi e concordanti evidenziando che, se da un lato era verosimile la sottofatturazione, in ragione di un'evidente commistione di interessi fra cedente e cessionario, era altrettanto verosimile che la valutazione proposta dall'Ufficio eccedesse il valore effettivo.

4. La C.t.r., in riforma della sentenza di primo grado, riteneva sussistenti indizi, gravi, precisi e concordanti di occultamento dei ricavi e di sottofatturazione del prezzo di acquisto. Evidenziava, in proposito, che le due società, a parte la diversa veste, costituivano, in realtà, un unico soggetto giuridico e che la società acquirente era stata costituita, pochi mesi prima della cessione, proprio in vista dell'operazione da realizzare; che il corrispettivo era stato "addomesticato" per evitare la lievitazione del reddito della cedente; che ciò era provato dal fatto che, contestualmente alla vendita, le parti avevano stipulato un contratto di locazione in ragione del quale la disponibilità del bene era rimasta in capo alla cedente, sicchè l'unica ratio ravvisabile nell'operazione era quella di procurare alla cedente un maggior costo e alla concessionaria un bene da ammortizzare, già ammortizzato dalla cedente. Aggiungeva che la sottofatturazione era ulteriormente corroborata in quanto la cedente aveva riportato, negli anni dal 2006 al 2009, una reddittività media inferiore alla media del settore ed aveva pagato, essa stessa, il corrispettivo della cessione ricorrendo ad un finanziamento in conto soci a favore della società debitrice di pari importo; che, di contro, la contribuente non aveva offerto prove idonee al superamento della presunta elusione. La C.t.r., infine, rigettava l'istanza di rateizzare la pretesa tributaria nel quinquennio in quanto quest'ultimo era già decorso e non si verteva in un'ipotesi di plusvalenza regolarmente dichiarata.

5. La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 1, e dell'art. 327 c.p.c..

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 2909 c.c..

In particolare, con i due motivi, censura la sentenza impugnata per aver disatteso il giudicato interno, implicitamente rigettando la relativa eccezione, formatosi in ordine all'inattendibilità degli specifici valori OMI, posti a fondamento dell'accertamento, dichiarata dalla sentenza della C.t.p. non impugnata sul punto.

3. Con il terzo motivo, proposto in via subordinata, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti ed individuato nella valutazione OMI posta alla base della quantificazione delle pretese tributarie.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, dell'art. 2729 c.c..

5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, dell'art. 2729 c.c..

Con entrambi i motivi, censura la sentenza impugnata per aver confermato la validità dell'accertamento fiscale sulla base di elementi diversi dai valori OMI - privi di sufficiente attitudine indiziaria - e privi dei requisiti di concordanza, gravità e precisione.

6. Con il sesto motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione della L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 10, comma 4. In particolare, censura la sentenza impugnata per aver considerato tra gli elementi posti a fondamento della pretesa fiscale l'incongruità dei ricavi rispetto agli studi di settore, sebbene essa deducente non fosse tenumotivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. 27 dicembre 1986, n. 917, art. 86, comma 4, e ta ad applicarli, stante il superamento del limite massimo dei ricavi indicato nella norma.

7. Con il settimo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, e art. 61, e dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 2, in ragione della motivazione apparente in ordine alla asserita mancanza di prova contraria rispetto agli elementi posti alla base della pretesa fiscale.

8. Con l'ottavo art. 110, comma 8, per aver escluso che la plusvalenza accertata potesse concorrere in quote costanti all'imponibile dell'anno contestato (2006) e in quelli successivi, non oltre il quarto anno.

In via subordinata, prospetta l'illegittimità costituzionale della norma, ove interpretata nel senso contestato.

9. Con il nono motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c..

10. Con il decimo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 73.

Con entrambi i motivi censura la sentenza impugnata nella parte relativa alla questione subordinata relativa alla "neutralizzazione" dell'Iva accertata sulla plusvalenza della cessione immobiliare in ragione dell'adesione al regime così detto dell'Iva di gruppo.

11. Con l'undicesimo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c..

12. Con il dodicesimo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, commi 4 e 5, dell'art. 3 Cost., comma 1, art. 97 Cost., comma 1, art. 24 Cost., comma 2.

13. Con il tredicesimo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, commi 4 e 5.

Con i tre motivi censura la sentenza impugnata per aver accertato un'ipotesi di elusione di imposta, in violazione del divieto di ultra petita, atteso che la causa petendi era altra, violando il contraddittorio ed in assenza dei connotati normativi.

14. Il primo ed il secondo motivo, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono infondati.

La società ricorrente assume che, stante la mancata impugnazione sul punto, si sarebbe formato il giudicato interno sull'inattendibilità dei valori OMI, dichiarata con la sentenza di primo grado.

La C.t.p., dopo aver rilevato che i valori OMI esprimevano esclusivamente un data statistico medio che non poteva essere utilizzato, tout court, come indicativo della realtà commerciale, ha ritenuto che la valutazione del prezzo di mercato proposta dall'Ufficio non fosse sorretta da indizi precisi e concordanti. La sentenza di primo grado, pertanto, lungi dallo statuire l'inattendibilità dei dati OMI, ha semplicemente affermato che detti ultimi non erano adeguatamente corroborati; per l'effetto, attenendosi al principio per cui i valori OMI devono combinarsi con ulteriori indizi, ha affermato che non vi erano sufficienti elementi che corroborassero la stima dell'Ufficio.

A fronte di tale statuizione l'Ufficio proponeva appello contestando la valutazione complessiva dei riscontri probatori e sostenendo che il valore attribuito secondo i valori OMI era adeguatamente corroborato da ulteriori indizi, puntualmente illustrati.

La C.t.r., ribadendo che i valori OMI non integrano una prova legale, ha complessivamente valutato gli elementi addotti dall'Ufficio, ivi inclusi i valori OMI, ribaltando la decisione di primo grado.

Affermare che la C.t.p. abbia dichiarato, con pronuncia suscettibile di passare in giudicato, l'inattendibilità dei valori OMI, non coglie la reale portata di quanto ivi statuito. Il giudice di primo grado, infatti, ha semplicemente valutato gli elementi addotti dall'Ufficio a dimostrazione del reale prezzo di cessione escludendo che i medesimi integrassero, nel complesso, indizi gravi precisi e concordanti.

Detta statuizione è stata specificamente attinta dall'appello con il quale l'Ufficio ha contestato la valutazione della C.t.p. Ne consegue che alcuna violazione del giudicato può ravvisarsi nella diversa ed opposta valutazione delle prove di cui alla sentenza impugnata.

15. Il terzo motivo, proposto in via subordinata rispetto ai primi due, è inammissibile.

La ricorrente assume che la C.t.r. non si è pronunciata sulla intrinseca erroneità della valutazione OMI rispetto agli immobili ceduti, in ragione della loro vetustà, inagibilità e dello stato manutentivo.

Va premesso che la sentenza impugnata ha espressamente dato atto che i valori OMI erano stati considerati in misura prossima ai minimi in ragione della vetustà dei beni.

Ciò posto, l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dal D.L. n. 83 del 2012, conv. dalla L. n. 143 del 2012, prevede l'"omesso esame" come riferito ad "un fatto decisivo per il giudizio" ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, non assimilabile in alcun modo a questioni o argomentazioni che, pertanto, risultano irrilevanti, con conseguente inammissibilità delle censure irritualmente formulate.

La ricorrente, solo apparentemente lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio mentre, in realtà, sollecita una nuova valutazione della condizione in cui verserebbe l'immobile ceduto dolendosi, pertanto, dell'omesso esame di elementi istruttori che, tuttavia, come chiarito da questa Corte, non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, censurabile ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie.

16. I motivi da undici a tredici - da esaminarsi congiuntamente, in quanto connessi, e in via preliminare rispetto agli ulteriori in quanto prospettano la nullità della sentenza per essersi pronunciata su una fattispecie diversa da quella contestata con l'avviso di accertamento sono infondati.

Va disatteso l'assunto della ricorrente secondo cui la C.t.r. si sarebbe pronunciata su un'ipotesi di elusione fiscale, mai contestata.

L'oggetto della controversia risulta correttamente individuato nella sentenza in esame, laddove si precisa che, a fronte del dato certo della cessione a titolo oneroso intercorsa tra la ricorrente e la Filimm Srl e dell'insorgenza di una plusvalenza in capo alla cedente "oggetto, pertanto, della presente vertenza è la rettifica del corrispettivo della cessione dichiarato dalle parti e la determinazione della plusvalenza che ne consegue". La circostanza che, nella valutazione degli

elementi di prova acquisiti, la C.t.r. abbia dissertato sull'interesse perseguito dalle parti con la sottofatturazione del prezzo di acquisto, non determina alcuna mutazione della causa petendi rispetto a quanto fatto oggetto dell'accertamento opposto.

17. I motivi da quattro a sette - da esaminarsi congiuntamente in quanto tutti relativi alla valutazione degli elementi idonei a corroborare la sottofatturazione del prezzo di cessione, oggetto della contestazione - sono infondati.

17.1. La L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5, (legge comunitaria 2008), ha modificato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, (così come l'omologo D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, in materia di IVA), eliminando le disposizioni introdotte dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248; è stato così ripristinato il quadro normativo anteriore al luglio 2006, sopprimendo la presunzione legale relativa di corrispondenza del corrispettivo effettivo al valore normale del bene, con la conseguenza che tutto è tornato ad essere rimesso alla valutazione del giudice, il quale può, in generale, desumere l'esistenza di attività non dichiarate anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti, con effetto retroattivo, stante la finalità di adeguamento al diritto comunitario che ha spinto il legislatore nazionale del 2009 ad intervenire (Cass. 24/11/2020 n. 24550, Cass. 12/04/2017, n. 9474).

Nella fattispecie in esame la C.t.r. si è adeguata alla normativa vigente ed al principio sopra enunciato, avendo valutato i dati statistici OMI quali semplici indizi, da soli non sufficienti per la rettifica del valore, ma idonei a corroborarne la correttezza unitamente agli altri elementi presi in considerazione che, "nel loro insieme", costituivano indizi gravi precisi e concordanti di occultamento dei ricavi e di sottofatturazione del corrispettivo.

17.2. Quanto poi alla prova presuntiva, questa Corte ha chiarito che il giudice è tenuto, ai sensi dell'art. 2729 c.c., ad ammettere solo presunzioni gravi, precise e concordanti; che il requisito della precisione è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della gravità al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della concordanza, richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia - di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza. Si è, altresì chiarito che il giudice è tenuto ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi.

E' acquisito, pertanto, il principio secondo cui i requisiti della gravità, precisione e concordanza degli elementi presuntivi devono essere ricavati dal complesso degli indizi, da valutarsi, non atomisticamente, ma nel loro insieme e l'uno per mezzo degli altri, nel senso che ognuno, quand'anche singolarmente sfornito di valenza indiziaria, potrebbe rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento (Cass. 19/04/2021, n. 10253).

La C.t.r. si è attenuta a questi principi; infatti, come già detto, ha motivato precisando che l'accertamento risulta fondato, non solo sulla presunzione semplice del valore normale derivanti

dai dati OMI, ma anche su altri elementi probatori gravi precisi e concordanti idonei a sostenerlo. Detti ulteriori indizi sono stati ravvisati nella sostanziale identità soggettiva tra le parti contraenti; nella contestuale locazione del bene, per effetto della quale il medesimo restava comunque nella disponibilità della cedente; nell'emersione di una redditività della società cedente inferiore alla media del settore. A fronte degli indizi sopra menzionati, infine, la C.t.r. ha espressamente escluso che la contribuente avesse offerto prove contrarie idonee precisando che gli elementi addotti - scelte strategiche aziendali, spin-off, core business - nulla avevano a che fare con la rettifica del corrispettivo della cessione dei beni aziendali.

Così argomentando, la C.t.r. ha fatto corretta applicazione del ragionamento presuntivo, in quanto, diversamente da quanto opinato dal contribuente, non ha escluso tout court la valenza probatoria della valutazione OMI, sì da non poterla successivamente considerare tra gli indizi della sottofatturazione; al contrario, ha considerato la medesima tra gli indizi rilevanti, con riferimento ai quali, poi, ha espresso una valutazione complessiva, motivando, altresì, sugli elementi offeti a prova contraria.

17.3. La critica al ragionamento presuntivo svolto dal giudice di merito sfugge al concetto di falsa applicazione quando si concreta, come nel caso di specie, o in un'attività diretta ad evidenziare soltanto che le circostanze fattuali, in relazione alle quali il ragionamento presuntivo è stato enunciato dal giudice di merito, avrebbero dovuto essere ricostruite in altro modo o nella mera prospettazione di un'inferenza probabilistica semplicemente diversa da quella che si dice applicata dal giudice di merito. La critica mossa con i motivi in esame si risolve in realtà in un diverso apprezzamento della ricostruzione della quaestio facti, che esula dalla falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., comma 1, sollecitando un controllo sulla motivazione che, invece, vigente il nuovo art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, è percorribile solo qualora si denunci che il giudice di merito abbia omesso l'esame di un fatto principale o secondario, che avrebbe avuto carattere decisivo ai fini della decisione, occorrendo, peraltro, che tale fatto venga indicato in modo chiaro e non potendo esso individuarsi solo nell'omessa valutazione di una risultanza istruttoria (cfr. Cass. 04/04/2013 n. 8315).

Questa Corte, infatti, ha affermato che spetta al giudice di merito valutare l'opportunità di fare ricorso alle presunzioni semplici, individuare i fatti da porre a fondamento del relativo processo logico e valutarne la rispondenza ai requisiti di legge, con apprezzamento di fatto che, ove adeguatamente motivato, sfugge al sindacato di legittimità, dovendosi, tuttavia, rilevare che la censura per vizio di motivazione in ordine all'utilizzo o meno del ragionamento presuntivo non può limitarsi ad affermare un convincimento diverso da quello espresso dal giudice di merito, ma deve fare emergere l'assoluta illogicità e contraddittorietà del ragionamento decisorio, restando peraltro escluso che la sola mancata valutazione di un elemento indiziario possa dare luogo al vizio di omesso esame di un punto decisivo (Cass. 05/08/2021, n. 22366).

Nella specie, l'illustrazione dei motivi non è idonea a prospettare la falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., comma 1, nei termini indicati, ma si risolve, come detto, solo nella prospettazione di pretese inferenze probabilistiche diverse sulla base della evocazione di emergenze istruttorie e talora nella prospettazione di una diversa ricostruzione delle quaestiones facti ripercorse in

relazione agli oggetti delle varie circostanze emerse, così che non presentano le caratteristiche della denuncia di un vizio di falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., comma 1.

18. L'ottavo motivo è infondato.

Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 86, comma 4, stabilisce che "le plusvalenze realizzate diverse da quelle di cui al successivo art. 87, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate, ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a un anno, per le società sportive professionistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi; se questa non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata". Il D.P.R. n. 442 del 1997, art. 1, comma 1, precisa che "l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili".

Alla luce delle suddette disposizioni normative va rilevato che, qualora sia mancata in dichiarazione la formale opzione per la rateizzazione, vale a favore del contribuente il comportamento concludente costituito dall'avere Spa lmato la plusvalenza nelle dichiarazioni dei redditi dell'anno in cui essa si è verificata e nei quattro anni successivi in quote costanti, potendosi da tale comportamento inferire la implicita opzione per il regime di rateizzazione della stessa (Cass. 20/06/2018, n. 16242).

Nella fattispecie in esame l'accertamento è conseguito all'occultamento della plusvalenza realizzata con la cessione del bene. La fattispecie è, pertanto, del tutto difforme da quella contemplata dalla legge, sicchè, correttamente, la C.t.r. ha disatteso la pretesa di rateizzazione in quanto "non si verte in ipotesi di plusvalenza regolarmente dichiarata dal contribuente".

L'illegittimità costituzionale della norma, laddove interpretata nel senso prospettato, è manifestamente infondata non ravvisandosi alcuna irragionevolezza o arbitrarietà nella scelta del legislatore di escludere il beneficio della rateizzazione in caso di comportamenti, quali la sottofatturazione del bene ceduto, non conformi al paradigma normativo e che si traducono in un non legittimo agire da parte del contribuente. Ad escludere, infine, il dubbio di violazione dell'art. 53 Cost., sta la circostanza che, nella specie, si controverte non sulla idoneità del soggetto a concorrere alle pubbliche spese, in relazione ad indici espressivi di ricchezza, bensì sulla costituzionalità di una disciplina che concerne la rateizzazione dell'imposta. Ciò rende palese l'improprietà dello stesso riferimento al parametro invocato.

19. Il nono motivo è fondato.

La società contribuente, con il ricorso introduttivo aveva chiesto, in via subordinata, che l'avviso di accertamento fosse annullato limitatamente all'Iva ed alla sanzione di infedele dichiarazione avendo aderito al regime della così detta "Iva di gruppo", come desumibile dalla dichiarazione Iva del 2006. Assumeva, in proposito, che a seguito della rettifica dell'imponibile, a fronte di una

maggiore imposta a debito contestata alla controllante nella sa qualità di cedente sussisteva una maggiore imposta a debito della controllata nella qualità di cessionaria.

L'istanza, essendo risultata totalmente vittoriosa in primo grado, era stata correttamente reiterata in via subordinata nell'atto di controdeduzioni in appello.

Ciononostante, la C.t.r. ha omesso qualsiasi statuizione sul punto, così incorrendo nel vizio di omessa pronuncia, ravvisabile ove, in violazione dell'art. 112 c.p.c., il giudice di merito sia stato investito, come nel caso di specie, di una domanda o eccezione autonomamente apprezzabili e ritualmente e inequivocabilmente formulate.

20. All'accoglimento del nono motivo consegue l'assorbimento del decimo proposto in via subordinata.

21. La decisione impugnata deve, pertanto, essere cassata, nei limiti di cui sopra, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto che, in diversa composizione, attenendosi ai suddetti principi, dovrà procedere a nuovo esame, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il nono motivo di ricorso, assorbito il decimo; dichiara inammissibile il terzo motivo, rigetta tutti gli altri motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto; rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 27 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 6 ottobre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza