Sentenza del 15/06/2023 n. 17189 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 618/34/15 del 10/06/2015 la Commissione tributaria regionale del Piemonte (di seguito CTR) ha accolto parzialmente l'appello proposto da Immobiliare Edilservice Sas di A.A. & C., nonchè dai soci A.A. e B.B. (di seguito, anche cumulativamente, Edilservice) avverso la sentenza n. 40/15/13 della Commissione tributaria provinciale di Torino (di seguito CTP), la quale aveva accolto i ricorsi riuniti proposti dai contribuenti avverso un avviso di accertamento per imposte dirette, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2006 nei confronti della società e due avvisi di accertamento nei confronti dei soci per la conseguente maggiore IRPEF, a loro imputata per tra Spa renza.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento nei confronti della società era stato emesso in ragione della vendita di sei unità immobiliari a prezzo inferiore a quello di mercato, con conseguente rettifica del reddito di impresa, anche ai fini IRAP e IVA.

1.2. La CTR accoglieva parzialmente l'appello di Edilservice evidenziando, per quanto ancora interessa in questa sede, che: a) non vi era stata alcuna violazione dei principi del giusto procedimento, essendosi l'attività istruttoria svolta nel rispetto dei principi sanciti dalla L. 27 luglio 2000, n. 212; b) l'avviso di accertamento era legittimo in quanto fondato su diversi elementi presuntivi; c) peraltro, "l'utilizzo di due fonti diverse, OMI e Tecnocasa, quest'ultima in modo parziale, non permettono una valutazione obbiettiva delle unità immobiliari compravendute per cui ritiene più equo il ricorso all'utilizzo di un'unica fonte e cioè quella dell'Osservatorio OMI"; d) doveva, pertanto, farsi riferimento unicamente alla differenza tra i valori OMI e quelli dichiarati in sede di vendita.

2. AE impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione affidato a due motivi.

3. Edilservice e soci resistevano con controricorso, proponevano ricorso incidentale affidato a due motivi e depositavano memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale AE contesta la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR reso una motivazione meramente apparente allorquando ha affermato che l'utilizzo dei dati OMI e dei dati ricavabili da Tecnocasa non consentirebbero una valutazione obiettiva delle unità immobiliari oggetto di compravendita.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso principale si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 113 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, per avere la CTR illegittimamente deciso una controversia tributaria con il criterio dell'equità.

2. Il primo motivo è fondato, mentre il secondo resta assorbito.

2.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "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 obbiettivamente 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" (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

2.2. Nel caso di specie, la CTR afferma, testualmente, che "l'utilizzo di due fonti diverse, OMI e Tecnocasa, quest'ultima in modo parziale, non permettono una valutazione obbiettiva delle unità immobiliari compravendute per cui ritiene più equo il ricorso all'utilizzo di un'unica fonte e cioè quella dell'Osservatorio OMI".

2.3. Trattasi di motivazione sicuramente apparente, in quanto il giudice di appello, a fronte delle argomentazioni contenute nell'avviso di accertamento, non spiega in alcun modo perchè l'utilizzo dei due criteri contemporaneamente non consentirebbe una valutazione obiettiva degli immobili.

3. Con il primo motivo di ricorso incidentale Edilservice contesta violazione e falsa applicazione del principio del giusto procedimento ricavabile dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 1, nonchè dell'art. 12, comma 7, della medesima legge, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere la CTR ritenuto l'illegittimità dell'accertamento in assenza di contraddittorio preventivo, con conseguente carenza motivazionale dell'avviso di accertamento.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Il contraddittorio endoprocedimentale è normalmente obbligatorio, nel nostro ordinamento, solo nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, laddove è previsto - a pena di nullità (Cass. S.U. n. 18184 del 29/07/2013) ed anche con riferimento all'IVA (Cass. nn. 701 e 702 del 15/01/2019) - il rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7. Il contraddittorio, invece, non è obbligatorio - fatta eccezione per specifiche previsioni di legge (ad es., per gli accertamenti a mezzo studi di settore) - per le altre ipotesi di accertamento e, in particolare, per le verifiche cd. a tavolino (Cass. S.U. n. 24823 del 09/12/2015), qual è quella per cui è causa.

3.3. Sempre Cass. S.U. n. 24823 del 2015 cit. chiarisce che, nel caso di verifica concernente i tributi armonizzati (qual è l'IVA), secondo quanto emerge dal diritto unionale, per come interpretato dalla Corte di giustizia della UE, "l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che

avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa" (cd. prova di resistenza).

3.4. Nel caso di specie, come detto, la verifica da parte dell'Ufficio è stata effettuata a tavolino, sicchè: a) quanto all'IRAP, non era necessario il contraddittorio preventivo endoprocedimentale (nè regge il paragone con l'accertamento a mezzo studi di settore, che costituisce una metodologia di accertamento differente e speciale); b) quanto all'IVA, Edilservice non ha nemmeno articolato la necessaria prova di resistenza.

4. Con il secondo motivo di ricorso incidentale si deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere la CTR rilevato che gli avvisi di accertamento sarebbero fondati su prove presuntive inidonee.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Costituisce orientamento consolidato di questa Corte quello per il quale "in tema di accertamento dei redditi d'impresa, in seguito alla sostituzione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 ad opera della L. n. 88 del 2009, 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 (introdotta dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 3, conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2006) di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore normale degli stessi (così ripristinando il precedente quadro normativo in base al quale, in generale, 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" (così Cass. n. 9474 del 12/04/2017; conf. Cass. n. 2155 del 25/01/2019; Cass. n. 24550 del 04/11/2020; Cass. n. 16957 del 16/06/2021).

4.3. Nel caso di specie, il giudice di appello ha correttamente ritenuto la legittimità in astratto dell'accertamento in quanto fondato su altri elementi presuntivi oltre ai valori OMI, quali ad esempio i valori Tecnocasa, anche se poi ha ritenuto di dovere disattendere nel merito il ragionamento effettuato dall'Ufficio.

4.4. Ne consegue che, conformemente a quanto ritenuto dalla sentenza impugnata, l'accertamento deve ritenersi legittimo, in quanto in origine fondato su di una pluralità di elementi indiziari, tra cui anche i valori OMI. 5. In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso principale, assorbito il secondo e rigettato il ricorso incidentale; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

4.1. Poichè il ricorso incidentale è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1,

comma 17, che ha aggiunto al testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, il comma 1 quater - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso principale, assorbito il secondo e rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente incidentale del contributo unificato previsto per il ricorso incidentale a norma dell'art. 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 15 giugno 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza