

Sentenza del 14/07/2023 n. 20364 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata, a seguito di verifica fiscale l'Agenzia delle entrate ha emesso avviso di accertamento recante maggiore IRES. IRAP e IVA per il (Omissis) nei confronti della società GFB Costruzioni Srl con determinazione di maggiori ricavi derivanti da vendite di immobili in (Omissis), effettuata sulla base di documentazione extracontabile rinvenuta presso la sede della società.

2. La contribuente ha proposto ricorso che la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Milano ha rigettato.

3. Proposto appello, la Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Lombardia ha confermato il rigetto del ricorso.

4. Quanto alle questioni sollevate dalla contribuente in merito al rispetto della L. n. 212 del 2000, artt. 7 e 12 la CTR ha osservato che l'avviso di accertamento conteneva una "motivazione estesa", dalla quale si evincevano le ragioni dei maggiori ricavi, e che la contribuente aveva avuto modo di svolgere osservazioni sulle quali l'Ufficio aveva motivato.

5. Quanto al merito dell'accertamento, la CTR ha ritenuto prova sufficiente gli elementi forniti, costituiti dai dati rinvenuti presso la società, riportanti valori immobiliari a metro quadro superiori ai prezzi indicati nei rogiti, confermati dai valori di edilizia convenzionata presso il Comune di Senago, in zona limitrofa al cantiere della società.

6. La società propone ricorso per cassazione affidandosi a ventiquattro motivi che illustra con memoria.

7. Non resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.1. Con il secondo motivo reitera, sostanzialmente per le medesime ragioni, la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.2. Secondo la ricorrente la sentenza non contiene tutti gli elementi richiesti dall'art. 136 cit. e, in particolare, è carente di motivazione, in quanto non contiene alcuna riflessione autonoma del giudice d'appello e non spiega perchè non sono state accolte le tesi e le eccezioni della contribuente.

1.3. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente e sono infondati.

1.4. Costituisce "diritto vivente" il principio, applicabile anche al processo tributario stante il rinvio materiale alle norme del codice di rito compatibili (e, dunque, anche alle sue disposizioni di attuazione) contenuto nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2 (Cass. n. 13990 del 2003; Cass. n. 9745 del 2017), secondo cui la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la mancanza o l'estrema concisione della motivazione in diritto, determinano la nullità della sentenza soltanto allorquando rendano impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. n. 1944 n. 2001).

1.5. D'altro canto, non essendo più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost. , comma 6, individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", purchè il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata (Cass. n. 23940 del 2018; Cass. sez. un. 8053 del 2014), a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (v., ultimamente, anche Cass. n. 7090 del 2022).

1.6. La sentenza in esame, come si desume dalla superiore espositiva in fatto, si sottrae alla dedotta censura di nullità: da un lato, seppure in termini estremamente sintetici, contiene le indicazioni essenziali del thema decidendum e, d'altro lato, ha una precisa ratio decidendi, sicchè la sua motivazione si colloca ben sopra la soglia del minimo costituzionale ex art. 111 Cost. , comma 6.

2. Con il terzo motivo deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, consistente nei due contratti di finanziamento relativi ai cantieri di (Omissis), i quali dimostravano, come già dedotto nel ricorso di prime cure e nell'appello, che i dati sui quali si era fondato l'avviso di accertamento erano solo delle stime sopravvalutate a favore delle banche nel tentativo di ottenere maggiori finanziamenti.

2.1. Il motivo è inammissibile in quanto ricorre una ipotesi di c.d. "doppia conforme" che, secondo quanto previsto dall'art. 348 ter c.p.c., comma 5, esclude che possa essere impugnata ex art. 360 c.p.c. , n. 5, la sentenza di appello che conferma la decisione di primo grado, salvo che il ricorrente non dimostri - ciò che nel caso di specie non è avvenuto - che le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello sono tra loro diverse (Cass. n. 5947 del 2013); tale principio riguarda, secondo

quanto previsto dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 2 , conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 , i giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal giorno 11 settembre 2012 (Cass. n. 26774 del 2016), come nel caso di specie in cui l'appello è stato depositato il 20.10.2015. Ricorre questa ipotesi non solo quando la decisione di secondo grado è interamente corrispondente a quella di primo grado, ma anche quando le due statuizioni siano fondate sul medesimo iter logico-argomentativo in relazione ai fatti principali oggetto della causa, non ostandovi che il giudice di appello abbia aggiunto argomenti ulteriori per rafforzare o precisare la statuizione già assunta dal primo Giudice (Cass. n. 7724 del 2022).

3. Con il quarto motivo deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 nullità della sentenza.

3.1. Con il quinto motivo deduce nullità del procedimento e, conseguentemente, della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4.

3.2. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente, vertendo sulla medesima questione, cioè sul fatto che la CTR era rimasta "del tutto silente" sui contratti di finanziamento sopra citati, i quali dimostravano che i dati su cui si fondava l'accertamento erano di molto anteriori alla realizzazione degli immobili e costituivano stime sopravvalutate, tanto che le banche si erano basate, per concedere i finanziamenti, su valori inferiori.

3.3. Le due doglianze sono infondate.

3.4. Il giudice di merito è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove o risultanze di prova che ritenga più attendibili e idonee alla formazione dello stesso, nè gli è richiesto di dar conto, nella motivazione, dell'esame di tutte le allegazioni e prospettazioni delle parti e di tutte le prove acquisite al processo, essendo sufficiente che egli esponga - in maniera concisa ma logicamente adeguata - gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione e le prove ritenute idonee a confortarla, dovendo reputarsi implicitamente disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo svolto (Cass. n. 29730 del 2020).

4. Con il sesto motivo deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, violazione del combinato disposto degli artt. 2727 e 2729 c.c..

4.1. Con il settimo motivo deduce violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

4.2. Con l'ottavo motivo deduce violazione 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.

4.3. Con il nono motivo deduce violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d) in relazione all'art. 360 comma 1, n. 4.

4.4. Con il decimo motivo deduce violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4.

4.5. I motivi possono essere esaminati congiuntamente, riguardando le medesime questioni considerate sotto differenti riferimenti normativi.

4.6. La ricorrente si duole del fatto che la CTR si era limitata ad asserire apoditticamente che le presunzioni nel caso di specie erano gravi, precise e concordanti, quando gli elementi su cui aveva fondato la propria decisione erano entrambi inidonei a supportare legittimamente la sentenza impugnata: da un lato, i quadri previsionali erano stati redatti molti anni prima rispetto alla realizzazione dei cantieri e alla vendita degli immobili ed erano stati sopravvalutati al fine di ottenere finanziamenti più alti dalle banche, come dimostrato con la produzione dei contratti di finanziamento stipulati con gli istituti di credito; d'altro lato, non erano state provate documentalmente le asserzioni degli accertatori concernenti l'edilizia convenzionata nel Comune di (Omissis).

4.7. Va premesso che in tema di imposte indirette, l'accertamento di maggior valore di un immobile oggetto di atto di trasferimento, ai fini della determinazione della base imponibile, ancorchè fondato su una presunzione semplice di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39 , e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 non impedisce al giudice di basare il proprio convincimento su un unico elemento, purchè dotato dei requisiti di precisione e di gravità (Cass. n. 24550 del 2020; Cass. n. 2155 del 2019); nel caso di specie l'accertamento si fonda su dati oggettivi provenienti dalla stessa società ricorrente, costituiti dai ""files" di elaborazione del quadro economico (2004 e 2006)" che riportavano valori di vendita a metro quadro sensibilmente superiori ai prezzi di vendita dichiarati nei contratti preliminari e nei rogiti definitivi, confermati dalle dichiarazioni degli accertatori circa la realizzazione di un intervento di edilizia convenzionata in (Omissis) secondo un valore di Euro 1.950,00/mq, più vicino ai valori indicati dalla società nelle sue stime prudenziali che a quelli indicati negli atti di vendita, come risultante da "schemi dettagliati contenuti nell'atto impositivo".

4.8. Le doglianze proposte sono inammissibili perchè attraverso il paradigma della violazione di legge si cerca, in realtà, di rimettere in discussione l'accertamento in fatto, lasciato all'esclusivo apprezzamento del Giudice di merito e non soggetto a sindacato di legittimità se correttamente e congruamente motivato, come in questo caso.

4.9. Sebbene il ragionamento presuntivo, secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, non si sottragga al controllo in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3: la critica sfugge al concetto di falsa applicazione quando si concreta: a) in un'attività diretta ad evidenziare soltanto che le circostanze fattuali, in relazione alle quali il ragionamento presuntivo è stato enunciato, avrebbero dovuto essere ricostruite in altro modo (sicchè il giudice di merito è partito in definitiva da un presupposto fattuale erroneo), b) nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica semplicemente diversa da quella che si dice applicata dal giudice di merito, senza spiegare e dimostrare perchè quella da costui applicata abbia esorbitato dai paradigmi dell'art. 2729 c.c. , comma 1 (e ciò tanto se questa prospettazione sia basata sulle stesse circostanze fattuali su cui si è basato il giudice di merito, quanto se basata altresì su altre circostanze fattuali). In questi casi la critica si risolve in realtà in un diverso apprezzamento della ricostruzione della quaestio facti, e, in definitiva, nella prospettazione di una diversa

ricostruzione della stessa quaestio e ci si pone su un terreno che non è quello dell'art. 360 c.p.c. , n. 3 (Cass. sez. un. 1785 del 2018).

4.10. Gli argomenti della ricorrente non inficiano il ragionamento della CTR nè dimostrano che questa sia incorso in violazione di legge, trattandosi di un differente apprezzamento delle risultanze di fatto, posto che, da un lato, i contratti di finanziamento prodotti non dimostrano l'erroneità dei dati elaborati dalla società ma, tutt'al più, la prudenza degli istituti di credito nella concessione dei finanziamenti, e, d'altro lato, quanto riferito dagli accertatori sui valori di edilizia convenzionata in (Omissis), costituisce elemento oggettivo utilizzabile quale dato di confronto, come si vedrà infra (par. 5.10).

5. Con l'undicesimo motivo deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, nullità della sentenza.

5.1. Con il dodicesimo motivo deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 per nullità del procedimento, e conseguente nullità della sentenza.

5.2. Con il tredicesimo motivo deduce violazione del combinato disposto degli artt. 2727 e 2729 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

5.3. Con il quattordicesimo motivo deduce violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d) in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

5.4. Con il quindicesimo motivo deduce violazione 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.

5.5. Con il sedicesimo motivo deduce violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d) in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4.

5.6. Con il diciassettesimo motivo violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4.

5.7. Con il diciottesimo motivo deduce violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

5.8. Anche questi motivi possono essere esaminati congiuntamente riferendosi alla medesima questione, censurata sotto diversi parametri normativi.

5.9. La ricorrente lamenta, in sostanza, che la CTR aveva recepito l'asserzione degli accertatori, non provata da alcun documento agli atti del processo, secondo cui gli interventi di edilizia convenzionata in (Omissis) riportavano valori simili a quelli accertati, senza neppure considerare che l'avviso di accertamento riguardava anche immobili in (Omissis).

5.10. I motivi sono infondati, in quanto la mancata produzione di documenti a supporto delle dichiarazioni degli accertatori non è di per sè preclusiva della considerazione delle circostanze riferite, se le stesse non sono state contestate dalla controparte - e, sul punto, nulla deduce la

ricorrente - valendo in questo caso la regola di cui all'art. 115 c.p.c. per cui si intendono ammessi i fatti non specificamente contestati.

5.11. Il fatto, poi, che l'accertamento riguardasse anche immobili in (Omissis) non inficia il rilievo di probatorio di quanto indicato dagli accertatori che costituiva, comunque, elemento di conferma dei dati previsionali della società.

6. Con il diciannovesimo motivo deduce violazione del combinato disposto del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 2 e art. 17 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

6.1. Con il ventesimo motivo deduce violazione dell'art. 112 c.p. e del combinato disposto del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 2 e art. 17 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4.

6.2. Con il ventunesimo motivo deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. , del combinato disposto del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 2 e art. 17 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

6.3. La CTR non aveva considerato la censura di illegittimità dell'atto di irrogazione delle sanzioni - già proposta al Giudice di prime cure senza esito alcuno - per assenza di motivazione riguardo, in particolare sulla prova delle violazioni tributarie contestate e della colpa o del dolo dell'autore.

6.4. Anche questi motivi possono essere esaminati unitariamente e sono, in primo luogo, inammissibili in quanto non riproducono la parte dell'atto dedicate alle sanzioni e non si è in grado, quindi, di scrutinare il contenuto della doglianza. Il motivo, comunque, è infondato: infatti, "In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5 è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento), atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso" (Cass. n. 22329 del 2018; v. anche Cass. n. 2139 del 2020).

7. Con il ventiduesimo motivo deduce violazione del combinato disposto di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7 e 12 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

7.1. Con il ventitreesimo motivo deduce violazione del combinato disposto di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7 e 12 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

7.2. Con il ventiquattresimo motivo deduce violazione del combinato disposto di cui al L. n. 212 del 2000, art. 7 e 12 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

7.3. Questi motivi presentano identico contenuto: la ricorrente si duole del fatto che la CTR non abbia riconosciuto il vizio di motivazione dell'avviso di accertamento, il quale non aveva tenuto conto delle osservazioni presentate dalla società contribuente, rigettate sulla scorta di argomentazioni infondate, inconferenti e apodittiche.

7.4. I motivi sono infondati.

7.5. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, non è richiesto che l'atto impositivo illustri le ragioni per cui non vengono accolte le osservazioni delle parti (Cass. n. 8378 del 2017; Cass. n. 3583 del 2016; Cass. n. 16036 del 2015). Oltretutto, in questo caso l'avviso di accertamento impugnato aveva preso in considerazione le osservazioni della ricorrente: la sentenza della CTR riporta testualmente i passaggi dell'atto (pag. 21 dell'avviso) in cui l'Agenzia aveva giudicato insufficienti le giustificazioni addotte dalla contribuente, fondate su considerazioni di carattere generale sul settore immobiliare e sulle fasi altalenanti del mercato, dando atto che quelle osservazioni non erano state del tutto trascurate, tanto è vero che, prudenzialmente, l'accertamento si era basato sui dati tratti dagli elaborati della stessa contribuente.

8. Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato e non vi è da provvedere sulle spese atteso che l'Agenzia non ha resistito con controricorso.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza