

Sentenza del 06/05/2024 n. 12189 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento- Motivazione per relationem - Legittimità avviso - Sussiste -

Massima:

In tema di sanzioni amministrative tributarie l'obbligo di motivazione dell'atto di contestazione della sanzione collegata al tributo, imposto dall' art. 16, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 , opera soltanto quando essa sia irrogata con atto separato e non contestualmente e unitamente all'atto di accertamento o di rettifica, in quanto, in quest'ultimo caso, viene assolto "per relationem" se la pretesa fiscale, come nella fattispecie in esame, è definita nei suoi elementi essenziali.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A.A. ricorre con otto motivi contro l'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza indicata in epigrafe, che ha rigettato l'appello della contribuente in controversia avente ad oggetto la determinazione della plusvalenza tassabile a seguito di cessione di un compendio immobiliare sito nel Comune di Moneglia, trasferito alla società Alba Due Srl, in parte in piena proprietà ed in parte con riguardo al diritto di superficie del sottosuolo, plusvalenza quantificata in euro 523.260,00, come da valore accertato ai fini dell'imposta di registro.

2. La Commissione regionale, confermando la decisione di primo grado, non aveva apprezzato le doglianze della signora Meloni che, per quanto ancora rileva in relazione ai motivi di ricorso, aveva dedotto l'assenza di vocazione edificatoria dei terreni, l'erroneità della diretta derivazione del corrispettivo oggetto di plusvalenza tassabile dal valore accertato ai fini dell'imposta di registro, l'erroneità del calcolo della plusvalenza.

3. La Difesa erariale ha depositato memoria con la quale ha dato atto che, con provvedimento in data 22/12/2016 , l'Agenzia delle entrate ha disposto l'annullamento parziale in autotutela dell'avviso di accertamento, rideterminando la plusvalenza ripresa a tassazione nella misura di

euro 380.760,00, importo corrispondente a quanto indicato nell'atto pubblico a titolo di corrispettivo per la cessione dei diritti sugli immobili in oggetto, e che non era stato dichiarato ai fini fiscali dalla contribuente.

4. In prossimità dell'udienza la Procura generale, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Giuseppe Locatelli, ha depositato requisitoria scritta, chiedendo accogliersi i motivi quinto, sesto e settimo, e cassare la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria.

La contribuente ha quindi depositato memoria difensiva ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la contribuente denuncia, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ. , la «Violazione dell' art. 112 c.p.c. e dell' art. 1, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992 ».

La ricorrente lamenta che il giudice di appello non abbia pronunciato sull'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento impugnato, per mancata allegazione degli atti relativi all'accertamento del maggior valore ai fini dell'imposta di registro.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ. , la «Violazione o falsa applicazione degli artt. 18 e 56 del d.lgs. n. 546/1992 nonché ad abundantiam dell' art. 1306, 2° comma cod. civ. », lamentando che la CTR abbia erroneamente ritenuto l'inammissibilità del motivo di appello relativo alla asserita inedificabilità dei terreni perché motivo nuovo, proposto per la prima volta nel giudizio di appello.

3. Con il terzo motivo deduce, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ. , la «Violazione o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 67 e 68 del TUIR , in relazione all' art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 147/2015 ».

Lamenta la ricorrente che la Commissione regionale abbia erroneamente ritenuto legittimo il metodo seguito dall'Ufficio nel quantificare il corrispettivo della cessione ai fini della determinazione della plusvalenza tassabile, desumendolo dal valore accertato ai fini dell'imposta di registro.

4. Con il quarto motivo la contribuente denuncia, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ. , la «Violazione o falsa applicazione dell' art. 81, lett. b), del d.p.r. n. 917/1986 vigente ratione temporis», per avere la CTR errato nel ritenere la natura edificatoria dei terreni ceduti.

5. Con il quinto motivo la ricorrente deduce, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ. , la «Violazione dell' art. 112 c.p.c. , applicabile anche al processo tributario», lamentando l'omessa pronuncia da parte della CTR sul motivo di appello afferente alla illegittimità dell'avviso di accertamento, nella parte in cui non ha tenuto conto del parametro iniziale della contestata plusvalenza, ritenendo impossibile determinare il costo storico del diritto di superficie, perché non desumibile dal valore del bene in piena proprietà in relazione al quale esso è stato costituito.

6. Con il sesto motivo la ricorrente deduce, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ. , la «Violazione dell' art. 112 c.p.c. , applicabile anche al processo tributario», lamentando l'omessa pronuncia della CTR sul motivo di appello con cui aveva contestato l'errata quantificazione, da parte dell'Ufficio, dei costi inerenti all'immobile da computare ai fini della plusvalenza.

7. Con il settimo motivo deduce, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ. , la «Violazione dell' art. 112 c.p.c. , applicabile anche al processo tributario», lamentando l'omessa pronuncia della CTR sul motivo di appello con cui aveva contestato, sempre in relazione al calcolo della plusvalenza tassabile, la mancata considerazione da parte dall'Agenzia della necessità di rivalutare anche gli importi relativi ai costi inerenti all'immobile trasferito.

8. Con l'ottavo motivo deduce, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ. , la «Violazione dell' art. 112 c.p.c. , applicabile anche al processo tributario», lamentando l'omessa pronuncia della CTR sul motivo di appello con cui aveva contestato il difetto di motivazione del provvedimento impugnato, con riguardo alla irrogazione delle sanzioni.

9. Il primo ed il terzo motivo di ricorso, da trattarsi congiuntamente per quanto ora si andrà ad esporre, sono inammissibili.

L'Amministrazione, con il provvedimento di annullamento parziale in autotutela, in applicazione della disciplina dettata dalla norma di interpretazione autentica introdotta dall' art. 5, comma 3 del D.Lgs. n. 147 del 2015 ha rideterminato il reddito da plusvalenza tassabile, che in origine l'Agenzia delle entrate aveva desunto dal valore di mercato accertato ai fini dell'imposta di registro.

9.1. Si rileva pertanto la cessazione parziale della materia del contendere nella parte relativa al maggior corrispettivo accertato rispetto a quello dichiarato nell'atto di compravendita, con conseguente inammissibilità dei motivi per sopravvenuta carenza di interesse.

La controversia invece prosegue con riguardo alle ulteriori censure opposte dalla contribuente e veicolate con i residui motivi di ricorso.

10. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile.

In primo luogo, deve rilevarsi che la contribuente non ha colto, con la censura sollevata, l'effettiva ratio decidendi manifestata dai giudici di appello nella gravata sentenza.

La CTR ha infatti affermato l'inammissibilità del motivo di appello relativo alla asserita inedificabilità del terreno, non per violazione del divieto di nova in appello, ma diversamente rilevando che il requisito della edificabilità del terreno era già stato dedotto dall'Ufficio nell'atto di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro, al quale la ricorrente aveva prestato acquiescenza.

Inoltre, il motivo non si confronta con l'ulteriore ed autonoma ratio decidendi rappresentata dall'accertamento positivo, comunque effettuato nel giudizio di appello, della natura edificabile del terreno.

11. Il quarto motivo e inammissibile.

Con detto strumento di impugnazione la ricorrente, pur affermando di voler denunciare un vizio di violazione di legge, propone censure che rivestono natura meritale, essendo con tutta evidenza preordinate ad un nuovo esame delle risultanze istruttorie.

La prospettazione della contribuente si palesa finalizzata ad ottenere una valutazione delle prove nel senso del parziale o totale esaurimento della vocazione edificatoria del terreno, e quindi un accertamento fattuale di segno opposto a quello espresso dalla CTR, che ha invece valorizzato pregnanti emergenze quali: i) il certificato di destinazione urbanistica rilasciato dal Comune di Moneglia il 9/10/2006 e allegato all'atto di compravendita dei terreni in questione, nel quale l'ufficio Tecnico comunale certifica l'edificabilità del mappale 1674 del foglio 13, ossia quello in cui sono siti tutti i terreni oggetto dell'atto di vendita stipulato con Alba Due Srl e ii) la dichiarazione rilasciata da parte venditrice all'articolo 3 dell'atto pubblico, ove attesta che gli immobili in oggetto sono interessati da permesso di costruire n. 53/2006 rilasciato dal Comune di Moneglia in data 29 settembre 2006.

12. I motivi quinto, sesto e settimo, da trattarsi congiuntamente stante la stretta connessione, sono fondati.

La CTR ha omesso di pronunciarsi sui motivi di appello che denunciano la erroneità del calcolo della plusvalenza, specificamente dedotti dalla contribuente, contestazioni autonomamente apprezzabili, ritualmente e inequivocabilmente formulate e puntualmente riportate nel ricorso per cassazione, nei loro esatti termini e con l'indicazione specifica della loro collocazione topografica nell'ambito degli atti difensivi del merito.

Né, trattandosi di autonome censure, può ritenersi che la decisione adottata dalla CTR comporti una statuizione implicita di rigetto sulle medesime.

13. L'ottavo motivo di ricorso e infondato.

In tema di sanzioni amministrative tributarie l'obbligo di motivazione dell'atto di contestazione della sanzione collegata al tributo, imposto dall' art. 16, comma 2 , d.lgs. n. 472 del 1997 , opera soltanto quando essa sia irrogata con atto separato e non contestualmente e unitamente all'atto di accertamento o di rettifica, in quanto, in quest'ultimo caso, viene assolto "per relationem" se la pretesa fiscale, come nella fattispecie in esame, è definita nei suoi elementi essenziali (ex multis v. Cass. Sez. 5 n. 11610 del 04/05/2021).

14. In conclusione, accolti il quinto, sesto e settimo motivo di ricorso, inammissibili il primo, terzo e quarto ed infondato l'ottavo, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame, nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 03 aprile 2024.

Depositato in Cancelleria il 6 maggio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza