

Civile Sent. Sez. 5 Num. 4851 Anno 2015

Presidente: PICCININNI CARLO

Relatore: OLIVIERI STEFANO

Data pubblicazione: 11/03/2015

**SENTENZA**

sul ricorso 21630-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliatq in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

*contro*

2015

318

MELE COSTRUZIONI SRL IN LIQUIDAZIONE in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliatq in ROMA VIA POMPEO MAGNO 3, presso lo studio dell'Avvocato GIANNI SAVERIO, rappresentatq e difesq dall'avvocato MAURIZIO GIGLIO giusta delega in

calce;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 449/2009 della  
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di LATINA, depositata il  
19/06/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 26/01/2015 dal Consigliere Dott. STEFANO  
OLIVIERI;

udito per il ricorrente l'Avvocato DE BELLIS che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per  
l'accoglimento del ricorso.

## Svolgimento del processo

La Commissione tributaria della regione Lazio con sentenza in data 19.6.2009 n. 449 ha rigettato l'appello proposto dall'Ufficio di Latina della Agenzia delle Entrate e confermato la decisione di prime cure che aveva annullato l'avviso di rettifica emesso nei confronti di Mele Costruzioni s.r.l. ed avente ad oggetto la determinazione delle maggiori imposte dovute dalla società a titolo IVA, IRPEG ed IRAP per l'anno 2001 in relazione ad operazioni di compravendita immobiliare per le quali era stato accertato un valore superiore al prezzo indicato dalle parti nell'atto pubblico.

I Giudici territoriali dichiaravano illegittimo l'avviso di accertamento che doveva ritenersi affetto da nullità per carente motivazione, a1-sia in quanto non individuava con certezza il metodo "tipicamente induttivo" seguito dai verificatori, con pregiudizio del diritto di difesa del contribuente, a2-sia in quanto gli elementi indiziari adottati a sostegno della pretesa (irregolarità contabili di varia natura) erano inconferenti con la tesi della simulazione relativa del prezzo degli atti di compravendita, a3-sia in fine perchè l'avviso era stato notificato in difetto di allegazione dei documenti richiamati (valutazioni di periti bancari; documenti attestanti il pagamento di maggiori corrispettivi) che non erano stati in precedenza comunicati, nè erano conosciuti alla società contribuente, con conseguente violazione dell'art. 56co5 Dpr n. 633/72. Inoltre, nel merito, la CTR rilevava che la pretesa non era supportata da validi elementi probatori.

Avverso la sentenza di appello, non notificata, ha proposto rituale impugnazione per cassazione la Agenzia delle Entrate deducendo quattro motivi.

Resiste con controricorso la società.

## Motivi della decisione

1. Con il **primo motivo** l'Agenzia fiscale impugna la sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 39co1 Dpr n. 600/73, dell'art. 54co2 Dpr n.633/72, e degli artt. 4 e 5 del Dpr n. 446/1997, in relazione all'art. 360co1 n. 3 c.p.c., deducendo che l'accertamento induttivo del valore di un componente attivo di reddito non contraddice all'impiego del metodo analitico, con la conseguenza che alcun errore tanto meno di carattere decettivo poteva attribuirsi, come invece aveva ritenuto la CTR, alla indicazione nell'avviso delle norme tributarie concernenti, nella specie, il metodo analitico-extracontabile utilizzato dall'Ufficio.

1.1. Il motivo è fondato.

La sentenza della CTR ha statuito che *“il procedimento utilizzato dall'Ufficio è tipicamente induttivo, ma è presentato come analitico, creando una illegittima incertezza, anche dovuta alla mancata esplicita determinazione della tipologia”*, traendone la conclusione che l'atto impositivo non rispondeva al minimum di sufficienza richiesto per soddisfare al requisito formale di validità della motivazione della pretesa, e la erronea indicazione della normativa di riferimento era tale da *“rendere incerta la difesa”*.

1.2 Osserva il Collegio che la scelta del metodo di accertamento, subordinata alla esistenza di presupposti normativamente predeterminati, è riservata alla Amministrazione finanziaria, ed il Giudice tributario avanti il quale è stato impugnato il relativo avviso di accertamento in rettifica non dispone del potere officioso di immutare od integrare il metodo in concreto utilizzato dalla PA (cfr. Corte cass. V sez. 26.8.2002 n. 12520; id. V sez. 5.5.2010 n. 1082), essendo chiamato invece -nei limiti degli specifici motivi di ricorso proposti dal contribuente- a sindacare la inesistenza dei presupposti di

legge ovvero la scorretta applicazione dei criteri di determinazione dell'imponibile che presiedono a ciascuno metodo di accertamento.

La omessa puntuale indicazione del metodo seguito e della norma che lo prevede, non costituisce ex se vizio di invalidità dell'avviso, non essendo requisito indispensabile alla conoscibilità dei presupposti di fatto e di diritto sui quali è fondata la pretesa, come è dato chiaramente evincere dalle disposizioni dei commi **secondo** (*"Negli avvisi relativi alle rettifiche di cui all'art. 54 devono essere indicati specificamente, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica e i relativi elementi probatori. Per le omissioni e le inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione"*), **terzo** (*"Negli avvisi relativi agli accertamenti induttivi devono essere indicati, a pena di nullità, l'imponibile determinato dall'ufficio, l'aliquota o le aliquote e le detrazioni applicate e le ragioni per cui sono state ritenute applicabili le disposizioni del primo o del secondo comma dell'art. 55"*) e **quinto** (*"La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma"*) dell'art. 56 Dpr n. 633/72, nel testo vigente ratione temporis, nonché dell'art. 42, secondo comma, del Dpr n. 600/73 (*"L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale"*).

1.3 Dalle predette disposizioni emerge infatti che l'avviso, secondo se emesso ai sensi dell'art. 54 o dell'art. 55 Dpr n. 633/72, ovvero se emesso -in materia di imposte dirette-

ai sensi del primo o del secondo comma dell'art. 39 Dpr n. 600/73, deve assolvere a determinati requisiti motivazionali, senza per questo dover espressamente enunciare la norma di riferimento o il metodo applicato: l'eventuale errore sul "*nomen juris*" del metodo di accertamento, contenuto nell'avviso di rettifica, non determina pertanto automatica invalidità dell'atto impositivo ove non si traduca anche nel difetto, in concreto, dei presupposti normativi indicati negli artt. 54 e 55 Dpr n. 633/72 o nell'art. 39 Dpr n. 600/73, ovvero nell'impiego di criteri accertativi dell'imponibile che, nel caso concreto, non avrebbero potuto essere utilizzati dalla Amministrazione finanziaria (come nel caso in cui a fronte di scritture contabili non considerate del tutto inattendibili, l'Ufficio proceda all'accertamento avvalendosi di elementi indiziari comunque acquisiti e non dotati dei requisiti previsti dall'art. 2729 c.c.). In proposito occorre osservare che il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo cd. "*analitico - extracontabile*" (art. 39co1, lett. d), Dpr n. 600/73 -in materia di imposte dirette-; art. 54co2, ultima parte, Dpr n. 633/72 -in materia di IVA-) e l'accertamento condotto con metodo "*induttivo puro*" (art. 39co2, lett. d), Dpr n. 600/73 -in materia di imposte indirette: art. 55co2, n. 3), Dpr n. 633/72-) va ricercato rispettivamente nella "parziale" od "assoluta" inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nel primo caso la "*incompletezza, falsità od inesattezza*" degli elementi indicati non consente di prescindere dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore a "completare" le lacune riscontrate utilizzando ai fini della dimostrazione della esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati ovvero della inesistenza di componenti negativi dichiarati, anche presunzioni semplici (*praesumptio hominis*) che debbono rispondere ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c.. Nel secondo caso, invece, "*le omissioni o le false od inesatte indicazioni.....ovvero le irregolarità formali del scritture contabili*" risultano talmente "*gravi, numerose e ripetute*" da inficiare la attendibilità -e dunque la utilizzabilità, ai fini della accertamento- anche degli "altri" dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che, in questo caso, la Amministrazione finanziaria può "*prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti*" -art.39co2 Dpr n. 600/73- ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente

indiziari (“*dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell’ufficio*”: art. 55co1 Dpr n. 633/72) anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c.

1.4 Tanto premesso, la CTR fonda l’asserita erronea indicazione delle norme individuatrici del metodo di accertamento e la conseguente incertezza motivazionale dell’avviso di rettifica, esclusivamente sulla incompatibilità del metodo analitico e del metodo induttivo puro, tuttavia venendo, poi, essa stessa a smentire la esistenza della asserite incertezza esplicativa che deriverebbe dalla indicazione decettiva delle norme tributarie -tale da impedire l’esercizio dell’attività difensiva del contribuente-, rilevando che “*i presunti maggiori ricavi ....vengono determinati attraverso un procedimento ....che tiene conto di altri elementi, ossia dei prezzi ritenuti congrui risultanti da alcuni atti di vendita*” (sentenza CTR, pag. 3).

La stessa Commissione territoriale, pertanto, non ha incontrato alcuna difficoltà ad evincere quali fossero i presupposti di fatto e di diritto della pretesa formulata con l’avviso di rettifica -e così anche la società contribuente che ha, infatti, dedotto con il ricorso introduttivo precise contestazioni sul metodo di accertamento del valore degli immobili- venendo a rilevare un vizio di nullità dell’atto impositivo sulla base dell’errata argomentazione giuridica della insanabile contraddizione tra il metodo analitico (che richiede l’esame delle scritture contabili) e quello induttivo (che da tali scritture prescinde del tutto), non avvedendosi che, nella specie, essendo stata rideterminata in via presuntiva dall’Ufficio soltanto una singola posta attiva del reddito, costituita dai valori degli immobili compravenduti, e non anche il complessivo reddito imponibile, tale “*modus operandi*” doveva inquadrarsi nello schema del metodo “*analitico-extracontabile*” (od analitico-induttivo), specificamente previsto dall’art. 54 comma 2, ultima parte, Dpr n. 633/72 e dall’art. 39, comma 1, lett. d), Dpr n. 600/73, norme che risultano, pertanto, correttamente richiamate dall’avviso di rettifica (integralmente trascritto nel suo contenuto nel ricorso per cassazione pag. 2 e 3), essendo al riguardo appena il caso di aggiungere come l’ulteriore giudizio della CTR di irrilevanza ed inconcludenza delle “*irregolarità contabili*” (adotte dall’Ufficio quali indizi a supporto della pretesa), in quanto ritenute prive dei requisiti prescritti dall’art.

2729 c.c., attiene al differente momento della valutazione delle risultanze probatorie acquisite al giudizio e non può, pertanto, fondare il diverso giudizio relativo alla esistenza dei requisiti formali di validità dell'avviso di rettifica.

1.5 La sentenza impugnata deve ritenersi, pertanto, affetta dall' "error in iudicando" denunciato dalla Agenzia fiscale ricorrente, e va dunque cassata in parte qua.

2. Con il **secondo motivo** la Agenzia fiscale deduce il vizio di insufficiente motivazione ex art. 360co1 n. 5 c.p.c. in relazione alla statuizione della CTR che ha dichiarato la nullità dell'avviso di rettifica in quanto non darebbe conto dei presupposti di fatto e diritto della pretesa, non essendo specificata la metodologia applicata dall'Ufficio, comunque ritenuta non condivisibile, tenuto conto della omessa allegazione degli atti di riferimento (cfr.sentenza CTR) .

Con il **terzo motivo** la sentenza di appello viene impugnata, per violazione degli artt. 42co2 Dpr n. 600/73, 56co5 Dpr n. 633/72 e 25 Dlgs n. 446/1997, in relazione all'art. 360co1 n. 3 c.p.c., nella parte in cui completa l'argomento precedente specificando che l'avviso deve ritenersi invalido per "*mancata allegazione degli atti di riferimento non conosciuti dal contribuente che rendono l'accertamento carente di motivazione*".

2.1 I motivi, suscettivi di trattazione congiunta attesa la stretta interdipendenza dei due argomenti censurati, sono entrambi fondati.

2.2 Quanto alla dedotta violazione di norme di diritto, il Giudice tributario ha statuito in modo difforme dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte, che ha trovato successiva conferma nelle modifiche apportate dal Dlgs n. 32/2001 alle norme che regolano le singole leggi d'imposta.

In proposito osserva il Collegio come, anteriormente alle modifiche operate prima dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 e poi, per le imposte sui redditi e per l'IVA, rispettivamente dall'art. 1 e dall'art. 2 del d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 (che hanno introdotto l'obbligo di allegazione dell'atto richiamato, o, comunque, di riproduzione del suo contenuto nell'atto notificato), soddisfaceva pienamente alle esigenze di conoscibilità della pretesa -nell' "an" e nel "quantum debeatur"- anche il rinvio contenuto nell'atto impositivo ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, distinguendosi l'ipotesi in cui la conoscenza dell'atto richiamato era da ritenersi "in re ipsa" (quando il rinvio è compiuto a verbali d'ispezione o verifica redatti alla presenza del contribuente, od a questi regolarmente notificati o consegnati: Corte cass. V sez. 18.4.2003 n. 6232) da quella in cui, invece, la conoscenza doveva essere riscontrata in concreto (ad es. quando i verbali oggetto di "relatio" riguardano un soggetto diverso dal contribuente), essendo tenuta, in quest'ultimo caso, l'Amministrazione finanziaria a dimostrare, anche tramite prova presuntiva, l'effettiva e tempestiva conoscenza dei documenti da parte del contribuente (cfr. Corte cass. V sez. 12.7.2006 n. 15842). Tali principi hanno continuato a trovare applicazione anche in seguito alle modifiche dell'art. 42 comma 2 e 3 Dpr n. 600/1973 -apportate dall'art. 1co1 lett. c), nn. 1 e 2 del Dlgs 26.1.2001 n. 32- e dell'art. 56 comma 5 del Dpr n. 633/72 - apportate dall'art. 2co1 lett. b) del Dlgs 26.1.2001 n. 32-, norme applicabili alla fattispecie essendo stato emesso l'avviso nell'anno 2005, come peraltro ribadito da numerose pronunce di questa Corte che hanno rilevato come l'obbligo di allegazione dell'atto richiamato "per relationem" debba trovare, peraltro, limite nella stessa ragionevolezza della norma, e pertanto *"in tema di motivazione "per relationem" degli atti d'imposizione tributaria, l'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente), nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non intende certo riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione; infatti, un'interpretazione puramente formalistica si porrebbe in contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione*

di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli" (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 18073 del 02/07/2008; id. Sez. U, Sentenza n. 11722 del 14/05/2010; id. Sez. 5, Sentenza n. 24948 del 25/11/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 15327 del 04/07/2014).

Tale soluzione interpretativa mira a rendere compatibili le esigenze di efficienza dell'azione amministrativa, con i principi di leale collaborazione e semplificazione dei rapporti tra contribuente e Fisco, venendo ad eliminare adempimenti formalmente e sostanzialmente superflui, estranei alla necessità di assicurare al contribuente una compiuta conoscenza degli elementi costitutivi della pretesa fiscale, ed ha trovato pieno riscontro nelle disposizioni di cui all' art. 1co1 lett. c), ed all'art. 2co1 lett. b) del Dlgs n. 32/2001, nella parte in cui -consentendo la non allegazione di atti già conosciuti dal contribuente- si conformano al criterio direttivo dettato dalla legge delega (art. 16 legge n. 212/2000, con riferimento all'art. 7 legge n. 212/2000), secondo cui il Legislatore delegato è chiamato ad attenersi "*ai principi desumibili dalle disposizioni della presente legge*" (e non anche quindi a dare esecuzione alle singole prescrizioni di tali disposizioni): ed infatti il Legislatore delegato, prendendo atto dell'orientamento ormai affermatosi nella giurisprudenza di legittimità, ha ritenuto di modulare i requisiti formali di validità dell'atto impositivo esclusivamente in funzione della necessità di portare a conoscenza del contribuente -in modo effettivo- tutti gli elementi di fatto e di diritto sui quali viene fondata la pretesa fiscale, onde garantire la effettività dell'esercizio del diritto di difesa, per cui laddove tali esigenze risultino in concreto già soddisfatte (in quanto gli atti e documenti siano stati già conosciuti dal contribuente), ha ritenuto -conformemente al "*principio giuridico*" desumibile dalle disposizioni della legge n. 212/2002, e nella specie dell'art. 7 della legge, e quindi nel rispetto dei limiti della funzione legislativa delegata- del tutto superfluo, oltre che contrastante con il principio di efficienza dell'azione amministrativa, aggravare di inutili e ripetitivi requisiti formali gli atti impositivi notificati al contribuente dalla Amministrazione finanziaria.

Occorre inoltre rilevare come l'obbligo di allegazione materiale del documento non conosciuto dal contribuente, in tanto si rende indispensabile -avuto riguardo al principio

della effettiva esternazione, al destinatario dell'atto, delle ragioni della pretesa- in quanto l'atto impositivo (od altri atti ad esso allegati) non rechi in motivazione la trascrizione integrale ovvero del contenuto rilevante del documento al quale rinvia: è stato infatti precisato che l'obbligo di allegazione dell'atto o documento al quale è disposta la "relatio" rinviene il suo carattere necessitato nella "funzione integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione finanziaria, sorreggono l'atto impositivo, con la conseguenza che non si estende a quegli atti, pur indicati nell'avviso di accertamento, che non rivestono carattere essenziale in quanto non svolgono alcuna funzione esplicativa "dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche" sui quali è fondata la determinazione dell'Ufficio tributario, od i cui elementi essenziali risultino comunque riportati nella motivazione dell'atto impositivo (cfr. Corte cass. V sez. 18.12.2009 n. 26683 "*il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perché ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione*". Conf.. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 6914 del 25/03/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 13110 del 25/07/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 25153 del 08/11/2013; id. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9032 del 15/04/2013; id. Sez. 5, Sentenza n. 11967 del 28/05/2014).

2.3 Pertanto la sentenza della CTR limitandosi a rilevare che l'atto impositivo deve ritenersi nullo per il solo fatto che i documenti (contratti di mutuo) in esso richiamati non risultavano materialmente allegati, ha inteso fondare il "decisum" su una lettura meramente formale del disposto dell'art. 7co1 legge n. 212/2000, e delle norme di cui agli artt. 42co2 Dpr n. 600/72 e 56co5 Dpr n. 633/72, pronunciando in contrasto con i

principi di diritto richiamati e la interpretazione che delle predette norme ha fornito questa Corte.

#### 2.4 Anche il contestato vizio logico inficia la sentenza impugnata.

Nella specie gli elementi di fatto e di diritto della pretesa fiscale, risultavano fondati su atti (contratti di mutuo ipotecario relativi agli immobili compravenduti dalla società) stipulati "inter alios" (acquirente privato dell'immobile ed istituto bancario di sua fiducia), successivamente agli atti pubblici di vendita, ed ai quali la società contribuente era rimasta pertanto estranea, ma del contenuto essenziale dei quali era stata portata a conoscenza dall'avviso stesso che, come è dato evincere dalla motivazione dell'atto impositivo (trascritta alle pag. 2 e 3 del ricorso per cassazione) che poneva a raffronto i prezzi dei contratti di compravendita stipulati dalla società con i clienti Caporilli (lire 140.000.000) e Cardosi-Andreatta (lire 250.000.000), rispettivamente, con il "*contratto di mutuo*" stipulato dalla Caporilli "*con la BNL, per lire 100.000.000, dando a garanzia il proprio immobile, il quale alla luce di quanto sopra non appare acquistato per lire 140.000.000 bensì per lire 240.000.000 (pag. 37 e 51 del PVC)*", e con il contratto di mutuo ipotecario stipulato dalle parti Cardosi-Andreatta "*con la Banca Popolare di Sondrio concedendo in garanzia il proprio immobile. In tal caso il valore della compravendita passerebbe da lire 250.000.000 a lire 410.000.000 (pag. 38 e 67 del PVC)*".

Inoltre l'avviso di rettifica oltre alla rideterminazione dei maggiori corrispettivi tassabili "*stante la inattendibilità dei dati dichiarati in sede di redazione degli atti notarili*", indicava altresì sia il metodo di accertamento seguito (valore medio del prezzo delle singole vendite, determinato in base ai prezzi ritenuti congrui di alcuni contratti di vendita, moltiplicato per la superficie in metri quadri di ciascun immobile, con aumento di lire 100.000/mq per gli immobili ricadenti in zona di maggior pregio), sia le norme tributarie applicate (**art. 39co1 Dpr n. 600/73; art. 54 Dpr n. 633/72**).

2.5 La statuizione della CTR (che afferma la nullità dell'avviso per omessa specifica indicazione del criterio di rideterminazione della voce imponibile e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, in mancanza di allegazione dei contratti di mutuo) appare dunque del tutto apodittica, in quanto prescindendo dall'esame analitico del contenuto motivazionale dell'avviso di rettifica, trascurando altresì di verificare in concreto se gli "elementi essenziali" dei documenti individuati dall'atto impositivo, consentissero comunque al contribuente di essere reso edotto delle ragioni poste dall'Ufficio a sostegno della pretesa, tenuto conto che, da un lato, risulta incontestato che il PVC redatto in data 28.6.2002 (e contenente in dettaglio gli elementi relativi ai contratti di mutuo riassunti nell'avviso di rettifica) è stato regolarmente notificato alla società contribuente, e dall'altro la società contribuente, sembra avere bene inteso quali fossero i presupposti di fatto e diritto portati a sua conoscenza con l'atto impositivo, avendo apprestato una compiuta difesa e contestato la pretesa fiscale nel merito.

La omessa considerazione di tali elementi in fatto inficia la statuizione impugnata, essendo incorso il Giudice di appello anche nel vizio logico denunciato.

3. Il **quarto motivo** sottopone all'esame della Corte la censura di omessa motivazione ex art. 360co1 n. 5 c.p.c. in quanto, secondo la ricorrente, l'affermazione della CTR che ritenuto "*infondati e non condivisibili i rilievi*" dell'Ufficio, tenuto conto delle "*chiarissime spiegazioni e ricostruzioni contabili delle operazioni irregolari*", fornite dalla società contribuente, non consentirebbe in alcun modo di comprendere l'iter logico posto a fondamento della decisione.

3.1 Il motivo è fondato, non essendo dato verificare, alla stregua degli enunciati della sentenza impugnata, quali siano le premesse in fatto ed in diritto del "decisum", risultando enucleato -con affermazioni meramente assertive- il solo giudizio conclusivo.

3.2 Costituisce principio costantemente affermato dalla Corte quello per cui il motivo di ricorso per cassazione, con il quale si facciano valere vizi della sentenza impugnata a

norma dell'art. 360 n. 5) cod. proc. civ., deve articolarsi con la precisa indicazione di carenze o lacune nelle argomentazioni in cui sia incorso il giudice di merito, ovvero con la specificazione di illogicità consistenti nell'attribuire agli elementi di giudizio un significato estraneo al senso comune, od ancora nell'indicazione della mancanza di coerenza tra le varie ragioni esposte e quindi dell'assoluta incompatibilità razionale degli argomenti e dell'insanabile contrasto degli stessi. Con detto motivo non può, invece, farsi valere la non rispondenza della ricostruzione dei fatti operata dal giudice del merito al convincimento della parte ed in particolare non può proporsi un preteso migliore e più appagante coordinamento dei dati acquisiti, poiché tali aspetti di giudizio, essendo interni all'ambito della discrezionalità di valutazione degli elementi di prova e dell'apprezzamento dei fatti, attengono al libero convincimento del giudice e non ai possibili vizi dell'iter formativo di tale convincimento, di modo che sono estranei al suddetto motivo di ricorso, che altrimenti si risolverebbe in una istanza di revisione delle valutazioni e dei convincimenti del giudice di merito (cfr. Corte cass. II sez. 6.10.1999 n. 11121; id. sez. lav. 22.2.2006 n. 3881; id. Sez. L, *Sentenza n. 6288 del 18/03/2011*; id. Sez. U, *Sentenza n. 24148 del 25/10/2013*). Ed infatti in tema di prova, spetta in via esclusiva al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, assegnando prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, nonché la facoltà di escludere anche attraverso un giudizio implicito la rilevanza di una prova, dovendosi ritenere, a tal proposito, che egli non sia tenuto ad esplicitare, per ogni mezzo istruttorio, le ragioni per cui lo ritenga irrilevante ovvero ad enunciare specificamente che la controversia può essere decisa senza necessità di ulteriori acquisizioni (cfr. Corte cass. sez. lav. 15.7.2009 n. 16499).

Tale valutazione probatoria -che attiene al merito ed è insindacabile dal Giudice di legittimità ove esente da vizi logici- deve trovare supporto in argomenti la cui esternazione, nell'apparato motivazionale che sorregge il "decisum", deve rispondere ai canoni di coerenza logica interna al discorso, segnati dall'art. 360co1 n. 5) c.p.c. con riferimento ai

principi di completezza, di causalità logica (secondo lo schema induttivo-deduttivo) e di non contraddizione.

La motivazione della sentenza deve articolarsi a tal fine in una sequenza <sup>di</sup> passaggi logici che possono schematicamente scomporsi: 1-nella ricognizione dei fatti rilevanti in ordine alla questione in diritto controversa, che vengono in tal modo a definire il “thema probandum” della fattispecie concreta oggetto della controversia; 2-nella individuazione, tra quelli ritualmente acquisiti al giudizio, degli elementi probatori dimostrativi dei predetti fatti e nella selezione di quelli ritenuti decisivi, all’esito di un giudizio di prevalenza, alla formazione del convincimento del Giudice; 3-nella indicazione delle ragioni per cui alla fattispecie concreta, come rilevata in base ai fatti provati, debbono essere ricollegati determinati e non altri effetti giuridici (ovvero le ragioni della applicazione della “regula iuris” al rapporto controverso). La carenza nell’impianto motivazionale della sentenza di alcuno dei momenti logici indicati configura un “vulnus” al principio generale secondo cui tutti i provvedimenti giurisdizionali debbono essere motivati (art. 111co6 Cost.), che può spaziare, secondo la gravità, dal vizio di insufficienza logica (art. 360co1 n. 5 c.p.c.) fino alla totale difformità della sentenza dal modello legale per assenza dell’indicato requisito essenziale (art. 360co1 n. 4 c.p.c. in relazione all’art. 132co2 n. 4 c.p.c. ed all’art. 118co1 disp. att. c.p.c.).

3.3 Più in generale deve ravvisarsi il vizio di carenza di motivazione tutte le volte in cui la sentenza non dia conto dei motivi in diritto sui quali è basata la decisione (cfr. Corte cass. V sez. 16.7.2009 n. 16581; id. I sez. 4.8.2010 n. 18108) e dunque non consenta la comprensione delle ragioni poste a suo fondamento, non evidenziando gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione (cfr. Corte cass. V sez. 10.11.2010 n. 2845) ed impedendo ogni controllo sul percorso logico-argomentativo seguito per la formazione del convincimento del Giudice (cfr. Corte cass. III sez. 3.11.2008 n. 26426, con riferimento al ricorso ex art. 111 Cost; id. sez. lav. 8.1.2009 n. 161).

3.4 Tanto premesso, la sentenza impugnata non disvela alcuno dei presupposti fattuali dai quali procede la valutazione conclusiva della infondatezza della pretesa fiscale, trattandosi di affermazione meramente tautologica, e non esplicativa-logica, quella per cui la determinazione del prezzo medio effettuata dai verbalizzanti *“si basa su dati tutt’altro che certi ed inconfutabili”*, così come rimane del tutto inesplicita l’affermazione per cui si ritengono *“chiarissime le spiegazioni e le ricostruzioni contabili”* della società contribuente, mentre particolarmente oscura -e se intesa secondo il corretto impiego della terminologia giuridica, del tutto errata in diritto- appare l’affermazione per cui la pretesa si fonda *“su semplici presunzioni non supportate da validi elementi probatori”* (quasi che nell’ordinamento la prova presuntiva rivesta un rango inferiore -quanto ad efficacia dimostrativa dei fatti- delle altre prove), difettando, quindi, tanto la individuazione dei fatti rilevati, quanto il criterio logico utilizzato per pervenire all’enunciato valutativo su quei fatti.

4. In conclusione il ricorso deve essere accolto, in relazione a tutti e quattro i motivi, e la sentenza cassata con rinvio della causa ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Lazio affinché provveda ad emendare i vizi logici riscontrati, attenendosi ai principi di diritto indicati ai precedenti paragr. 1.2, 13. e 2.2. della motivazione, liquidando all’esito anche le spese del giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

La Corte :

- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Lazio affinché provveda ad emendare i vizi logici riscontrati, attenendosi ai principi di diritto indicati ai precedenti paragr. 1.2, 13. e 2.2. della motivazione, liquidando all’esito anche le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso nella camera di consiglio 26.1.2015