

**Ordinanza n. 30183 del 15 dicembre 2017 (ud 8 novembre 2017) della Cassazione
Civile, Sez. V - Pres. CHINDEMI Domenico - Est. STALLA Giacomo Maria
IMPOSTA REGISTRO - Accertamento
PROCEDIMENTO CIVILE - Ricorso per cassazione**

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CHINDEMI Domenico	- Presidente	-
Dott. DE MASI Oronzo	- Consigliere	-
Dott. STALLA Giacomo Maria	- rel. Consigliere	-
Dott. CARBONE Enrico	- Consigliere	-
Dott. GIORDANO Luigi	- Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 13686-2012 proposto da:

PROMIVIT SRL, elettivamente domiciliato in ROMA VIA GIAMBATTISTA VICO 22, presso lo studio dell'avvocato BENEDETTO SANTACROCE, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato SALVATORE MILETO;

- ricorrente -

contro

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

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 319/2011 della COMM. TRIB. REG. di ROMA, depositata il 28/11/2011;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 08/11/2017 dal Consigliere Dott. STALLA GIACOMO MARIA.

RILEVATO IN FATTO

che:

p. 1. La Promivit srl propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 319/29/11 del 28 novembre 2011 con la quale la commissione tributaria regionale del Lazio, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione notificatole dall'agenzia delle entrate per imposta di registro, ipotecaria e catastale su atto di compravendita del 26 gennaio 2006; atto con il quale essa ricorrente aveva acquistato da Cinque Immobiliare Srl un terreno edificabile per il corrispettivo di 4 milioni di Euro, oltre Iva 20%.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che la tesi dell'amministrazione finanziaria - volta a sostenere l'esistenza, in capo alla società acquirente, di un intento elusivo finalizzato al pagamento dell'Iva in luogo dell'imposta di registro altrimenti dovuta nel caso di acquisto da privato non soggetto Iva - fosse fondata.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso la società lamenta - ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 4, - nullità della sentenza per mancanza di motivazione, ovvero per motivazione meramente apparente. Ciò per avere la commissione tributaria regionale ritenuto apoditticamente fondata la tesi dell'amministrazione finanziaria, senza farsi carico nè delle puntuali considerazioni con le quali il primo giudice (CTP Viterbo 11/02/2010) aveva invece escluso, nella specie, un intento elusivo ad essa imputabile; nè delle controdeduzioni da essa opposte all'atto di appello dell'ufficio.

Con il secondo motivo di ricorso la società lamenta - ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 5, - omessa o insufficiente motivazione in ordine a fatto controverso e decisivo per il giudizio; costituito dall'esistenza, ovvero inesistenza, di un intento elusivo in capo alla società acquirente. Intento elusivo che essa ricorrente aveva smentito in forza di molteplici argomenti

e prove, che la commissione tributaria regionale non aveva preso minimamente in considerazione.

p. 2.2 E' fondato, con assorbimento della seconda doglianza, il primo motivo di ricorso; da ritenersi avulso, in quanto adeguatamente circostanziato nella ricostruzione dei fatti di causa e nella indicazione dei documenti rilevanti ai fini della decisione, dalla censura di genericità e difetto di autosufficienza mossagli in controricorso dall'agenzia delle entrate.

Ciò posto, va premesso che la causa di nullità della sentenza ([art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 4) per difetto del requisito essenziale costituito dalla motivazione ([art. 132 c.p.c.](#), comma 1, n. 4) si riscontra non soltanto in caso di totale assenza "materiale" o "fisica" della motivazione, ma anche allorquando quest'ultima si riveli apparente; perchè apodittica e priva dell'indicazione di qualsivoglia reale vaglio critico in grado di chiarire e sostenere - in fatto ed in diritto - la decisione assunta. Al punto da precludere l'individuazione della esatta ragione decisoria accolta dal giudice e, al contempo, l'esercizio di qualsivoglia controllo sulla sua correttezza in rapporto alla fattispecie dedotta in giudizio. Questa premessa di ordine generale vale anche per le sentenze del giudice tributario le quali, per quanto ispirate anch'esse a concisione ed essenzialità (D.Lgs. n. 546 del 1992, [art. 32](#), n. 4), devono purtuttavia contenere una sufficiente e chiara esposizione dei motivi in fatto e diritto che sorreggono la decisione.

L'orientamento di questa corte di legittimità è consolidato nell'affermare che la motivazione deve considerarsi apparente (con conseguente nullità della sentenza per error in procedendo) quando essa "benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice nella formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (SSUU 22232/16).

E' su tale presupposto che è stata ritenuta omessa, perchè puramente apparente, la motivazione "per relationem" allorquando il richiamo al diverso atto processuale preso a riferimento (come l'atto di impugnazione) sia svolto "mediante mera adesione acritica", e senza indicazione nè della tesi in esso sostenuta nè delle ragioni della sua condivisione da parte del giudicante (Cass. [20648/15](#)).

Analogamente, è stata ritenuta affetta da nullità la sentenza contenente una motivazione che si limiti a dichiarare sufficienti i motivi addotti da una parte ed i, non meglio precisati, documenti da questa allegati, "senza riprodurne le parti idonee a giustificare la valutazione espressa, nè indicare la ragione giuridica o fattuale che, come emergente dall'oggetto del rinvio, il giudice abbia ritenuto di condividere" (Cass. 7402/17; v. anche Cass. [2861/17](#)).

p. 2.3 Il caso di specie si connota quale esempio tipico di motivazione apparente, laddove il giudice di appello - pur dopo aver puntualmente e diffusamente ricostruito il fatto di causa, così come le rispettive tesi difensive di parte - ha poi sorretto la propria decisione soltanto sulla base del seguente ragionamento: "il collegio giudicante ritiene che le argomentazioni e le verifiche effettuate dall'ufficio abbiano sufficientemente dimostrato ed accertato che "solo una volontà elusiva poteva giustificare questo triplice passaggio di proprietà dei terreni" con la finalità di non effettuare il pagamento della giusta percentuale di imposte di registro e di Iva prevista".

Si tratta di affermazione che - al di là della sua laconicità - non dà conto di quali "argomentazioni e verifiche effettuate dall'ufficio" siano state dal giudicante prese in considerazione e ritenute dirimenti ai fini decisori; nè in quali termini tali "argomentazioni e verifiche" avrebbero comprovato l'effettiva sussistenza, nella specie, sia di un intento elusivo in sè, sia soprattutto - della sua imputabilità alla società contribuente.

La mancata doverosa specificazione di questi elementi essenziali di causa - imprescindibili nella valutazione della corretta riqualificazione dell'atto che l'amministrazione aveva operato D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20, - appare tanto grave da risolversi, non già in una motivazione

semplicemente insufficiente ed inadeguata (eventualmente rilevante ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), bensì in una motivazione senz'altro mancante. Il che è reso tanto più evidente dalla apoditticità dell'argomento secondo cui l'intento elusivo traeva nella specie esaustivo sostegno (riproducendosi testualmente, in ciò, un'affermazione dell'ufficio appellante) dal "triplice passaggio di proprietà dei terreni".

Argomento, quest'ultimo, già disatteso, all'esito di una articolata motivazione, dal giudice di primo grado; e, inoltre, fatto oggetto di specifiche critiche da parte della società contribuente in sede di controdeduzioni all'appello dell'amministrazione finanziaria (come la stessa sentenza qui impugnata, nell'esposizione dei fatti e dell'iter processuale, evidenzia).

In particolare, dovevano costituire materia di valutazione ed oggetto di motivazione tutti quegli elementi che erano già stati ritenuti dal primo giudice idonei a confutare la prova dell'intento elusivo, così come offerta dall'agenzia delle entrate a fondamento dell'avviso di liquidazione opposto. Elementi che la società contribuente aveva ripreso in appello al fine di contrapporli ai motivi di impugnazione formulati dall'ufficio, così enucleabili: - la sussistenza nell'operazione di un interesse economico esulante il solo risparmio fiscale (individuato dall'ufficio nel pagamento dell'Iva deducibile, in luogo dell'imposta di registro alternativemente dovuta in caso di acquisto da privato); - l'opzione irrevocabile di vendita concessa a Promivit nell'ottobre 2005 dalla acquirente intermedia Enne srl; - l'asserita estraneità di Promivit al "triplice passaggio di proprietà dei terreni" (dal fiduciario Delfino alla Enne srl; da questa alla Cinque Immobiliare srl; infine da questa alla ricorrente); - l'affermata imputabilità dell'eventuale disegno elusivo, o forse anche evasivo, alla sola famiglia R.- P., reale proprietaria del terreno e delle società immobiliari interposte (una delle quali, la Enne srl, sarebbe poi stata ceduta ad un prestanome, e risultata inadempiente agli obblighi fiscali derivanti dall'operazione, fatti su di essa convergere).

Ebbene, si tratta di aspetti che il primo giudice aveva specificamente considerato, e che il giudice di appello - stante la finalità di "revisione" della prima decisione attribuita dall'ordinamento al giudizio di gravame - ben avrebbe potuto, com'è ovvio, disattendere (in riforma della prima decisione e nell'ambito dei proposti motivi di impugnazione), dandone però una motivazione circostanziata, reale e critica.

Al contrario, dalla "motivazione" adottata, si evince che il giudice di appello ha infine condiviso la tesi dell'amministrazione finanziaria, ma non è dato comprendere le ragioni di tale condivisione.

La sentenza va dunque cassata, con rinvio alla commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione; la quale riesaminerà la fattispecie decidendo motivatamente l'appello. Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo;
- cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della quinta sezione civile, il 8 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 15 dicembre 2017