Sentenza del 08/05/2019 n. 12131 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - REDDITI DI IMPRESA - DETERMINAZIONE DEL REDDITO - PLUSVALENZE PATRIMONIALI Reddito da plusvalenza - Art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 147 del 2015 - Efficacia retroattiva - Retroattività - Conseguenze - Accertamento - Valore dichiarato ai fini dell'imposta di registro - Rilevanza - Esclusione - Onere della prova - Riparto.

Massima:

In tema di imposte sui redditi, la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 147 del 2015, avente efficacia retroattiva, esclude che l'Amministrazione finanziaria possa determinare, in via induttiva, la plusvalenza realizzata dalla cessione di immobili e di aziende solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria o catastale, dovendo l'Ufficio individuare ulteriori indizi, gravi, precisi e concordanti, che supportino l'accertamento del maggior corrispettivo rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, su cui grava la prova contraria.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. B.B.A.G. impugnò, davanti alla CTP di Lecco, l'avviso di accertamento che recuperava a tassazione IRPEF, e relative addizionali, per l'annualità 2004, la plusvalenza, non dichiarata, derivante dalla cessione di alcuni terreni edificabili, di cui essa era comproprietaria con il coniuge P.A..

2. La CTP di Lecco, con sentenza n. 91/02/2010, accolse il ricorso.

3. La CTR della Lombardia, con la sentenza in epigrafe, ha accolto il gravame dell'Agenzia, per un verso, ritenendo che, in conformità del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere, in via induttiva, alla determinazione della plusvalenza realizzata con la cessione, a titolo oneroso, di beni immobili,

sulla base del valore accertato ai fini dell'imposta di registro, incombendo, in tale caso, sul contribuente l'onere di dimostrare di avere venduto ad un prezzo minore; per altro verso, negando rilevanza probatoria agli elementi - una perizia di stima del valore dei terreni, e documentazione bancaria - addotti dalla contribuente a sostegno del diverso valore indicato nel rogito di compravendita.

4. La contribuente ha proposto ricorso, per quattro motivi, per la cassazione di questa sentenza della CTR lombarda, al quale l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

5. In seguito al decesso della contribuente, sono intervenuti i suoi eredi legittimi, con atto di costituzione, i quali hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

a. Preliminarmente, si appalesa ammissibile l'intervento degli eredi legittimi della ricorrente (deceduta in data 28/11/2013, dopo la notifica del ricorso del 27/03/2013), avvenuto, ritualmente, con atto di costituzione notificato a controparte, corredato della documentazione a riprova della successione mortis causa.

Va ribadito, al riguardo, l'orientamento di questa Corte, per il quale, anche nella prospettiva della piena tutela delle altre parti processuali, già costituite: "Nel caso di morte della parte durante il giudizio di legittimità, avvenuta dopo la sua costituzione in giudizio mediante deposito del ricorso o del controricorso, il successore ha facoltà di intervenire nel giudizio, con un atto avente natura sostanziale di atto di intervento (nel quale può essere rilasciata la procura a difensore iscritto nell'albo speciale) che deve essere notificato alla controparte, in vista dell'assicurazione del contraddittorio sulla nuova manifesta legittimazione, non potendo l'intervento detto aver luogo con il mero deposito di un atto nella cancelleria della S.C. e stante l'esigenza di assicurare a tale atto una forma simile a quella del ricorso e del controricorso. Tuttavia, la nullità derivante dall'omissione della notificazione è sanata se le controparti costituite accettino il contraddittorio senza eccezioni." (Cass. 31/03/2011, n. 7441; in senso conforme: Cass. 22/02/2016, n. 3471; Cass. sez. un. 3/11/2017, n. 26145, in motivazione; Cass. 30/01/2019, n. 2607).

1. Con il primo motivo del ricorso, denunciando: "Violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 68, comma 1 e del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 2, nonchè degli artt. 2697-2729 c.c. in tema di prova con riferimento al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4", si censura la sentenza della CTR per avere erroneamente affermato che l'Amministrazione finanziaria possa determinare la plusvalenza, ai fini IRPEF, mediante l'utilizzo del solo valore di mercato del bene alienato, definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro, con ciò ponendo a carico del contribuente l'onere di dimostrare di avere percepito un prezzo più basso, ossia l'onere di provare un fatto negativo (cioè di non avere incassato più di quando dichiarato nell'atto), ferma la precisazione che, nella specie, per il 2004, la venditrice non aveva conseguito alcuna plusvalenza, avendo optato per l'imposta sostitutiva (L. n. 448 del 2001, ex art. 7), interamente pagata con riferimento al valore dei beni, risultante da una perizia asseverata, rivalutato al 2004.

2. Con il secondo motivo, denunciando: "Violazione o falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., comma 1 - Omesso esame delle prove prodotte dal contribuente nella fase di merito e

conseguente sussistenza della fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", si censura la sentenza impugnata per avere erroneamente affermato che gli elementi probatori forniti dall'interessata non erano idonei a dimostrare che essa aveva effettivamente percepito il prezzo indicato nell'atto di trasferimento immobiliare.

3. Con il terzo motivo, denunciando: "Violazione o falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 68, comma 1 e comma 7, lett. "f", - omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.", si censura la sentenza impugnata per non avere considerato che la contribuente aveva dimostrato che, nel 2004, non aveva incassato alcun prezzo, per effetto della dilazione di pagamento pattuita nell'atto pubblico di compravendita, datato 30 giugno 2004, per il quale le rate del prezzo dovevano essere corrisposte nel 2005, sicchè, nell'anno oggetto di accertamento (2004), non si era realizzata alcuna plusvalenza tassabile.

4. Con il quarto motivo, denunciando: "Nullità della sentenza d'appello ex 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia su domanda proposta dal contribuente e conseguente violazione dell'art. 112 c.p.c.", si fa valere la nullità della sentenza impugnata che non avrebbe esaminato la domanda, ritualmente proposta, concernente la violazione dell'art. 68, comma 1 e comma 7, lett. f, TUIR, da parte dell'Organo fiscale, cui era addebitabile di non avere accertato la reale inesistenza della plusvalenza, nell'anno 2004, considerato dall'atto impositivo.

5. Il primo e il secondo motivo, da esaminare congiuntamente per connessione, sono fondati.

La CTR, accogliendo l'appello dell'Agenzia, ha criticato la sentenza del giudice provinciale per essersi discostata dal radicato orientamento di legittimità, secondo cui: "l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale, realizzata a seguito di cessione immobiliare, sulla base del valore accertato definitivamente ai fini dell'imposta di registro, e (...) è onere probatorio del contribuente vincere la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere, in concreto, venduto ad un prezzo inferiore (....)" (cfr. pag. 2 della sentenza impugnata).

Dopodichè, la Commissione tributaria lombarda ha escluso che la perizia di stima e la documentazione bancaria prodotte dalla contribuente fossero idonee a dimostrare l'inesistenza della plusvalenza tassabile.

Al riguardo, si deve richiamare l'indirizzo della Corte, recentemente ribadito nella controversia promossa da P.A., marito della ricorrente, in relazione alla medesima vicenda tributaria (Cass. 30 gennaio 2019, n. 2610), per il quale le asserzioni del giudice regionale ripercorrono l'orientamento interpretativo della disciplina anteriore alla introduzione del D.Lgs. n. 147 del 2015, art. 5, comma 3.

Quest'ultima norma ha espressamente disposto che: "Il TUIR, artt. 58, 68, 85 e 86, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5, 5 bis, 6 e 7, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonchè per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile

soltanto sulla base del valore, anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.".

Sulla scia della novella legislativa, la cui norma appena richiamata vale come interpretazione autentica della previgente disciplina, con efficacia retroattiva, dunque, questa Corte ha mutato orientamento e ha statuito che, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 5 cit. esclude che l'Amministrazione possa ancora procedere a determinare, in via induttiva, la plusvalenza realizzata a seguito di cessione di immobile o di azienda solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro (da ultimo, ord. 9513/2018; inoltre ord. n. 19227/2017; sent. n. 12265/2017; sent. n. 6135/2016; ord. n. 11543/2016).

Pertanto, (come precisato da Cass. 30/01/2019, n. 2610), l'automatica trasposizione del valore dato al cespite ai fini dell'imposta di registro in sede di accertamento della plusvalenza per la tassazione IRPEF, non trova più ingresso in sede di valutazione della prova, nel senso che non è possibile ricondurre a quel solo dato il fondamento dell'accertamento, dovendo invece provvedere l'Ufficio a individuare ulteriori indizi, dotati di precisione, gravità e concordanza, che supportino adeguatamente il diverso valore della cessione rispetto a quanto dichiarato dal contribuente.

Allegate le prove, anche presuntive, spetterà poi a quest'ultimo, con prova contraria, contraddire alle risultanze probatorie offerte dall'Agenzia.

La decisione della CTR non si è attenuta ai suddetti principi e, quindi, va cassata.

6. Gli altri motivi sono assorbiti per effetto dell'accoglimento dei primi due.

7. In definitiva, accolti il primo e il secondo motivo, assorbiti il terzo e il quarto, la sentenza è cassata, con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, alla quale è demandato di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso, dichiara assorbiti il terzo e il quarto motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, alla quale demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 8 maggio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza