Sentenza del 23/01/2019 n. 1790 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con atto notarile del 29.11.2006, registrato il successivo 9.1.2007, L.L. trasferiva alla soc. Area Costruzioni di A. B. & C. sas la proprietà di un appezzamento di terreno edificatorio ubicato in Pontecagnano (Sa) il cui corrispettivo era costituito dalla cessione di unità immobiliari a destinazione commerciale ed artigianale a costruirsi per un valore del terreno dichiarato in Euro 290.530, che l'Ufficio sottoponeva a valutazione ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52, elevandolo in Euro 1.109.504 e notificando un avviso di liquidazione per maggiori imposte di registro, ipotecarie e catastali.

2. L.L. e la società acquirente impugnavano l'atto impositivo innanzi alla locale CTP, che accoglieva parzialmente il ricorso riducendo ad Euro 710.000 il valore accertato; sull'appello dei contribuenti la CTR confermava la gravata sentenza evidenziando l'inapplicabilità alla fattispecie concreta della L. n. 88 del 2009, art. 24, non avendo tale norma, di natura procedimentale, efficacia retroattiva e ritenendo che l'atto impositivo avesse assolto all'obbligo di motivazione del maggior valore attribuito avvalendosi di criteri astratti.

3. Avverso la sentenza della CTR hanno proposto ricorso per Cassazione L.L. e la soc. Area Costruzioni di A. B. & C. sas svolgendo tre motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito depositando controricorso.

4. All'esito dell'adunanza camerale del 16.10.2014 disposta ex art. 380 bis c.p.c., il Collegio ha rimesso la causa alla pubblica udienza;

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, intestato violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 43, 51 e 52, della L. n. 88 del 2009, art. 241, nonchè degli artt. 2697 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, i ricorrenti criticano la sentenza per aver confermato la correttezza dell'atto impositivo nell'importo ricalcolato dal giudice di primo grado, che ha determinato il maggior valore venale in comune commercio esclusivamente su un mero riscontro dei dati OMI (Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia del Territorio); detto criterio di accertamento potrebbe solo costituire una base di partenza per la valutazione dei beni ma non sarebbe da sè solo idoneo a costituire presunzione grave, precisa e concordante, in grado di poter soddisfare l'onere probatorio incombente sull'amministrazione finanziaria circa la sussistenza della plusvalenza che giustifica la rettifica del valore/corrispettivo dichiarato dai contraenti nell'atto sottoposto a tassazione.

1.1 Con il secondo motivo viene dedotta violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. art. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, in quanto l'interpretazione fornita dalla Corte territoriale della non retroattività della L. n. 88 del 2009, art. 24, che ha escluso la possibilità di recuperare a tassazione un maggior imponibile attraverso il solo ricorso ai valori OMI, perchè trattasi di norma sul procedimento e non di diritto sostanziale, la quale contrasterebbe con il principio del "favor rei" sancito dal D.Lvo del 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3.

1.2 Viene, infine, censurata la sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c. (error in procedendo) anche come vizio per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio ed in particolare per non aver esaminato i documenti di comparazione relativi alla vendita di un terreno confinante con analoga destinazione urbanistica allegati nei giudizi di primo e secondo grado.

2.1 primi due motivi, da trattarsi congiuntamente stante la loro intima connessione, sono fondati.

2.1 Va innanzitutto precisato che il primo motivo di doglianza è stato correttamente qualificato non come un vizio di motivazione della sentenza ma come violazione di legge.

Ciò in quanto, come insegna l'orientamento di questa Corte "In tema di presunzioni, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione e concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360 c.p.c., n. 3 (e non già alla stregua del n. 5 dello stesso art. 360 c.p.c.), competendo alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di proclamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta" (cfr. Cass. 19485/2017, 17535/2008 e 17457/2007).

2.2 Risulta non contestato, in punto di fatto, come lo scostamento fra i valori dichiarati in atto e quelli indicati nell'atto impositivo sia stato accertato esclusivamente sulla scorta dati astratti desunti dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI).

2.3 La questione sottoposta allo scrutinio della Corte verte, quindi, sull'assolvimento da parte dell'Ufficio fiscale dell'onere probatorio della maggiore imposta del registro per il valore venale in comune commercio dei beni sulla sola base di dati estratti dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare.

2.4 Sul punto va chiarito come la L. n. 88 del 2009, art. 24(legge di adeguamento alla dir. comunitaria n. 2006/112/CE) non è intervenuto su alcuna disposizione della normativa sul registro, ma ha eliminato le disposizioni contenute nel D.L. n. 223 del 2006, art. 35, convertito in L. n. 2006 (c.d decreto "Visco-Bersani ") che al D.P.R. 29 settembre 1973, art. 39, comma 1, lett. d (in materia di redditi di imprese di persone fisiche) e al D.P.R. 26 ottobre 1972, art. 54, comma 3 (in materia di Imposta sul valore aggiunto), avevano introdotto la presunzione legale relativa c.d." juris tantum," - di corrispondenza del corrispettivo negoziale al valore normale del bene risultante dalla banca dati del mercato immobiliare.

La legge comunitaria ha quindi ripristinato, con riferimento alle imposte dirette e all'Iva, il precedente regime normativo in base al quale, in generale, l'esistenza di attività non dichiarate può essere desunta "anche sulla base di presunzioni semplici, purchè siano gravi, precise e concordanti ".

2.5 Questa Corte, in tema di accertamento dei redditi di impresa, ha statuito, con riferimento alle imposte dirette che il mutato quadro normativo, stante la sua finalità di adeguamento al diritto dell'Unione Europea, spiega effetto retroattivo ditalchè l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla cessione di beni immobili non può essere fondato soltanto sulla sussistenza di uno scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore normale del bene quale risulta dalle quotazioni OMI, ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti (Cass. n. 9474 del 2017).

E' stata, quindi, data continuità anche con riferimento alle fattispecie ricadenti nel periodo anteriore all'entrata in vigore della L. comunitaria n. 88 del 2009, all'orientamento più volte affermato dalla Corte di Cassazione secondo il quale le quotazioni OMI non costituiscono fonte tipica di prova, ma strumento di ausilio e indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa, idonee solo per "valori di massima" (Cass. 25707/2015) e il riferimento alle stime effettuato sulla base dei valori OMI, per aree edificabili nel medesimo comune, non è quindi idoneo e sufficiente a rettificare il valore dell'immobile, tenuto conto che il valore dello stesso può variare in funzione di molteplici parametri quali l'ubicazione, la superficie, la collocazione nello strumento urbanistico, nonchè lo stato delle opere di urbanizzazione (Cass. n. 18651 del 2016).

Del resto l'efficacia retroattiva della reintroduzione del regime delle presunzioni semplici della corrispondenza in materia di imposte sui redditi ed Iva del corrispettivo negoziale al valore normale del bene, per effetto dell'entrata in vigore della L. comunitaria del 2008, è stata ribadita dalle circolari n. 18/E del 14 marzo 2010 e n. 11 del 16 febbraio 2007.

2.6 Non vi sono motivi per non estendere i suesposti principi anche alla disciplina dell'imposta di registro in aderenza a quanto quanto affermato dalla recente giurisprudenza della Corte di legittimità (Cass.nr 11439 del 2018 e 21813/2018). Come sopra rilevato la disciplina introduttiva del regime delle presunzioni legali tratte dai dati OMI, abrogata con la L. n. 88 del 2009, era limitata alla determinazione del valore del bene in materia di imposte dirette e all'Iva.

Con riferimento all'imposta del registro la L. n. 131 del 1986, art. 52, rimasto immutato, prevede, per la determinazione del "valore venale superiore in comune commercio" in rettifica ai valori dichiarati nell'atto avente ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, accanto ai criteri di calcolo comparativo e reddituale, l'ulteriore modalità - residuale - del ricorso "ad ogni altro elemento di valutazione anche sulla base di elementi forniti dai comuni".

2.7 Ne consegue che lo scostamento tra prezzo dichiarato e valore OMI, a prescindere dall'efficacia retroattiva della L. n. 88 del 2009 che, si ribadisce, è intervenuta nel settore delle imposte dirette e dell'Iva, va considerato, anche con riferimento alla materia dell'imposta del registro, secondo l'orientamento giurisprudenziale sopra riportato, alla stregua di una presunzione semplice che, da sè sola, non è munita dei requisiti di gravità, precisione e

concordanza e quindi in mancanza di ulteriori elementi non legittima la pretesa della maggiore imposta.

2.8 La CTR non ha fatto buon governo dei principi espressi, atteso che, sul semplice presupposto delle quotazioni OMI, ha ritenuto provato l'accertamento di valore degli immobili oggetto di compravendita, con conseguente maggiore irrogazione di imposte di registro, ipotecarie e catastali.

2.9 L'accoglimento dei primi due motivi è assorbente ed esonera questo Collegio dall'esame della residua censura.

3. Il ricorso va, pertanto, accolto, e la sentenza impugnata cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, va accolto il ricorso introduttivo proposto dai contribuenti.

3.1 Le spese di lite dell'intero giudizio, in ragione del recente consolidarsi della giurisprudenza di legittimità sulle questioni oggetto di causa rispetto all'epoca della introduzione della lite, vanno interamente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso proposto dai contribuenti. Compensa interamente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 19 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 gennaio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza