Sentenza del 19/11/2019 n. 29970 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L.P.G., in proprio e quale procuratore speciale di L.P.A.M., L.P.F. e L.P.U. - il primo giugno 2007 - trasferiva alla società S. le quote di sua proprietà e quelle dei suoi rappresentati, relative ad un'area di parcheggio in zona Fiumicino nonchè, in proprio, gli immobili di sua proprietà esclusiva siti uno nel Comune di Roma e una villa nel Comune di Montefranco. L'Agenzia delle entrate accertava il maggior valore dei cespiti sulla base dei valori OMI, imputando complessivamente a tutti i contribuenti le maggiori imposte, oltre sanzioni e interessi.

L.P.A.M., L.P.F. e L.P.U. impugnavano, innanzi alla CTP di Roma, l'avviso di rettifica e liquidazione relativo all'atto di compravendita sopra indicato. I contribuenti lamentavano la carenza di legittimazione passiva rispetto alla tassazione applicata dall'amministrazione concernente gli immobili di esclusiva proprietà di L.P.G. trasferiti alla società S. e chiedevano l'annullamento dell'avviso per l'insussistenza della plusvalenza, tenuto conto che il parcheggio era ubicato in strada senza uscita adiacente alla ferrovia, luogo isolato e difficile accesso.

La CTP respingeva il ricorso con sentenza appellata dai contribuenti.

La CTR rigettava l'appello, ignorando l'eccezione relativa all'estraneità dei ricorrenti agli atti di trasferimento degli immobili di proprietà esclusiva di L.P.G. e ritenendo i parametri OMI - utilizzati dall'Agenzia - idonei ad integrare gli elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51; ulteriormente argomentando l'irrilevanza probatoria della perizia di stima depositata dai ricorrenti.

Ricorrono per la cassazione della sentenza n. 112/6/2013 depositata il 16.04.2013, L.P., L.P.F. e L.P.U., svolgendo otto motivi.

L'Agenzia delle Entrate non ha svolto difese, depositando nota per la partecipazione all'udienza pubblica.

Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del primo motivo di ricorso.

Motivi della decisione

2. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata, denunciando, ex art. 360 c.p.c., n. 4, violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere i giudici regionali ignorato l'eccezione secondo la quale l'Agenzia delle Entrate aveva contestato a tutte le parti venditrici le maggiori imposte

senza tener conto che non tutti gli immobili ceduti appartenevano alle medesime parti e che gli odierni ricorrenti avevano ceduto esclusivamente le quote di proprietà dell'area destinata a parcheggio.

3.In via subordinata con la seconda censura si lamenta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio ex art. 360 c.p.c., n. 5 prospettando la medesima doglianza.

4.Con il terzo motivo in via ulteriormente subordinata si lamenta, ex art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21 e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, per avere i giudici regionali applicato erroneamente il disposto delle norme citate, secondo le quali se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente per la loro intrinseca natura le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto; mentre se tra le singole disposizioni ricorre un rapporto di necessaria derivazione l'imposta va corrisposta con riferimento alla disposizione che determina l'imposizione più onerosa.

5.In via ulteriormente gradata si lamenta, ex art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3 e art. 52; per avere il decidente ritenuto la congruità dei valori OMI, che, al contrario, integrano mere presunzioni semplici, prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza che caratterizzano le presunzioni legali relative e per aver ignorato che i valori OMI non possono da sole integrare una sufficiente motivazione dell'atto impositivo ex art. 52 citato.

6.Infine con il quinto motivo lamentano i ricorrenti, ex art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione dell'art. 2729 c.c. e dell'art. 11 Cost. per avere i giudici regionali attribuito rilevanza probatoria ai valori OMI, nonostante l'assenza dei requisiti necessari che caratterizzano le presunzioni legali relative.

7. Occorre considerare preliminarmente che, in virtù del principio della ragione più liquida (che consente di modificare l'ordine logico-giuridico delle questioni da trattare di cui all'art. 276 c.p.c., in adesione alle esigenze di celerità del giudizio e di economia processuale di cui agli artt. 24 e 111 Cost., posto che l'accertamento della sussistenza di eventuali motivi di inammissibilità, anche se logicamente preliminare, non potrebbe in ogni caso condurre ad un esito del giudizio più favorevole per il convenuto: Cass. 19 giugno 2017, n. 15064; Cass. 18 novembre 2016, n. 23531) appare opportuno esaminare innanzitutto il merito della questione sollevata con la terza censura.

Essa è fondata.

In tema di imposta di registro, è onere dell'Amministrazione finanziaria provare in giudizio l'effettiva sussistenza dei presupposti applicativi del criterio di rettifica indicato nell'avviso di liquidazione (Cass. 25 marzo 2011, n. 6914; Cass. 6 giugno 2016, n. 11560; Cass. 9 maggio 2017, n. 11270).

In tale prospettiva, le quotazioni OMI costituiscono uno strumento di ausilio ed indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa, sicchè, quali nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza, utilizzabili dal giudice ai sensi dell'art. 115 c.p.c., comma 2, sono idonee solamente a "condurre ad indicazioni di valori di larga massima" (Sez. 6 - 5, n. 25707 del 21/12/2015).

Ai fini delle imposte d'atto, pertanto, e contrariamente a quanto avveniva in materia di IVA e di imposte dirette, non opera alcuna presunzione finalizzata a recuperare a tassazione l'imponibile non dichiarato, ancorchè si accertasse una divergenza tra il prezzo o corrispettivo dichiarato in atto dalle parti e "il valore venale in comune commercio".

A tal fine va evidenziato che alla disciplina del D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 3, convertito in L. n. 248 del 2006, che, integrando il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), attribuiva valore di presunzione legale al valore normale dell'immobile risultante dalle quotazioni OMI al fine della determinazione del corrispettivo di cessione del cespite immobiliare, seguì poi la disciplina introdotta dalla L. n. 244 del 2007, che, nell'intento di regolare il valore probatorio attribuibile alle quotazioni OMI per le fattispecie negoziali insorte in epoca anteriore alla normativa del 2006, dispose all'art. 1, comma 265 che "In deroga alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 1, comma 2, per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006 deve intendersi che le presunzioni di cui al D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, commi 2, 3 e art. 23-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, valgano, agli effetti tributari, come presunzioni semplici.".

Seguì infine la L. n. 88 del 2009 (legge comunitaria 2008), che con l'art. 24 comma 5 intervenne di nuovo sull'art. 39 citato, eliminando la presunzione legale introdotta dal citato art. 35. Ciò a seguito del parere motivato del 19 marzo 2009 della Commissione Europea, la quale, nell'ambito del procedimento di infrazione n. 2007/4575, aveva rilevato l'incompatibilità -in relazione specificamente all'IVA, ma con valutazione ritenuta estensibile dal legislatore nazionale anche alle imposte dirette- delle disposizioni del 2006 con il diritto comunitario; l'intervento modificativo del 2009 ha così ripristinato il quadro normativo anteriore al luglio 2006.

Nella successione di leggi si è pertanto definitivamente persa la presunzione legale del valore dei cespiti secondo il valore normale emergente dalle quotazioni OMI. Ciò tuttavia non ha escluso del tutto il riferimento a tali quotazioni. A tal fine questa Corte ha ripetutamente affermato che in tema di accertamento dei redditi d'impresa, in seguito alla sostituzione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 ad opera della L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5, che, con effetto retroattivo - stante la sua finalità di adeguamento al diritto dell'Unione Europea - ha eliminato la presunzione legale relativa di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore normale degli stessi introdotta dall'art. 35 cit., così ripristinando il precedente quadro normativo in base al quale l'esistenza di attività non dichiarate può essere desunta "anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti", l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla predetta 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., sent. n. 9474/2017; n. 26487/2016; n. 24054/2014; da ultimo cfr. anche ord. n. 11439/2018; n. 2155/2019).

Si può ritenere, conclusivamente, che il ruolo delle quotazioni OMI, ai fini dell'accertamento di un maggior valore, in tale settore è rimasto invariato, anche dopo l'introduzione della legge comunitaria citata ovvero che le stesse hanno valore meramente indiziario, continuando ad aver rilievo i criteri richiamati dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51.

Ed invero, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3, elenca i criteri, alternativi e pariordinati che possono essere adottati dall'Amministrazione in sede di rettifica del valore D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 52; difatti, l'Ufficio che ritenga il valore venale dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51 superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, in fase di rettifica può correttamente riferirsi o "ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie... che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni ovvero al reddito netto di cui gli immobili siano suscettibili nonchè ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni" (criteri, peraltro, indicati nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 27/7/2007).

Del resto, l'effetto delle norme in materia di valore normale, introdotte dalla L. n. 296 del 2005, art. 1, comma 296, nell'ambito del testo unico del registro (D.P.R. n. 131 del 1986) non è stata quella di stabilire una presunzione legale basata sui valori desumibili dalla banca dati OMI, bensì quella, di consentire l'individuazione attraverso il provvedimento del Direttore - dei criteri per la determinazione periodica del valore normale dei fabbricati prevedendo; si legge nelle motivazioni di detto atto che "le disposizioni del presente provvedimento rispondono all'esigenza di determinare periodicamente in modo unitario il valore normale degli immobili oggetto di compravendita nei settori dell'imposta sul valore aggiunto, delle imposte sui redditi e dell'imposta di registro, individuando i criteri per la determinazione periodica del valore normale dei fabbricati".

Detti criteri non si esauriscono nelle rilevazioni OMI, le quali devono essere integrati dagli ulteriori criteri o griglie indicati espressamente da detto provvedimento.

Il riferimento alle stime effettuato sulla base dei valori OMI, per aree 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, peraltro indicati nel citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia (Cass. n. 18651 del 2016).

E' peraltro singolare che la tesi sostenuta dall'Agenzia ricorrente si ponga in contrasto con la propria circolare n. 18/E del 14.4.2010, in cui, richiamando la precedente circolare n. 11 del 16 febbraio 2007, che aveva affermato (paragrafo 12.4) "che la norma introdotta dal D.L. n. 223 del 2006 (e - a maggior ragione - la successiva norma abrogativa) ha "natura procedimentale- e che, pertanto, -ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta ancora accertabili -", dà espressamente atto che è "venuta meno la presunzione legale relativa a favore dell'ufficio". che "lo scostamento dei corrispettivi dichiarati per le cessioni di beni immobili rispetto al valore normale torna a costituire elemento presuntivo semplice" e che "gli uffici coltiveranno il contenzioso qualora, in sede di controllo, l'infedeltà del corrispettivo dichiarato sia sostenuta, oltre che dal mero riferimento allo scostamento dello stesso rispetto al prezzo mediamente praticato per immobili della stessa specie o similari, anche da ulteriori elementi presuntivi idonei ad integrare la prova della pretesa (quali, a titolo meramente esemplificativo, il valore del mutuo qualora di importo superiore a quello della compravendita, i prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati con la ricostruzione dei ricavi sulla base delle risultanze delle indagini

finanziarie, i prezzi che emergono da precedenti atti di compravendita del medesimo immobile)".

A tanto, peraltro, l'Agenzia delle entrate si è determinata a seguito della promulgazione della L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5 (Legge Comunitaria 2008), che ha modificato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 (così come l'omologo D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 in tema di IVA), eliminando le disposizioni introdotte dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35: ciò a seguito di un parere motivato del 19 marzo 2009 della Commissione Europea, la quale, nell'ambito del procedimento di infrazione n. 2007/4575, aveva rilevato l'incompatibilità - in relazione, specificamente, all'IVA - ma ritenuta estensibile dal legislatore nazionale anche alle imposte dirette (abrogando le disposizioni relative all'una ed alle altre) e da questa Corte anche alle imposte di registro - di tali disposizioni con il diritto comunitario.

E" stato in tal modo ripristinato il quadro normativo anteriore al luglio 2006 con la soppressione della presunzione legale (ovviamente relativa) di corrispondenza del corrispettivo effettivo al valore normale del bene, con la conseguenza che tutto è rimesso alla valutazione del giudice, il quale può, in generale, desumere l'esistenza di attività non dichiarate "anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti": e ciò - deve intendersi - con effetto retroattivo, stante la ragione di adeguamento al diritto comunitario che ha spinto il legislatore nazionale del 2009 ad intervenire (cfr. nn. 12481, 10673, 9479 e 9474 del 2018; n. 30158/2017; n. 26487/ 2016; Cass., n. 20429/2014).

Il ricorso deve essere pertanto accolto con riferimento all'ultimo motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata.

Sussistono i presupposti per la compensazione delle spese processuali di merito, non potendosi prescindere da una complessiva valutazione dell'esito del giudizio. Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:

- Accoglie il quinto motivo del ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso dei contribuenti;

- Compensa le spese del giudizio di merito;

condanna l'Agenzia alla refusione delle spese sostenute dai contribuenti che liquida in Euro 6.500,00, oltre rimborso forfettario, iva e cpa come per legge. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione tributaria della Corte di Cassazione, il 11 settembre 2019.

Depositato in cancelleria il 19 novembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza