

Sentenza del 08/02/2025 n. 3193 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO CHE:

Con ricorso proposto alla Commissione tributaria provinciale di Napoli, la R. Srl impugnava l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate, con riferimento all'anno 2008, le aveva contestato il mancato versamento di ritenute Irpef alla fonte. L'imposta accertata era collegata ad altro avviso di accertamento, con il quale, per il medesimo anno, l'Agenzia delle entrate aveva riscontrato ricavi superiori rispetto a quelli dichiarati, derivanti da compravendite immobiliari, ed aveva presunto l'avvenuta distribuzione di utili extrabilancio.

In primo grado, l'impugnazione veniva accolta dalla C.t.p., sulla base della considerazione che l'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto documentare l'accertamento dei maggiori ricavi con indagini di natura bancaria, da cui rilevare movimentazioni non coerenti con il fatturato dichiarato, non essendo sufficiente il mero scostamento tra il prezzo di vendita indicato negli atti di cessione degli immobili e le valutazioni OMI, relative al prezzo medio sul mercato applicato per beni simili.

Avverso tale decisione, proponeva appello l'Agenzia delle entrate, deducendo che l'accertamento si era basato non solo sullo scostamento tra i prezzi dichiarati e quelli indicati nelle valutazioni OMI, ma anche dal confronto tra i corrispettivi indicati negli atti di cessione e gli importi richiesti in mutuo dagli acquirenti. Evidenziava, inoltre, che le valutazioni OMI potevano essere considerati indizi idonei ai fini della formazione della prova presuntiva.

I giudici di appello riformavano integralmente la sentenza impugnata, ritenendo che l'accertamento fosse legittimo, in quanto basato non solo sullo scostamento dalle valutazioni OMI, che ben potevano essere valutate quali indizi, ma anche su altri elementi, quali i prezzi risultanti dalle indagini finanziarie e quelli che emergevano da precedenti atti di compravendita del medesimo immobile. Rilevavano, inoltre, che il contribuente non aveva puntualmente illustrato i motivi che rendevano inapplicabili tali valutazioni al caso di specie.

Avverso tale decisione proponeva ricorso per cassazione la R. Srl, sulla base di sei motivi, ai quali resisteva con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Il Pubblico Ministero depositava memoria, con cui chiedeva il rigetto del ricorso, attesa l'infondatezza dei primi tre motivi di doglianza e l'inammissibilità dei restanti, evidenziando che l'accertamento non si basava solo sulle valutazioni OMI, ma anche sugli importi delle somme mutate, superiori ai corrispettivi indicati negli atti di vendita.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di doglianza, la società R. Srl deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 39 , comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1973, come modificati dall' art. 24 della L. n. 88 del 2009 (legge comunitaria 2008), anche in relazione alla Circolare n. 18/E/2010 dell'Agenzia delle entrate, nonché dell' art. 2729 c.c., in relazione all' art. 360 , n. 3, c.p.c., non avendo la C.t.r. considerato che l'amministrazione finanziaria non poteva fondare l'accertamento sul solo scostamento tra il corrispettivo dichiarato ed il valore OMI, laddove non supportato da altri validi elementi indiziari. Evidenza, per contro, che l'Ufficio si era limitato a prendere in esame dieci atti di compravendita, stipulati dalla società ricorrente nel 2008, verificando che i prezzi ivi dichiarati non erano conformi a quelli OMI e rilevando che l'entità del mutuo era superiore, senza procedere ad alcuna indagine finanziaria sui conti del contribuente; senza compiere alcun sopralluogo per verificare l'effettivo valore commerciale dei beni alienati e l'effettivo valore dei prezzi di compravendita di immobili simili nella stesa zona; senza, infine, considerare che il saldo del prezzo era stato pagato dagli acquirenti mediante assegno e non mediante girata del netto ricavo del mutuo.

2. Con il secondo motivo di doglianza, la società R. Srl deduce la nullità della sentenza e del procedimento ex art. 360 , comma 4, c.p.c., per violazione degli artt. 115 , 116 e 132 c.p.c., nella parte in cui la C.t.r. aveva affermato che la presunzione basata sui dati OMI era "corroborata da ulteriori elementi, ovvero i prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati sulla base delle risultanze delle indagini finanziarie, i prezzi che emergono da precedenti atti di compravendita del medesimo immobile". Tuttavia, nell'accertamento non si faceva alcun riferimento ad indagini finanziarie da cui sarebbero emersi prezzi differenti, né a precedenti atti di compravendita relativi ai medesimi immobili. Per contro, l'accertamento era fondato solo sullo scostamento tra i prezzi indicati negli atti e le valutazioni OMI e sul rilievo che il valore dei mutui contratti, unitamente agli acconti già versati dagli acquirenti, portava ad un corrispettivo superiore a quanto dichiarato negli atti di compravendita.

3. Con il terzo motivo di doglianza, la R. Srl deduce la violazione dell' art. 2697 c.c. e dell' art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., anche in relazione alla circolare dell'Agenzia delle entrate 18/E/2010 , avendo la C.t.r. addebitato al contribuente la responsabilità processuale di non aver provato i motivi per i quali i valori dedotti dall'Ufficio non erano applicabili al suo caso, così violando la ripartizione dell'onere della prova, in base al quale spetta all'amministrazione dimostrare gli ulteriori elementi che, unitamente allo scostamento rispetto ai valori OMI, fondano l'accertamento della sussistenza di redditi non dichiarati.

4. Con il quarto motivo di doglianza, la R. Srl deduce la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., nonché dell' art. 39 , comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1973, come modificati dall' art. 24 della L. n. 88 del 2009 (legge comunitaria 2008), anche in relazione alla Circolare n. 18/E/2010 dell'Agenzia delle entrate, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., avendo la C.t.r. ommesso di considerare che la dichiarazione della ricorrente era risultata congrua e coerente con gli studi di settore e che tali dati non erano stati contestati.

5. Con il quinto motivo di doglianza, la R. Srl deduce la violazione dell' art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 342 e 348-bis c.p.c., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., non avendo la C.t.r. rilevato l'assenza di specifici motivi di impugnazione, poiché l'appello dell'Ufficio si limitava a riproporre le argomentazioni già contenute nella memoria difensiva depositata in primo grado, senza alcuna contestazione specifica delle motivazioni poste dalla C.t.p. alla base della sentenza impugnata.

6. Con il sesto motivo di doglianza, la R. Srl deduce la violazione dell' art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 , dell' art. 7 della L. n. 212 del 2000 e dell' art. 3 della L. n. 241 del 1990 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., non avendo la C.t.r. dichiarato d'ufficio la nullità dell'avviso di accertamento impugnato, poiché non sottoscritto dal direttore dell'Ufficio ed in assenza di prova di una valida delega al soggetto che aveva apposto la sua firma.

7. Con il controricorso, l'Agenzia delle entrate eccepisce l'inammissibilità del primo, del secondo e del terzo motivo, in quanto contenenti valutazioni fattuali improponibili in sede di legittimità. Nel merito, ribadisce la fondatezza dell'accertamento, basato non solo sullo scostamento rispetto ai valori OMI, ma anche sulla presenza di mutui di valore di gran lunga superiore al corrispettivo dichiarato negli atti di compravendita. Sostiene, inoltre, che erano stati valutati anche altri elementi, quali le anomalie nei dati dichiarati nell'anno di imposta 2008; l'antieconomicità della gestione imprenditoriale;

l'incongruenza della redditività dell'impresa, non giustificata da accadimenti particolari o da costi straordinari.

8. Per ragioni di tipo logico-sistematico, gli ultimi due motivi vanno esaminati preliminarmente e sono entrambi inammissibili.

Con il quinto motivo, il ricorrente lamenta che la C.t.r. non avrebbe rilevato, d'ufficio, l'assenza di motivi specifici di impugnazione nell'atto di appello dell'Agenzia delle entrate.

Orbene, giova ricordare che in tema di ricorso per cassazione, la deduzione della questione dell'inammissibilità dell'appello, a norma dell' art. 342 c.p.c., integrante error in procedendo, che legittima l'esercizio, ad opera del giudice di legittimità, del potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, presuppone pur sempre l'ammissibilità del motivo di censura, avuto riguardo al principio di specificità di cui all'art. 366, comma 1, n. 4 e n. 6, c.p.c., che deve essere modulato, in conformità alle indicazioni della sentenza CEDU del 28 ottobre 2021 (causa Succi ed altri c/Italia), secondo criteri di sinteticità e chiarezza, realizzati dalla trascrizione essenziale degli atti e dei documenti per la parte d'interesse, in modo da contemperare il fine legittimo di semplificare l'attività del giudice di legittimità e garantire al tempo stesso la certezza del diritto e la corretta amministrazione della giustizia, salvaguardando la funzione nomofilattica della Corte ed il diritto di accesso della parte ad un organo giudiziario in misura tale da non inciderne la stessa sostanza (Cass. n. 3612/2022 , Rv. 66383701).

Inoltre, debbesi tener conto che, nel processo tributario, la riproposizione in appello delle stesse argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado - in quanto ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa fatta valere - assolve l'onere di

specificità dei motivi di impugnazione imposto dall' art. 53 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , ben potendo il dissenso della parte soccombente investire la decisione impugnata nella sua interezza (Cass. n. 14908 del 01/07/2014 , Rv. 63155901). Ed infatti, la Suprema Corte ha, anche recentemente, affermato che, in tema di contenzioso tributario, la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, le quali, ai sensi dell' art. 53 , comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , determinano l'inammissibilità del ricorso in appello, non sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi essere ricavati, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (in tal senso, Cass. n. 20379/2017 , Rv. 64504501; conf: n. 15519/2020, Rv. 65840001).

Difetta, quindi, di specificità il motivo di doglianza in esame, non tenendo in alcun conto l'orientamento giurisprudenziale suindicato, poiché il ricorso non trascrive il testo dei motivi di appello proposti dall'Agenzia delle entrate, impedendo qualsivoglia verifica in ordine all'assolvimento dell'onere posto dall' art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

9. Parimenti inammissibile è il sesto motivo di doglianza.

Va premesso che, nel giudizio di cassazione è preclusa alle parti la prospettazione di nuove questioni di diritto o nuovi temi di contestazione che postulino indagini ed accertamenti di fatto non compiuti dal giudice del merito, a meno che tali questioni o temi non abbiano formato oggetto di gravame o di tempestiva e rituale contestazione nel giudizio di appello (così, Cass. n. 1474/2007 , Rv. 59489601).

Ebbene, giova ricordare che, in tema di ricorso per cassazione, qualora siano prospettate questioni di cui non vi è cenno nella sentenza impugnata, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità della censura, non solo allegarne l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito, ma anche, in virtù del principio di autosufficienza, indicare in quale specifico atto del grado precedente ciò sia avvenuto, giacché i motivi di ricorso devono investire questioni già comprese nel thema decidendum del giudizio di appello, essendo preclusa alle parti, in sede di legittimità, la prospettazione di questioni o temi di contestazione nuovi, non trattati nella fase di merito e non rilevabili di ufficio (Cass. n. 18018/2024 , Rv. 67185001; nello stesso senso, già, Cass. n. 32804/2019 , Rv. 65603601 secondo la quale, qualora una questione giuridica - implicante un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che la proponga in sede di legittimità, onde non incorrere nell'inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, per consentire alla Corte di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la censura stessa).

9.1. Ciò posto, la società ricorrente, nel contestare la violazione degli artt. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 ; 7 della L. n. 212 del 2000 e 3 della L. n. 241 del 1990 , prospetta una questione di diritto, che tuttavia non è mai stata sollevata nei giudizi di merito. Dalla sentenza impugnata, infatti, non risulta che la contribuente abbia mai sollevato contestazioni relative alla mancata

sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte del direttore dell'ufficio. Anzi, sostiene che la stessa doveva essere sollevata d'ufficio dal giudice.

Tale doglianza è, pertanto, preclusa in sede di legittimità, introducendo una questione non compresa nel thema decidendum del giudizio di appello, che, pur avendo natura di questione di diritto, richiede per la sua soluzione degli accertamenti di fatto, legati alla verifica del soggetto che abbia sottoscritto l'avviso di accertamento impugnato.

10. Passando, quindi ad esaminare le restanti doglianze, devesi osservare che i primi tre motivi ruotano tutti intorno al valore probatorio da attribuire, nell'ambito dell'accertamento del reddito di impresa, alle valutazioni dei prezzi commerciali degli immobili, contenute nella banca dati dell'OMI (Osservatorio Mercato Immobiliare), gestita dall'Agenzia del territorio.

In passato, l' art. 35 , comma 3, del D.L. n. 223 del 2006 , convertito dalla L. n. 248 del 2006 , aveva integrato l' art. 39 , comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 , attribuendo valore di presunzione legale al valore normale dell'immobile risultante dalle quotazioni OMI al fine della determinazione del corrispettivo di cessione del cespite immobiliare. A tale disciplina, tuttavia, è seguita quella 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, ha disposto all'art. 1, comma 265, che, in deroga all' art. 1 , comma 2, della L. n. 212 del 2000 , per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006 deve intendersi che le presunzioni di cui all' art. 35 , commi 2, 3 e 23-bis, del D.L. n. 223 del 2006 , conv. con modif. dalla L. n. 248 del 2006 , valgano, agli effetti tributari, come presunzioni semplici. Infine, è stata emanata la L. n. 88 del 2009 (legge comunitaria 2008), che con l'art. 24, comma, 5, è di nuovo intervenuta sul citato art. 39, eliminando la presunzione legale introdotta dall'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.

10.1. Pertanto, il valore emergente dalle quotazioni OMI non costituisce più una presunzione legale, ciò tuttavia non escludendo la possibilità che l'accertamento si riferisca anche ad esse.

A tal riguardo, infatti, la Suprema Corte ha affermato che, in tema di accertamento dei redditi d'impresa, in seguito alla sostituzione dell' art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 ad opera dell' art. 24 , comma 5, della L. n. 88 del 2009 , che, con effetto retroattivo, stante la sua finalità di adeguamento al diritto dell'Unione europea, ha eliminato la presunzione legale relativa (introdotta dall' art. 35 , comma 3, del D.L. n. 223 del 2006 , conv., con modif., dalla L. n. 248 del 2006) di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore normale degli stessi (così ripristinando il precedente quadro normativo in base al quale, in generale, l'esistenza di attività non dichiarate può essere desunta "anche sulla base di presunzioni semplici, purché 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. n. 9474/2017 , Rv. 64392801). In linea di continuità con tale pronuncia, è stato precisato che, nell'ipotesi di contestazione di maggiori ricavi derivanti dalla cessione di beni immobili, la reintroduzione, con effetto retroattivo, della presunzione semplice, ai sensi dell' art. 24 , comma 5, della L. n. 88 del 2009 (legge comunitaria 2008), che ha modificato l' art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 e l' art. 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 , sopprimendo la presunzione legale (relativa) di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene, introdotta dall' art. 35 del D.L. n. 223 del 2006 , conv. in L. n. 248 del 2006 , non impedisce al giudice tributario di fondare il proprio convincimento su di un unico elemento, purché dotato dei requisiti di precisione e di gravità, elemento che non può, tuttavia, essere costituito dai soli valori OMI, che devono essere corroborati da ulteriori indizi, onde non incorrere nel divieto di *presumptio de presunto* (Cass. n. 2155/2019 , Rv. 65221301).

Con riferimento all'imposta di registro, la Suprema Corte ha affermato che l'avviso di liquidazione non può essere fondato esclusivamente sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore del bene risultante delle quotazioni OMI pubblicate sul sito web dell'Agenzia delle entrate, atteso che queste non costituiscono fonte di prova del valore venale in comune commercio, il quale può variare in funzione di molteplici parametri (quali l'ubicazione, la superficie, la collocazione nello strumento urbanistico), limitandosi a fornire indicazioni di massima e dovendo, invece, l'accertamento essere fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti (Cass. n. 21813/2018 , Rv. 65033001; nello stesso senso, Cass. n. 24550/2020 , Rv. 65980901, secondo cui, in tema di imposte indirette, l'accertamento di maggior valore di un immobile oggetto di atto di trasferimento, ai fini della determinazione della base imponibile, ancorché fondato su una presunzione semplice di cui all' art. 39 , D.P.R. n. 600 del 1973 e all' art. 54 , D.P.R. n. 633 del 1972 , non impedisce al giudice di basare il proprio convincimento su un unico elemento, il quale non può però essere dato unicamente dai valori OMI, siccome privi dei requisiti di precisione e gravità, i quali devono perciò combinarsi con ulteriori indizi se allegati).

10.2. Tutte le pronunce, dunque, concordano nell'affermare che i valori OMI non possono, da soli, essere posti a fondamento dell'accertamento di maggiori redditi non dichiarati, dovendo essere valutati unitamente ad altri elementi, ovvero anche ad un solo ulteriore elemento, purché abbia il requisito di precisione e di gravità.

Orbene, nel caso in esame, l'accertamento si fonda non solo sullo scostamento tra i prezzi indicati negli atti di vendita degli immobili e le valutazioni dell'OMI, ma anche sulla differenza tra i prezzi suddetti e gli importi delle somme richieste in mutuo dagli acquirenti. Questa circostanza non risulta contestata dal contribuente, che lamenta, con il primo motivo di doglianza, che l'Ufficio non avrebbe preso in considerazione ulteriori elementi.

10.3. Sotto tale profilo, quindi, il primo motivo è infondato, perché le valutazioni OMI non rappresentano l'unico dato posto alla base dell'accertamento tributario, essendo esso fondato anche sull'erogazione di mutui agli acquirenti di valore di gran lunga superiore ai prezzi indicati negli atti di cessione.

Anche la sentenza impugnata, del resto, all'inizio afferma correttamente che, nonostante l'abrogazione della presunzione legale in passato riconosciuta ai valori OMI, lo scostamento dai

predetti può comunque essere posto alla base dell'accertamento, purché valutato unitamente ad altri elementi.

Tuttavia, poi, quali ulteriori elementi posti alla base dell'accertamento, la sentenza impugnata fa riferimento a risultanze di indagini finanziarie ed a precedenti atti di compravendita del medesimo immobile, che tuttavia non risultano menzionati nell'accertamento.

10.4. Sotto questo profilo, quindi, è fondato il secondo motivo di doglianza, perché la C.t.r. non ha tenuto conto che, nel caso concreto, l'Ufficio ha posto alla base dell'accertamento, oltre allo scostamento con i valori OMI, un altro elemento e cioè il valore dei mutui erogati agli acquirenti. Ed infatti, escluso il valore di presunzione legale dei valori OMI, il giudice di appello era tenuto ad effettuare una valutazione del materiale indiziario allegato dall'Agenzia, al fine di verificare se esso potesse assurgere a prova presuntiva per la convergenza di presunzioni semplici, gravi precise e concordanti, ai sensi dell' art. 39 , comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 .

Ha errato, quindi, la C.t.r. sia sotto il profilo della violazione dell' art. 115 c.p.c., perché ha posto a fondamento della decisione degli elementi probatori non risultanti dagli atti, sia sotto il profilo della violazione dell' art. 2697 c.c., risultando altresì fondato anche il terzo motivo.

10.5. Ed invero, va innanzitutto osservato che, in materia di presunzioni semplici, non è escluso che l'accertamento trovi fondamento anche su un unico elemento presuntivo. Nella prova civile ed anche ai fini degli accertamenti tributari, non è necessario che gli elementi assunti a fonte di presunzione siano plurimi. Costantemente la Suprema Corte ha affermato che, sebbene gli artt. 2729 , comma 1, c.c.; 38, comma 3, e 39, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 , 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 si esprimano al plurale, il convincimento del giudice può fondarsi anche su un elemento unico, preciso e grave, la valutazione della cui rilevanza peraltro, nell'ambito del processo logico applicato in concreto, non è sindacabile in sede di legittimità ove sorretta da motivazione adeguata e logicamente non contraddittoria (cfr. Cass., sent. n. 656/2014 ; sent. 17574/2009; sent. n. 20914/2014). In particolare, con riferimento alla rettifica dei corrispettivi dichiarati nel settore immobiliare, si è sostenuto che lo scostamento tra l'importo dei mutui e i minori prezzi indicati dal venditore è sufficiente a fondare l'accertamento, non comportando ciò alcuna violazione delle norme in materia di onere probatorio (Cass. sent. n. 20914/2014 ; ord. 14388/2017).

Sicché, contrariamente a quanto dedotto dalla società ricorrente, anche un solo elemento ulteriore, diverso dalle valutazioni OMI, quale l'importo dei mutui erogati, può ben essere posto alla base dell'accertamento.

Tuttavia, tali conclusioni vanno ricondotte alla vicenda concreta, poiché il giudice di merito deve valutare se anche tale unico elemento presuntivo soddisfi con sufficienza il supporto probatorio alla rettifica del corrispettivo. Ed infatti, è proprio con riferimento a tale ulteriore elemento che grava sul contribuente l'onere della prova contraria (ad esempio, che il mutuo di maggior importo rispetto al prezzo di acquisto dell'immobile era giustificato dal finanziamento anche della sua ristrutturazione). Non altrettanto, invece, può dirsi con riferimento allo scostamento dai valori OMI. Questi, infatti, sono dei valori normali di mercato desunti da uno studio statistico su una pluralità di atti negoziali registrati, di cui tuttavia, proprio perché finalizzati ad estrarre un

dato numerico di valore medio mediante la rilevazione di prezzi riferibili ad immobili il più possibile omogenei, non può di per sé garantire la perfetta sovrapponibilità con la specifica compravendita, potendo intervenire una pluralità di componenti peculiari nella condizione dell'immobile. Per questi limiti, infatti, la giurisprudenza di legittimità afferma che tali valori sono insufficienti di per sé soli a fondare l'accertamento e con riferimento ad essi soli non può farsi gravare il contribuente dell'onere della prova contraria.

10.6. La C.t.r., invece, ha erroneamente posto a carico del contribuente l'onere di illustrare i motivi per cui i valori OMI non erano applicabili al suo caso e l'onere di indicare quale criterio di valutazione in concreto sia stato utilizzato, diverso da quello nominale usato dall'Ufficio. Per contro, è vero che la società contribuente non ha indicato alcuna prova della riconduzione del maggiore importo del mutuo erogato dalla banca ad esigenze diverse dal pagamento dei corrispettivi di vendita, ma è anche vero che, a monte, l'elemento dell'erogazione di mutui di importo superiore al prezzo di vendita dichiarato non è stato specificamente preso in considerazione nella sentenza impugnata.

11. L'accoglimento del secondo e del terzo motivo rende superfluo l'esame del quarto motivo, relativo alla omessa valutazione, da parte della C.t.r., della coerenza del reddito della contribuente con gli studi di settore: doglianza che può ritenersi assorbita.

12. Pertanto, in accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice a

quo per la valutazione, alla luce delle complessive deduzioni svolte dal contribuente nei gradi merito, della sufficienza dell'elemento ulteriore, rappresentato dalla incongruità delle somme mutate rispetto ai corrispettivi delle vendite, a fondare la sussistenza di redditi non dichiarati, nonché per il regolamento delle spese di lite anche del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del secondo e terzo motivo di ricorso, rigettati i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria della Campania, in diversa composizione, per le ragioni di cui in parte motiva e per il regolamento delle spese di lite anche del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione tributaria della Corte, in data 27 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria l'8 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza