



M

23379. 19

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta da

Oggetto: avv.  
accert. Ires, Irap e  
Iva 2003

Ettore Cirillo	- Presidente -	Oggetto
Giuseppe Locatelli	- Consigliere -	R.G.N. 7306/2014
Lucio Napolitano	- Consigliere -	Cron. 23379
Pasqualina A. P. Condello	- Consigliere Rel. -	CC - 27/6/2019
Paolo Di Marzio	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 7306/14 R.G. proposto da:  
IMMOBILIARE ROSELLA S.R.L., in persona del legale rappresentante,  
rappresentata e difesa dagli avv.ti Pilade E. Frattini e Giorgio Stella Richter,  
giusta procura a margine del ricorso, con domicilio eletto presso lo studio di  
quest'ultimo, in Roma, via Orti della Farnesina, n. 126;

ke

3617  
2019

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio  
eletto in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia  
n. 32/63/13 depositata in data 19 febbraio 2013

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27 giugno 2019 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

**Rilevato che:**

La Immobiliare Rosella s.r.l. impugnava dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Bergamo l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate, in relazione all'anno d'imposta 2003, aveva rideterminato il reddito d'impresa ai fini I.V.A., IRPEG e IRAP, recuperando a tassazione presunti maggiori ricavi derivanti dalla cessione di tre unità immobiliari avvenuta ad un prezzo inferiore a quello risultante dai mutui stipulati ed al valore normale O.M.I.

La Commissione adita rigettava il ricorso, rilevando che l'accertamento si fondava su plurime presunzioni.

In esito all'appello proposto dalla contribuente, la Commissione regionale della Lombardia confermava la sentenza impugnata, osservando che il «valore normale» delle unità immobiliari introdotto dall'art. 35 del d.l. n. 223/2006 rappresentava un mero elemento indiziario di evasione che necessitava di ulteriori elementi di supporto e che, nel caso di specie, l'accertamento dell'Ufficio poggiava su elementi diversi che nel loro complesso costituivano presunzioni gravi, precise e concordanti, atteso che i valori O.M.I. rappresentavano solo uno degli elementi presi in considerazione dall'atto impositivo che muoveva anche dalle risultanze dello studio di settore e dal valore dei mutui contratti dagli acquirenti, il cui importo risultava essere superiore al prezzo ufficiale di compravendita.

Avverso la suddetta decisione ricorre per la cassazione la Immobiliare Rosella s.r.l., affidandosi a due motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

La società contribuente ha depositato memoria ex art. 380-bis.1. cod. proc. civ.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo, la contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 15 del d.l. n. 41 del 23 febbraio 1995 e dell'art. 3 della l. n. 212 del 27 luglio 2002 (Statuto dei diritti del contribuente), nonché omesso esame circa un fatto decisivo già oggetto di discussione tra le parti (art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ.).

Sostiene che nel giudizio di merito aveva dedotto l'irretroattività e, dunque, l'inapplicabilità del d.l. n. 223 del 4 luglio 2006, considerato che le compravendite immobiliari oggetto dell'avviso di accertamento risalivano al periodo d'imposta 2003, ed aveva evidenziato che doveva considerarsi preclusa, ai sensi del previgente art. 15 del d.l. n. 41 del 1995, in relazione all'art. 3 della legge n. 212 del 2000, la rettifica dei valori indicati negli atti di vendita dal momento che, nella specie, i corrispettivi degli immobili compravenduti non risultavano inferiori a quelli previsti dalle tariffe catastali rivalutate.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., della legge 7 luglio 2009, n. 88 (cd. legge comunitaria 2008), dell'art. 2229 cod. civ. (presunzioni semplici) e dell'art. 2697 cod. civ.

Osserva che con la legge comunitaria 2008 è stata implicitamente abrogata la disposizione dell'art. 35, comma 23-bis, del d.l. n. 223 del 2006, che consentiva all'Agenzia delle Entrate di utilizzare, quale limite minimo di riferimento per la ricostruzione del valore normale, l'ammontare del mutuo, così come doveva intendersi parimenti abrogato anche l'art. 1, comma 307, della l. n. 296 del 2006, che consentiva all'Amministrazione di utilizzare le quotazioni O.M.I. e che l'Ufficio è incorso nell'errore di essersi basato, ai fini delle operate rettifiche, principalmente su elementi, quali quotazioni O.M.I. e valore dei mutui concessi agli acquirenti dalle banche, che non costituiscono elementi idonei a raggiungere prova certa ed a costituire riscontri oggettivi dell'esistenza di corrispettivi versati più elevati rispetto a quelli dichiarati.

Ad avviso della ricorrente, pertanto, i giudici regionali sono incorsi nella violazione delle norme indicate nella rubrica del mezzo di ricorso,

avendo posto a base della loro decisione presunzioni semplici ritenute precise, gravi e concordanti che, di per sé, non possiedono tale valenza, invertendo in tal modo l'onere della prova, in violazione dell'art. 2697 cod. civ.

3. Anche nella memoria ex art. 380-*bis*.1. cod. proc. civ. la società contribuente ha ribadito che i giudici di merito non si sono pronunciati sulla questione sollevata relativa all'applicabilità alla fattispecie in esame della disposizione contenuta nell'art. 15 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41 (abrogato dal comma 4 dell'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006), che inibiva le rettifiche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto se il corrispettivo della cessione immobiliare era indicato in misura non inferiore al valore catastale, salvo che da un atto o un documento risultasse un corrispettivo di valore superiore a quello dichiarato dal contribuente.

4. I motivi, strettamente connessi, possono essere trattati unitariamente e sono infondati.

4.1. Occorre premettere brevi cenni sul quadro normativo nel quale si inserisce la fattispecie oggetto del giudizio.

4.1.1. Ai sensi del quarto e del quinto comma dell'art. 52 del t.u.i.r., a decorrere dal 1° luglio 1986, il potere di rettifica dei valori dichiarati negli atti era impedito qualora gli stessi fossero risultati pari o superiori a quel *minimum* determinato dalla capitalizzazione delle rendite catastali - che si otteneva moltiplicando per specifici coefficienti fissi di legge il valore catastale - con l'unico limite dato dall'eventuale individuazione, da parte dell'Ufficio, di corrispettivi non dichiarati.

Pur essendo inibito l'accertamento di valore, il criterio automatico di valutazione non implicava una diversa determinazione della base imponibile, che si identificava, ai sensi del combinato disposto degli artt. 43, comma 1, e 51 del t.u.i.r., con il «valore del bene o del diritto alla data dell'atto», assumendosi per tale «quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito».

4.1.2. Per le cessioni di immobili soggette ad I.V.A., l'art. 15 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41 aveva esteso (per i fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C) il principio della non rettificabilità del

corrispettivo dichiarato, ove determinato in base ai parametri automatici previsti per l'imposta di registro, salvo che da atto o documento il corrispettivo risultasse di maggiore ammontare.

4.1.3. L'art. 35, comma 2, del decreto-legge n. 223 del 2006 (cd. decreto Visco-Bersani), convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248 del 2006 (decreto in vigore dal 4 luglio 2006), ha inserito nell'art. 54, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 (ai fini dell'I.V.A.) una disposizione in base alla quale «per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al secondo comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 14 del presente decreto».

Lo stesso art. 35, con il comma 3, del citato decreto legge n. 223 del 2006 ha inoltre inserito nell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 (ai fini delle imposte sui redditi) una disposizione analoga alla precedente ed in base alla quale «per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova [...] si intende integrata anche se l'infedeltà dei ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni determinato ai sensi dell'art. 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi».

Il comma 4 dello stesso art. 35 cit. ha, inoltre, espressamente abrogato l'art. 15 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41.

4.1.4. Il d.l. n. 223/2006 ha, quindi, introdotto presunzioni semplici legali relative che consentivano all'ente impositore di rettificare la dichiarazione del contribuente sulla base del solo scostamento tra il corrispettivo dichiarato per le cessioni di beni immobili ed il valore normale degli stessi, determinato (in forza dell'art. 1, comma 307, della legge n. 296 del 2006 – legge finanziaria 2007 – e del provvedimento direttoriale del 27 luglio 2007, emesso in attuazione di tale legge e con il quale erano indicati i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati ai sensi dell'art. 14 del decreto nn. 633 del 1972 e dell'art. 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi) secondo i valori dell'Osservatorio del

mercato immobiliare (O.M.I.) presso l'Agenda del Territorio e i coefficienti di merito relativi alle caratteristiche dell'immobile, integrati da altre informazioni in possesso degli uffici tributari.

4.1.5. Anche se inizialmente tali nuove disposizioni sono state ritenute di natura «procedimentale» e, quindi, applicabili anche ad accertamenti relativi ad anni d'imposta precedenti al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto Visco-Bersani), l'art. 1, comma 265, della legge n. 244 del 2007, in vigore dal 1° gennaio 2008, ha stabilito che le presunzioni legali (basate sul valore normale) si applicano soltanto per gli atti formati a decorrere dal 4 luglio 2006, mentre per gli atti formati anteriormente, valgono «agli effetti tributari, come presunzioni semplici».

4.1.6. Successivamente la Commissione europea, nell'ambito del procedimento di infrazione n. 2007/4575, ha rilevato l'incompatibilità - in relazione all'I.V.A., ma con valutazione ritenuta estensibile dal legislatore nazionale anche alle imposte dirette - delle disposizioni introdotte dall'art. 35 del decreto-legge n. 223 del 2006 con l'art. 73 della Direttiva comunitaria 2006/112/CE, secondo cui la base imponibile I.V.A. «comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

In considerazione di tale parere, la legge n. 88 del 2009 (legge comunitaria del 2008) con l'art. 24, commi 4, lettera f), e 5, è nuovamente intervenuta sull'art. 39 citato, stabilendo alla lettera d) del primo comma dell'art. 39: «Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:[...] d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici,

purchè queste siano gravi, precise e concordanti», nonchè sul terzo comma dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevedendo: « L'Ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai numeri 2), 3) e 4) del secondo comma dell'art. 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni nonché da altri atti e documenti in suo possesso».

4.1.7. Questa Corte ha, quindi, ripetutamente affermato che in tema di accertamento dei redditi d'impresa, in seguito alla sostituzione dell'art. 39 cit. 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 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 O.M.I., ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti (Cass. n. 9474 del 2017; Cass. n. 26487 del 2016; n. 24054 del 2014; Cass. n. 11439 del 2018; n. 2155 del 25/1/2019).

5. Esclusa, pertanto, la retroattività delle nuove disposizioni del d.l. n. 223 del 2006 riguardanti l'accertamento della base imponibile (art. 35, comma 23-ter ) e l'ampliamento dei poteri di controllo degli uffici finanziari (art. 35, comma 24) - non invocabili, pertanto, nella fattispecie in esame che concerne atti di compravendita stipulati nel 2003 - deve ritenersi, come evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007, che i limiti all'accertamento di valore previsti dal quarto e dal

quinto comma dell'art. 52 del t.u.i.r. ed estesi dall'art. 15 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, agli accertamenti I.V.A. abbiano continuato a valere per gli atti pubblici formati, le scritture private autenticate e le scritture private registrate in data antecedente a quella di entrata in vigore della legge di conversione del decreto Visco-Bersani.

Si impone, quindi, di verificare se, nel caso di specie, in ragione dell'operatività della cd. valutazione automatica catastale, che precludeva il potere di rettifica del valore dichiarato, l'Ufficio abbia violato il disposto del citato art. 15, vigente all'epoca dei fatti, e, conseguentemente, se i giudici regionali siano incorsi nei dedotti vizi di violazione di legge e di motivazione.

5.1. Va, in proposito, rilevato che lo stesso tenore letterale della disposizione di legge lascia ritenere che con l'art. 15 del d.l. n. 41 del 1995 non si è inteso derogare al disposto dell'art. 13 del d.P.R. n. 633/1972, secondo il quale la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali.

Ciò comporta che, con riferimento agli atti stipulati in data antecedente al 4 luglio 2006, relativamente all'accertamento ai fini I.V.A., è precluso il potere di rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati, qualora questo risulti di ammontare non inferiore al valore dichiarato e determinato con il criterio di cui all'art. 52, quarto comma, del d.P.R. n. 131/1986; tuttavia, come si evince dall'inciso contenuto nella stessa disposizione di legge - «salvo che da un atto o un documento risultasse un corrispettivo di valore superiore a quello dichiarato dal contribuente» - ciò non esclude che gli Uffici abbiano la possibilità di controllare la veridicità del corrispettivo dichiarato, avvalendosi dei mezzi istruttori previsti in materia di imposte sui redditi, ma, in tali casi, le prove richieste per effettuare la rettifica ai fini I.V.A. devono essere di natura documentale, e, quindi, non fondate su mere presunzioni estimative.

5.2. A tali conclusioni conduce anche la risoluzione del 29 aprile 1996, n. 62/E/III- 7-1081, con la quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze, rispondendo ad un quesito posto dall'Istituto Autonomo delle case popolari,

ha precisato che «attraverso la disposizione recata dal citato art. 15 non viene prevista una deroga al criterio di determinazione della base imponibile riferito ai trasferimenti di fabbricati che è, comunque, costituito, secondo i principi delle Direttive comunitarie recepiti dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dall'ammontare complessivo del corrispettivo dovuto al cedente secondo le condizioni contrattuali, ma viene riconosciuta rilevanza, ai fini dell'esecuzione del controllo sulla corretta applicazione dell'I.V.A., al fatto che sia indicato nell'atto di vendita un prezzo inferiore al parametro determinato in base alla rendita catastale. Pertanto, in tali ipotesi, non opera in via automatica la presunzione che sia stata ridotta la base imponibile, in quanto la norma contenuta nel richiamato art. 15 è volta ad individuare situazioni che suggeriscono l'opportunità di eseguire controlli da cui possano emergere elementi concreti che gli uffici I.V.A. possono utilizzare per l'esercizio dei poteri di accertamento».

5.3. La previsione di cui all'art. 15 del d.l. n. 41/1995 deve, quindi, essere interpretata nel senso che se il corrispettivo indicato nell'atto di compravendita è superiore al valore catastale, seppure inferiore al valore di mercato, è consentita una rettifica ai fini I.V.A. solo sulla base di atti e documenti che comprovino l'omessa fatturazione di una parte del prezzo; qualora, invece, il corrispettivo pattuito tra le parti ed indicato nell'atto di compravendita è inferiore al valore catastale, può essere emesso avviso di rettifica ai fini I.V.A. sulla base di elementi di natura documentale oppure, in relazione all'art. 54, secondo comma, del d.P.R. n. 633/1972, se lo scostamento tra corrispettivo dichiarato e valore di mercato configuri presunzione grave, precisa e concordante che consente di procedere ad accertamento.

6. Ciò chiarito, i giudici di appello, dando atto della disciplina abrogatrice della presunzione legale e del fatto che il «valore normale» rappresentava un mero elemento indiziario di evasione che necessitava, per poter essere validamente sostenuto in giudizio, di ulteriori elementi di supporto in grado di rafforzare la sua valenza presuntiva, hanno evidenziato che i valori O.M.I. sono soltanto uno dei tanti elementi presi in considerazione a sostegno dell'avviso di accertamento, che muove dalle

risultanze degli studi di settore e tiene conto del valore dei mutui contratti dagli acquirenti, il cui importo risultava essere superiore rispetto al prezzo ufficiale di compravendita, e hanno affermato che «il cumulo di tali presunzioni di diversa natura» consentiva di invertire l'onere probatorio e di confermare l'atto impositivo, non avendo il contribuente fornito valida prova contraria idonea a superare l'accertamento presuntivo dell'Amministrazione finanziaria.

6.1. Le argomentazioni della Commissione regionale non si pongono in contrasto con le disposizioni di legge di cui si assume la violazione con i mezzi di ricorso, atteso che, nel caso di specie, l'accertamento presuntivo non poggia sulla divergenza tra valori normali e corrispettivi dichiarati negli atti di compravendita, ma si fonda, nel rispetto della espressa disposizione dell'art. 15 del d.l. n. 41/1995, sulla difformità tra il prezzo dichiarato, pari o comunque non inferiore al valore catastale, ed il maggiore importo del mutuo richiesto dagli acquirenti, ossia su una prova di natura documentale che, evidenziando un corrispettivo maggiore, consentiva all'Ufficio di rettificare la dichiarazione I.V.A.

Diversamente da quanto dedotto dal contribuente, infatti, a fronte dell'accertato scostamento tra corrispettivo dichiarato non inferiore alla valutazione automatica determinata su base catastale e l'importo del mutuo contratto, anche la disciplina previgente dell'art. 15 d.l. 23 febbraio 1995, n. 41 rendeva possibile all'Ufficio rettificare la dichiarazione I.V.A. ed impediva al contribuente di invocare come difesa, al fine di contestare la rettifica operata, la circostanza di un corrispettivo dichiarato non inferiore al valore catastale rivalutato dell'immobile.

6.2. Questa Corte, d'altro canto, è ferma nel ritenere che, ai fini dell'accertamento del maggior reddito d'impresa, lo scostamento tra l'importo dei mutui ed i minori prezzi indicati dal venditore è sufficiente a fondare la rettifica dei corrispettivi dichiarati, non comportando ciò alcuna violazione delle norme in materia di onere probatorio (Cass. n. 26485 del 21/12/2016; Cass. n. 7857 del 20/4/2016; Cass. n. 14388 del 9/6/2017) e non potendosi escludere in materia di presunzioni semplici che l'accertamento trovi fondamento anche su un unico elemento presuntivo.

Infatti, ai fini degli accertamenti tributari, non è necessario che gli elementi assunti a fonte di presunzioni siano plurimi, benchè gli artt. 2729, primo comma, cod. civ., 38, terzo comma, 39, quarto comma, del d.P.R. n. 600/1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 si esprimano al plurale, potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su un unico elemento, preciso e grave, la valutazione della cui rilevanza, peraltro, nell'ambito del processo logico, non è sindacabile in sede di legittimità qualora sia sorretto da una adeguata motivazione che sia immune da contraddittorietà (Cass. n. 17574 del 29/7/2009; Cass. n. 656 del 15/1/2014; Cass. n. 2155 del 25/1/2019).

La decisione impugnata si sottrae, dunque, a tutte le censure ad essa rivolte ed il ricorso va, pertanto, rigettato.

Le spese di lite seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

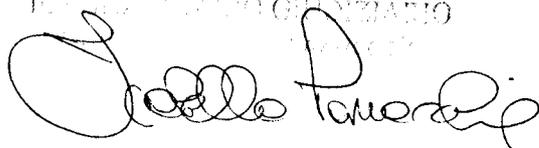
Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 27 giugno 2019

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, **19 SET. 2019**

IL TRIBUNALE CIVILE DI ROMA



IL PRESIDENTE

Ettore Cirillo

