

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti

23

15 - 12 - 2016

anno ottantatreesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

Brevi note sulla riapertura dei termini della c.d. "*voluntary disclosure*"
(Dott. Giovanni Barbagelata e dott. Valentina Buzzi) pag. 1691

Interposizione fittizia - Art. 37, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, *driver* nel contrasto all'evasione internazionale: strutture "*leggere*", *conduit*, *trust* "*nulli*" e regolarizzazioni da *voluntary-II*
(Avv. Fabio Ciani) pag. 1696

Il c.d. maxi ammortamento: temi consolidati, controversi e forse inesplorati
(Dott. Emilio Abruzzese) pag. 1699

La deducibilità ai fini dell'IRAP dei costi connessi al distacco di personale assunto a tempo indeterminato da una società straniera, ma in forza presso la sua stabile organizzazione in Italia
(Avv. Zeila Gola e dott. Andrea Beraldo) pag. 1708

Procedimento - Commissioni - Giurisdizione delle Commissioni
- Escussione della garanzia fideiussoria per il credito per l'IVA da parte dell'Agenzia delle entrate a mezzo di iscrizione a ruolo
- Impugnazione della relativa cartella di pagamento da parte della compagnia di assicurazione - Giurisdizione - È del giudice ordinario e non della Commissione tributaria
(Corte di Cassazione 1° ottobre 2015, n. 19609
con nota di Antonino Russo) pag. 1739

Imposte e tasse e procedimento - Riscossione - Notificazione degli atti impositivi - Irreperibilità relativa del destinatario - Art. 140 c.p.c. - Modalità e formalità da osservare - Oneri procedurali e probatori - Individuazione
(Commissione reg. del Lazio 27 giugno 2016, n. 4148
con nota di Domenico Carneio) pag. 1745

Accertamento imposte sui redditi - Plusvalenze patrimoniali - Cessione di terreno edificabile - Presunzione di corrispondenza del prezzo di trasferimento del bene col suo valore di mercato definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro - Illegittimità - Applicabilità retroattiva dell'art. 5 del D.Lgs. n. 147/2015 - Sussiste
(Corte di Cassazione 30 marzo 2016, n. 6135 e pag. 1749
Corte di Cassazione 6 giugno 2016, ord. n. 11543 pag. 1752
con nota di Giuseppe Verna)

ICI - Fabbricati inagibili o inabitabili - Riduzione dell'imposta del 50 per cento prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1992 - Spetta - Mancata richiesta del contribuente - Irrilevanza
(Corte di Cassazione 21 settembre 2016, n. 18453
con note di Eugenio Righi e Laura Rosa) pag. 1755

I

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Plusvalenze patrimoniali – Cessione di terreno edificabile – Presunzione di corrispondenza del prezzo di trasferimento del bene col suo valore di mercato definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro – Illegittimità – Art. 5 del D.Lgs. n. 147/2015 – Applicabilità retroattiva – Sussiste.

IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenze sulle cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria – Definizione del concetto di area fabbricabile – Art. 36 del D.L. n. 223/2006.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi ed ai fini della determinazione in via induttiva del reddito da plusvalenza patrimoniale derivante dalla cessione di un terreno edificabile, la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato al valore di mercato accertato in via definitiva ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro non può essere più legittimata, solo sulla base del valore, anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, alla stregua dello ius superveniens di cui all'art. 5, terzo comma, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, che ponendosi espressamente quale norma d'interpretazione autentica, ai sensi dell'art. 1, secondo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212, è applicabile retroattivamente, con conseguente piena operatività dell'art. 68 del TUIR, che prevede al primo comma, in relazione al precedente art. 67, che le plusvalenze realizzate mediante cessione di terreni sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Ai fini delle imposte sui redditi, a norma del secondo comma dell'art. 36 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Chindemi, rel. Napolitano), 30 marzo 2016, sent. n. 6135]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – L'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Albano Laziale – notificò alla sig. ra G.P. il 7 dicembre 2006 avviso di accertamento, con il quale – in ragione di previo accertamento in rettifica di valore ai fini dell'imposta di registro, divenuto definitivo, che aveva elevato il valore di un terreno sottoposto a vincoli, oggetto di cessione da parte della P. a terzi con atto registrato il 9 luglio 2001, a lire 689.500.000 rispetto a quello dichiarato di lire 355.000.000 – sulla base del predetto maggior valore di lire 689.500.000, l'Ufficio assoggettava a tassazione la plusvalenza di cui all'art. 81 comma 1 lett. b) del D.P.R. n. 917 del 1986, come modificato dall'art. 11, comma 1, lett. f) della L. 30 dicembre 1991, n. 413 (ora art. 67 comma 1, lett. b del citato D.P.R. n. 917/1986).

La contribuente, che aveva nelle more definito ai

fini INVIM i valori dichiarati nel predetto atto di cessione, ai sensi dell'art. 11 della L. n. 289/2002 con l'incremento del 25%, impugnò l'atto dinanzi alla CTP di Roma, eccependone l'illegittimità per carenza di motivazione, per violazione degli artt. 81 e 82 1° comma del D.P.R. n. 917/1986 (di seguito TUIR) essendo erroneo il presupposto della ritenuta natura edificatoria del terreno e per non avere tenuto conto d'istanza di condono presentata dalla contribuente medesima in data 21 maggio 2004.

Il ricorso fu rigettato e la sentenza di primo grado confermata, con sentenza della CTR del Lazio n. 36/9/09, depositata il 31 marzo 2009, a seguito del rigetto dell'appello proposto dalla contribuente.

La CTR ritenne che il valore del bene compravenduto fosse stato definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro, ciò dispiegando i suoi effetti anche ai fini delle imposte dirette e che la definitività dell'accertamento escludeva altresì l'applicabilità della normativa del condono.

Avverso detta pronuncia la contribuente ricorre per cassazione; affidando il ricorso a sette motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

La ricorrente ha altresì depositato memoria, insistendo per l'accoglimento del ricorso relativamente alla parte di debito residua a seguito della parziale definizione, ai sensi dell'art. 1, comma 622, della L. n. 147/2013, delle cartelle recanti la provvisoria iscrizione a ruolo in pendenza del giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE – 1. Con il primo motivo la ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 82 comma 1 del D.P.R. 22 dicembre 1986 (art. 68, comma 1 del nuovo TUIR), in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 3. Diversità dei criteri di tassazione tra imposta di registro ed imposta indiretta".

La ricorrente lamenta l'erroneità in diritto della decisione impugnata nella parte in cui ha ritenuto vincolante, ai fini dell'accertamento quanto all'imposta sui redditi della contribuente, l'accertamento definitivo circa la determinazione del valore ai fini dell'imposta di registro, così annullando la diversità dei presupposti impositivi tra imposta sui redditi, la tassazione dei quali è legata a redditi effettivamente percepiti ed imposta d'atto (l'imposta di registro) la cui base imponibile è legata al valore venale del bene in comune commercio.

2. In subordine, con il secondo motivo, la ricorrente rileva che, ove mai dovesse comunque accedersi alla tesi secondo la quale si debba ritenere operante la presunzione che il corrispettivo percepito dalla cessione sia pari al valore in comune commercio dell'immobile ceduto, ponendo a carico della contribuente l'onere di dimostrare il contrario, detta presunzione si porrebbe in violazione sia del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., sia del principio della contribuzione alle spese in ragione della capacità contributiva, posto dall'art. 53 Cost.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia "omessa motivazione (in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 5) circa la prova fornita dalla contribuente in relazione alle somme effettivamente percepite a titolo di corrispettivo per la vendita", per avere la sentenza impu-

gnata omissa di fornire alcuna valutazione della prova documentale offerta mediante gli assegni bancari ricevuti dall'acquirente nell'importo corrispondente al prezzo di cessione dichiarato in atto.

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce ancora *"insufficiente motivazione (in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 5) con riguardo al rilievo concernente l'errata valutazione della presenza della dichiarazione per la definizione degli anni pregressi"*, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto priva di efficacia la dichiarazione di condono per gli anni 1997 - 2002 presentata dalla contribuente ai sensi dell'art. 9 della L. n. 289/2002, con conseguente versamento di quanto dovuto a tale titolo, unicamente in forza del rilievo che l'applicabilità della normativa di condono era esclusa, trattandosi di accertamento definitivo.

5. Con il quinto motivo la ricorrente deduce *"violazione e falsa applicazione dell'art. 81, comma 1, lettera b), del D.P.R. 22 dicembre 1986", n. 917 "(art. 67, comma 1, lettera b del nuovo TUIR) in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 3"*, per non avere tenuto conto la sentenza impugnata, con riferimento al valore del terreno oggetto di cessione, del fatto che si trattava di terreno sottoposto ad una serie di vincoli, come individuati in atto particella per particella e riportati in ricorso, che ne precludevano l'utilizzazione edificatoria.

6. Con il sesto motivo la ricorrente denuncia *"omessa pronuncia della sentenza (in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 4) sotto il profilo dell'illegittimità dell'avviso di accertamento nella parte in cui, contravvenendo alle disposizioni dell'art. 82, comma 1, del D.P.R. 22 ottobre (recte dicembre) 1986", n. 917 "(art. 68, comma 1 del nuovo TUIR), non riconosce l'esistenza di costi inerenti al bene compravenduto"*.

La ricorrente si duole del fatto che la decisione impugnata abbia omissa di pronunciare sulla specifica eccezione, dedotta come motivo a fondamento del ricorso di primo grado e riproposta in appello, con la quale si evidenziava l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato nella parte in cui aveva omissa di riconoscere, tra i costi inerenti al bene compravenduto, quello relativo al pagamento dell'imposta di successione, trattandosi di bene pervenuto alla ricorrente per successione *mortis causa*.

7. Infine, con il settimo motivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata per *"omessa pronuncia (in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 4) circa il mancato riconoscimento della nullità dell'avviso di accertamento per carenza assoluta di motivazione e violazione degli artt. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 7 della legge 2000, n. 212 (cd. statuto del contribuente)"* eccepita in primo grado e riproposta in appello con riferimento alla mancata allegazione all'avviso di accertamento impugnato di "certificazione", rilasciata dall'Ufficio delle Entrate di Avellino, dalla quale avrebbe dovuto desumersi la definitività dell'accertamento quanto al valore attribuito al terreno ai fini dell'imposta di registro.

8. In relazione al primo motivo deve ritenersi che la sentenza impugnata abbia fatto applicazione del principio di diritto più volte affermato da questa

Corte, secondo cui l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, ciò comportando che incombe al contribuente, al fine di superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato a quello coincidente con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrare di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore (tra le molte Cass. civ. sez. V 19 giugno 2009, n. 14485⁽¹⁾), oltre ad altre pronunce citate nel controricorso dell'Amministrazione finanziaria), implicitamente quindi la sentenza impugnata ritenendo inidonea a superare detta presunzione la documentazione versata in atti dalla contribuente circa l'entità del prezzo effettivamente incassato.

8.1. Sennonché detto principio deve ritenersi ormai superato alla stregua dello *ius superveniens* di cui all'art. 5, 3° comma del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 che così testualmente recita: *"Gli articoli 58, 68, 85 e 86 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché 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 decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347"*.

L'attuale art. 68 TUIR (corrispondente all'art. 82 della vecchia numerazione) prevede al 1° comma, in relazione al precedente art. 67, limitatamente a quanto qui rileva, che le plusvalenze realizzate mediante cessione di terreni sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

La presunzione sin qui affermata in via giurisprudenziale circa la corrispondenza del corrispettivo incassato al valore venale in comune commercio del bene compravenduto quale accertato ai fini dell'imposta di registro non è più sostenibile alla stregua della nuova disposizione normativa come sopra trascritta, che, ponendosi espressamente quale norma d'interpretazione autentica, ai sensi dell'art. 1 comma 2° della L. n. 212/2000, è applicabile retroattivamente.

La presunzione di cui sopra non può essere, infatti, più legittimata, secondo il disposto del succitato art. 5, 3° comma, del D.Lgs. n. 147/2015, solo sulla base del valore, anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro.

Risulta, invece, ad ogni evidenza, che la sentenza impugnata ha ritenuto la legittimità dell'avviso di accertamento relativo ai redditi dell'anno 2001 della contribuente, con il quale l'Amministrazione ha contestato l'omessa dichiarazione della plusvalenza che

(1) In Boll. Trib. On-line.

sarebbe stata conseguita dalla contribuente sul prezzo dell'atto di cessione del terreno per cui è causa, unicamente in base alla presunzione della corrispondenza del prezzo effettivamente incassato a quello assunto come valore di mercato nell'accertamento definitivo ai fini dell'imposta di registro.

8.2. Il primo motivo va dunque accolto e la sentenza cassata affinché il giudice di rinvio, adeguandosi al principio di diritto come ormai normativamente stabilito dalla succitata norma d'interpretazione autentica, proceda a nuovo accertamento in ordine al *quantum* del prezzo di cessione percepito dalla contribuente per la verifica della sussistenza o meno di plusvalenza soggetta a tassazione ai sensi delle richiamate disposizioni del TUIR.

9. Per effetto dell'accoglimento del primo motivo, restano assorbiti il secondo, il terzo ed il sesto come dinanzi trascritti, dovendosi riguardo a quest'ultimo unicamente osservare che il giudice di rinvio, solo ove accerti la sussistenza della pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria contestata *in toto* dalla contribuente, dovrà considerare tra i costi inerenti al bene compravenduto, oltre a quelli legittimamente riportati nell'avviso di accertamento, il pagamento dell'imposta di successione.

10. Il quarto motivo è infondato.

Premesso che la contribuente ha impropriamente censurato sotto la specie del vizio di motivazione, *ex art.* 360, 1° comma n. 5 c.p.c., che attiene all'accertamento in fatto del giudice di merito, quella che, *in parte qua*, è propriamente motivazione in diritto (potendo, come è noto, l'erronea motivazione in diritto essere corretta a norma dell'art. 384 ultimo comma c.p.c. allorché il dispositivo sia conforme al diritto), deve in ogni caso rilevarsi l'infondatezza della relativa censura.

Per espressa previsione dell'art. 9 della L. n. 289/2002, nell'ambito di detta norma non poteva trovare fondamento l'ipotesi di condono richiesta dalla contribuente volta alla definizione proprio delle imposte richieste per maggiori redditi soggetti a tassazione separata.

Essendo incontroverso in fatto che la contribuente nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2001 non aveva indicato alcuna plusvalenza, ove essa risulti dimostrata da parte dell'Ufficio, essa non potrà rientrare nel condono di cui all'art. 9 della L. n. 289/2002 richiesto dalla contribuente.

11. Ugualmente infondato è il quinto motivo nei termini in cui è posto.

Questa Corte ha affermato il principio – ormai consolidato a seguito della pronuncia delle Sezioni Unite 30 novembre 2006, n. 25505⁽²⁾, e in forza della normativa d'interpretazione autentica dapprima dettata in tema di ICI (art. 11-*quaterdecies*, comma 16 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni in L. 2 dicembre 2005, n. 248) e poi estesa anche ai fini, per quanto rileva, delle imposte sui redditi, dall'art. 36, 2° comma del D.L. [4 giugno, n.d.r.] 2006, n. 223, convertito con modificazioni, in L. 4 agosto 2006, n. 248, con disposizione che ha supe-

rato lo scrutinio di legittimità costituzionale, essendo stata la relativa questione dichiarata manifestamente infondata dalla Corte costituzionale con ordinanza 27 febbraio 2008, n. 41⁽³⁾ – che un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo. Altro rilievo avrebbe viceversa avuto la censura ove la parte si fosse doluta, nell'ambito dell'acquisita suscettibilità di utilizzazione edificatoria, sotto il profilo dell'illogicità dell'accertamento in fatto compiuto dalla sentenza impugnata per omessa considerazione della concreta incidenza dei suddetti vincoli sulla stessa (cfr. Cass. civ. Sez. V 21 maggio 2014, n. 11182⁽⁴⁾).

12. Infine è infondato il settimo motivo, con il quale la ricorrente si duole della omessa pronuncia sull'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento impugnato per difetto di motivazione dello stesso.

È sufficiente, in proposito osservare, in adesione a costante indirizzo espresso in materia dalla giurisprudenza di questa Corte (cfr., tra le molte, Cass. civ. sez. I 28 marzo 2014, n. 7406⁽⁵⁾; Cass. civ. sez. I 9 maggio 2007, n. 10636⁽⁶⁾; Cass. civ. sez. I 19 maggio 2006, n. 11844⁽⁷⁾) che non è sufficiente a far ritenere sussistente la lamentata violazione il fatto che la sentenza non sia espressamente pronunciata su una domanda o eccezione proposta. Di modo che la sussistenza del vizio va esclusa allorché, come nella fattispecie in esame, sia comunque ravvisabile una pronuncia implicita di rigetto, desumibile dall'avere la CTR giudicato nel merito della pretesa impositiva.

13. La sentenza impugnata va dunque cassata in relazione al primo motivo accolto e la causa rinviata per nuovo esame a diversa sezione della CTR del Lazio che provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. – La Corte accoglie il ricorso in relazione al primo motivo, assorbiti il secondo, terzo e sesto motivo e rigettati il quarto, quinto e settimo motivo. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa a diversa sezione della CTR del Lazio anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

(3) In Boll. Trib., 2008, 1204.

(4) In Boll. Trib. On-line.

(5) In Boll. Trib. On-line.

(6) In Mass. Foro it., 2007, 955.

(7) In Mass. Foro it., 2006, 937.

II

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Plusvalenze patrimoniali – Cessione di terreno edificabile – Presunzione di corrispondenza del prezzo di trasferimento del bene col suo valore di mercato definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro – Illegittimità – Art. 5 del D.Lgs. n. 147/2015 – Applicabilità retroattiva – Sussiste.

(2) In Boll. Trib. On-line.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi ed ai fini della determinazione in via induttiva del reddito da plusvalenza patrimoniale derivante dalla cessione di un terreno edificabile, la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato al valore di mercato accertato in via definitiva ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro non può essere più legittimata, alla stregua dello ius superveniens di cui all'art. 5, terzo comma, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, solo sulla base del valore, anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, neppure per le controversie già iniziate sotto il vigore della disciplina previgente, e perciò ne consegue che deve farsi rigorosa applicazione del disposto dell'art. 68 del TUIR, che prevede al primo comma, in relazione al precedente art. 67, che le plusvalenze realizzate mediante cessione di terreni sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

[Corte di Cassazione, sez. VI (Pres. Iacobellis, rel. Caracciolo), 6 giugno 2016, ord. n. 11543, ric. Agenzia delle entrate]

FATTO E DIRITTO – La Corte, ritenuto che, ai sensi dell'art. 380-bis cod. proc. civ., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

Il relatore cons. Giuseppe Caracciolo, letti gli atti depositati, osserva:

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale di Milano, con la quale – in controversia concernente impugnazione di avviso di accertamento per IRPEF per l'anno 2004, con contestazione di maggior reddito da plusvalenza realizzata a mezzo della vendita da parte di R.L. e R.F. a tale "Sabotino srl" del diritto di proprietà di un terreno edificabile, stipulata con atto registrato il 15.06.2004 – è stato respinto l'appello proposto da essa Agenzia avverso la sentenza della CTP di Varese n. 101/04/2010 che aveva già accolto il ricorso della parte contribuente.

La sentenza impugnata ha ritenuto illegittimo l'operato dell'ufficio – consistito nell'aver presunto pari al valore di accertamento considerato ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ed in ragione della mera acquisizione che la parte contribuente vi aveva fatto, l'ammontare del corrispettivo considerato ai fini dell'accertamento della plusvalenza di cui qui si tratta – poiché in contrasto con il consolidato principio che "vincola il prezzo reale di acquisto e di vendita ai fini della tassabilità dei redditi ai fini delle imposte dirette. A maggior ragione se ci si trova dinanzi a definizione di valore che rispecchiano, all'evidenza, una mera economicità, come il pagamento di una ridotta imposta di registro a fronte di costi di impugnazione dell'accertamento".

L'Agenzia ha proposto ricorso affidandolo a unico motivo, nei confronti del solo R.F.

La parte contribuente non si è costituita.

Il ricorso – ai sensi dell'art. 380-bis cpc assegnato allo scrivente relatore – può essere definito ai sensi dell'art. 375 cpc.

Ed infatti con il primo motivo (centrato sulla viola-

zione dell'art. 39 c. 12 del D.L. n. 98/2011 e dell'art. 46 del D.Lgs. 546/1992) la parte ricorrente si duole del fatto che il giudicante abbia omissa la pronuncia circa la posizione del R.L. che aveva definito la controversia mediante il pagamento di quanto dovuto, sì che la CTR era stata richiesta di dichiarare (con comunicazione circa la regolarità dell'avvenuta definizione) estinta la lite a riguardo di detta parte.

Si duole ancora del fatto che il giudicante abbia negato rilievo alla presunzione di cui si è detto, riconosciuta nel principio di diritto tante volte enunciato dal Giudice di legittimità circa la facoltà per l'Amministrazione di procedere in via induttiva per l'accertamento della plusvalenza patrimoniale, in ragione appunto della presunzione scaturente dall'esito dell'accertamento di valore effettuato ai fini dell'imposta di registro.

Il motivo di impugnazione appare fondato e da accogliersi.

Premesso che le circostanze di fatto sulle quali il motivo si fonda sono state debitamente delucidate dalla parte ricorrente, in ossequio al canone di autosufficienza del ricorso per cassazione, la ragione di impugnazione appare decisamente coerente con l'indirizzo costantemente ripetuto da questa Corte secondo cui: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento, realizzata a seguito di cessione di azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, ed è onere probatorio del contribuente superare (anche con ricorso ad elementi indiziari) 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" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21055 del 28/10/2005⁽¹⁾ IDEM: Cass. Sez. 5, Sentenza n. 19548 del 7/10/2005⁽²⁾ e Cass. Sez. 5, Sentenza n. 5070 del 2/3/2011⁽³⁾).

Né conta che nella specie di causa si sia trattato di cessione di terreno e non di azienda, non essendo diversi i principi da applicare e non apparendo ragione alcuna per non applicare anche a siffatta ipotesi la presunzione derivante dall'ordinaria (salvo prova contraria che ne dimostri la disomogeneità) coerenza dei valori di uno stesso bene, accertati ai fini dell'applicazione di imposte diverse.

Poiché il giudice del merito non si è attenuto a questi principi, altro non resta che restituire al medesimo giudice, in sede di rinvio, la controversia, affinché ne rinnovi l'esame alla luce del diritto vivente che ad essa è applicabile.

Pertanto, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio per manifesta fondatezza, nel mentre potrà accogliersi l'istanza di parte ricorrente volta a dichiarare l'intervenuta estinzione della lite a riguardo di R.L. per cessazione della materia del contendere conseguente a definizione in via breve.

Roma, 30 luglio 2015.

(1) In Boll. Trib. On-line.

(2) In Boll. Trib. On-line.

(3) In Boll. Trib. On-line.

ritenuto inoltre:
che la relazione è stata notificata agli avvocati delle parti;

che non sono state depositate conclusioni scritte, né memorie;

che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, ritiene di non poter condividere la proposta del relatore (a riguardo della posizione di R.F.), siccome in contrasto con il dato normativo sopravvenuto rispetto al momento del deposito della relazione. Ed invero, con recente pronuncia (Cass. Sent. Sez. 5 n. 6135 Anno 2016⁽⁴⁾) questa Corte ha avuto modo di acclarare (in fattispecie del tutto simile a quella per cui qui è causa) che il principio di presunzione di corrispondenza del prezzo incassato a quello coincidente con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro (salvo dimostrazione incombente sulla parte contribuente di avere in concreto venduto o acquistato ad un prezzo inferiore) deve ritenersi ormai superato alla stregua dello *ius superveniens* di cui all'art. 5, 3° comma del D.Lgs. 14 settembre 2015 n. 147 che così testualmente recita: "Gli artt. 58, 68, 85 e 86 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché 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 decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347". Quest'ultima norma, infatti, ponendosi espressamente quale norma d'interpretazione autentica, ai sensi dell'art. 1 comma 20 della L. n. 212/2000, è applicabile retroattivamente. Da qui la conclusione che "la presunzione di cui sopra non può essere, infatti, più legittimata, secondo il disposto del succitato art. 5, 3° comma, del D.Lgs. n. 147/2015, solo sulla base del valore, anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro", neppure per le controversie già iniziate sotto il vigore della disciplina previgente. Ne consegue che anche alla specie di causa (nella quale la parte ricorrente non ha postulato di avere allegato specifiche prove dell'esistenza della sottostima che ha presunto di accertare) debba farsi rigorosa applicazione del disposto dell'art. 68 TUIR che prevede, al 1° comma, in relazione al precedente art. 67, che le plusvalenze realizzate mediante cessione di terreni sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto del ben ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo;

che consegue da quanto si è detto l'infondatezza manifesta del motivo di ricorso formulato dall'Agenzia delle Entrate, con correlata sua reiezione;

che le spese di lite possono essere compensate tra le parti, attesa la novità del dettato normativo che

qui si applica.

P.Q.M. – La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la pronuncia impugnata nei limiti di cui in motivazione a riguardo della posizione di R.L.; rigetta il ricorso per ciò che attiene alla posizione di R.F. Compensa tra le parti le spese di questo giudizio.

La virata di rotta della Corte di Cassazione sul binomio "valore del bene quale corrispettivo realizzato": vale anche per il passato, ma in ogni caso?

1. Le decisioni che si annotano offrono diversi spunti di riflessione. Per quanto consta esse sono le due prime pronunce della Suprema Corte dopo l'entrata in vigore dell'art. 5 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (1).

Come è noto l'art. 5, terzo comma, del decreto citato, ha stabilito che gli artt. 58, 68, 85 e 86 del TUIR e gli artt. 5, 5-bis, 6 e 7 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 446, sull'IRAP, «si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione o 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 ... ovvero delle imposte ipotecaria e catastale».

La norma «non interviene sulle disposizioni procedurali in materia di accertamento, ma agisce direttamente in via interpretativa sulle norme sostanziali del TUIR» (2). La novella, proprio perché di interpretazione autentica, sconfessa le decine di sentenze della Suprema Corte che ritenevano invece sufficiente a sorreggere la rettifica del corrispettivo, dichiarato in atti e contabilizzato (se il venditore operava nell'esercizio di attività d'impresa), la semplice definizione di un maggior valore ai fini dell'imposta di registro. La norma fa tornare in auge chi aveva affermato che «nella motivazione dell'accertamento ai fini delle imposte dirette non è sufficiente la sola indicazione dell'importo definito ai fini dell'imposta di registro, senza ulteriori elementi di prova in relazione al maggior prezzo che l'Amministrazione finanziaria assume come conseguito» (3).

La Suprema Corte, invece, perseguendo il *favor fisci*, aveva introdotto nel nostro ordinamento giuridico una *presunzione legale relativa*, opinabile se non altro perché non prevista dalla legge. In estrema sintesi aveva conferito *de facto* i crismi della legittimità alla condotta dell'Ufficio finanziario che, sulla base della definizione del valore dell'immobile o dell'azienda ai fini dell'imposta di registro, assumeva automaticamente tale valore quale (maggiore) corrispettivo per la determinazione della plusvalenza soggetta alle imposte dirette.

Il legislatore è intervenuto drasticamente espungendo dal nostro ordinamento giuridico il binomio maggior valore uguale maggior corrispettivo, che spesso non trova sostegno nella realtà (4).

È intervenuto con un'accetta usata troppo cruentemente per cui non escludo che il suddetto binomio non possa essere utilizzato in determinate circostanze che fondatamente facciano presumere, salvo prova contraria, l'occultamento di parte del corrispettivo.

Si pensi alla definizione di un maggior valore di un bene di largo mercato (un immobile di medio-piccole dimensioni in zona non periferica e non disastrosa di una grande città; un esercizio commerciale avviato di vendita al pubblico, anch'esso situato nella medesima zona sopra citata), intervenuta con la partecipazione del

(4) Cass. 30 marzo 2016, n. 6135, in Boll. Trib. On-line.

venditore nel procedimento amministrativo o giudiziale, allorché tra valore definito e prezzo della compravendita la discrepanza sia rilevante. In questo caso dovrebbe essere lecito presumere, salvo prova contraria, che il corrispettivo realmente convenuto fra le parti sia il valore definito o ad esso si approssimi.

In ogni modo la definizione di un maggior valore opponibile all'acquirente è pur sempre un elemento indiziario di peso rilevante, ancorché da solo non sufficiente, per cui è sufficiente che l'Agenzia delle entrate deduca correttamente un *quid plus* per legittimare un accertamento di plusvalenza realizzata.

Merita sul punto rimarcare che alla scissione del binomio maggior valore = maggior corrispettivo è stato riconosciuto effetto retroattivo in quanto la citata novella del 2015 deve classificarsi quale norma di interpretazione autentica ai sensi dell'art. 1, secondo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 2012 (*Statuto dei diritti del contribuente*), come esplicitamente affermato dalle due annotate pronunce della Corte di Cassazione, nella prima delle quali si ribaltano persino le conclusioni stese dal relatore prima dell'emanazione delle legge innovativa.

2. Come si è accennato, dalla lettura delle due decisioni si possono trarre ulteriori spunti di riflessione.

Nell'arresto n. 6135/2016 si legge che la Commissione regionale del Lazio, nel vigore della «presunzione di corrispondenza del prezzo incassato a quello coincidente con il valore di mercato accertato» e quindi ante novella del settembre 2015, aveva implicitamente ritenuto «inidonea a superare detta presunzione la documentazione versata in atti dalla contribuente circa l'entità del prezzo effettivamente incassato». La stessa contribuente aveva impugnato la sentenza per omessa motivazione in relazione all'art. 360, n. 5), c.p.c., non contenendo alcuna espressa valutazione sulla prova offerta circa il prezzo effettivamente riscosso.

Rebus sic stantibus, il gravame doveva essere accolto in quanto il nuovo art. 360, n. 5), c.p.c., che riformula radicalmente il vizio di omessa motivazione, censura la sentenza che abbia omesso di esaminare un motivo di doglianza decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti. L'accoglimento della doglianza avrebbe comportato il rinvio al giudice di merito affinché si pronunciasse sulla validità o no della prova offerta dalla contribuente, salvo rilevare l'inammissibilità del motivo del ricorso per cassazione ex art. 360, n. 5), c.p.c., ai sensi dell'art. 348, ultimo comma, c.p.c. (a causa della c.d. *doppia conforme*).

S'impone tuttavia a monte una diversa osservazione. Se, come appare dalla descrizione del fatto contenuto nella sentenza della Suprema Corte, l'Agenzia delle entrate aveva emesso avviso di accertamento rettificando la dichiarazione presentata sulla base di un solo rilievo – ovvero quello della diversità del prezzo per il calcolo della plusvalenza rispetto al valore dichiarato o definito ai fini dell'imposta sui trasferimenti, quindi senz'altro addurre – il ricorso doveva essere accolto senza rinvio, riconoscendo la sua illegittimità. Si tenga presente, a riprova dell'assunto, che al giudice del rinvio, constatata l'unicità e l'illegittimità del motivo dell'accertamento e quindi essendo ben delineata la materia del contendere e in nessun modo ampliabile (art. 7, primo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), ed essendo precluso all'Amministrazione finanziaria integrare l'avviso di accertamento (salva l'eccezionale applicazione dell'art. 43, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600),

altro non resterebbe che annullare l'avviso stesso (5).

Infatti, pur nell'osservanza della natura del processo tributario annoverabile tra quelli di «impugnazione-merito», caratterizzati dall'obbligo del giudice di compiere una «motivata valutazione sostitutiva» dell'atto amministrativo annullato, nel caso in cui l'accertamento, attraverso la motivazione, fondi la pretesa erariale su un fatto che non possa costituire unico perno di una presunzione relativa abrogata *ab origine* e non fornisca altro elemento di prova a sostegno della propria domanda, delimita la materia del contendere e quindi lo spettro cognitivo del giudice. Questi, preso atto dei fatti dedotti dalle parti, delle eccezioni del contribuente e della presa di posizione che su di esse ha o avrebbe dovuto assumere l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 23, terzo comma, del D.Lgs. n. 546/1992, deve emettere una decisione *in base allo stato degli atti*, siccome privo del potere di riaprire l'istruttoria e rimettere in termine l'Agenzia medesima (6).

3. Sia consentito allo scrivente commentatore di non comprendere, forse a causa dell'insufficienza di bagaglio cognitivo, come possa censurarsi ai sensi dell'art. 360, n. 4), c.p.c. (*error in procedendo*), l'omessa deduzione dall'ipotetica plusvalenza di costi inerenti il bene compravenduto quale l'imposta di successione. Quanto meno riguardo a quest'ultima, atteso che la posta è chiaramente delineata, si profila una violazione di legge (art. 68, primo e secondo comma, del TUIR, che riconosce in deduzione dalla differenza tassabile «ogni altro costo inerente al bene» ceduto), deducibile quindi ex art. 360, n. 3), c.p.c.; la ripresa di tale deduzione, tuttavia, rimane assorbita dall'illegittimità della rettifica, basata solo sul maggior valore definito ai fini dell'imposta di registro, per cui non dovrebbe influenzare la pronuncia dell'investito giudice di rinvio.

4. La seconda massima evidenziata si pone su un solco oramai consolidato dalla Suprema Corte, di talché non merita speciali annotazioni.

Infine, l'ultima statuizione della medesima sentenza n. 6135/2016 (settimo motivo di ricorso della ricorrente) impone a chi predilige un processo che sia veramente *giusto* che del principio della pronuncia implicita di rigetto, su una domanda o eccezione di parte, se ne faccia uso parsimonioso e oculato.

Dott. Giuseppe Verna

(1) Ved. al riguardo G. VERNA, *Cade la presunzione che il maggior valore di un bene immobile accertato o definito ai fini delle imposte indirette provi l'occultamento di un maggior corrispettivo della relativa cessione ai fini delle imposte dirette*, in *Boll. Trib.*, 2016, 483 ss.

(2) Cfr. A. TRABUCCHI - L. TRINCHERA, *Stop ai riflessi automatici sulle imposte dirette degli accertamenti di valore ai fini del registro*, in *Corr. trib.*, 2015, 1838.

(3) Associazione Dottori Commercialisti di Milano, Norma di comportamento n. 171, *Rilevanza ai fini delle imposte dirette del maggior valore definito ai fini dell'imposta di registro in caso di cessione d'azienda*, in *Boll. Trib.*, 2008, 1501.

(4) Come ho dimostrato nell'articolo citato alla nota 1, al par. 3.

(5) Come deciso da Comm. trib. prov. di Caserta, sez. II, 28 settembre 2015, n. 6578, in *Not.*, 2016, 66, secondo cui la chiarezza lessicale e logica del ricorso ne impone l'accoglimento.

(6) Rinvio per un caso analogo a G. VERNA, *Un accertamento immotivato e in subordine non provato va rinviato a*

nuovo esame o annullato?, in nota a Cass., sez. VI, 15 aprile
2013, ord. n. 9032, in *Boll. Trib.*, 2013, 1424.