

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti

23

15 - 12 - 2021

anno ottantottesimo

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

ISSN 0006-6893

Dialogo-strenna sugli ultimi tempi, ovvero un libro e una sentenza per cominciare in saggezza e letizia l'anno che verrà
(Avv. Valdo Azzoni) pag. 1630

Indebita compensazione e dichiarazione fraudolenta tra crediti non spettanti e inesistenti
(Avv. Francesco Colaiani e Davide Colombo) pag. 1633

La rinuncia ai crediti per canoni d'affitto d'azienda scaduti e non pagati in tempi di Covid-19 dà luogo, ai fini IRES e IRAP, a una diminuzione dei ricavi
(Avv. Alessandro Giannelli e avv. Marzia Mobrici) pag. 1643

Accertamento imposte sui redditi - Plusvalenze patrimoniali - Cessione di terreno edificabile - Determinazione induttiva del valore - Presunzione di corrispondenza del prezzo di trasferimento del bene col suo valore di mercato dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro - Illegittimità - Art. 5 del D.Lgs. n. 147/2015 - Efficacia retroattiva - Sussiste
(Corte di Cassazione 22 novembre 2021, n. 35899
con nota di Giuseppe Verna) pag. 1680

IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Redditi prodotti all'estero da cittadino residente in Italia - Convenzione tra Repubblica italiana e Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni - Riveste carattere di specialità rispetto alle corrispondenti norme nazionali, con conseguente prevalenza su queste ultime - Art. 165 del TUIR - Inapplicabilità - Conseguenze - Imponibilità delle retribuzioni in via esclusiva in Germania - Sussiste
(Corte di Cassazione 14 aprile 2021, n. 9725
con nota di Silvio D'Andrea) pag. 1682

IVA - Fatturazione - Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti - Sussistenza di pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti - Insufficienza ad integrare la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode - Conseguenze - Pericolo che gli imprenditori siano eccessivamente timorosi ed indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocimento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale - Sussiste - Principi del possesso di buona fede vale titolo e della legge di circolazione dei titoli di credito - Costituiscono principi cardine dell'ordinamento volti a favorire gli scambi senza che l'acquirente debba approfondire in maniera troppo intensa la provenienza di ciò che acquista
(Corte di Cassazione 2 ottobre 2021, n. 27745
con nota di Valdo Azzoni) pag. 1688

Imposta di registro - Atti e contratti - Interpretazione degli atti sottoposti a registrazione - Questioni di legittimità costituzionale dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 sollevate in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. - Manifesta infondatezza - Possibile impedimento alla riqualificazione come cessione d'azienda di atti di conferimento di ramo di azienda e successiva cessione di partecipazioni totalitarie - Non rileva
(Corte Costituzionale 16 marzo 2021, n. 39
con nota di Bruno Aiudi) pag. 1695

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

Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 5, terzo comma, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, che vale come interpretazione autentica della previgente disciplina avendo quindi efficacia retroattiva, esclude che l'Amministrazione finanziaria possa ancora procedere a determinare, in via induttiva, la plusvalenza realizzata a seguito di cessione di terreno edificabile, di immobile o di azienda solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, e pertanto l'automatica trasposizione del valore attribuito al cespite ai fini dell'imposta di registro in sede di accertamento della plusvalenza per la tassazione IRPEF non trova più ingresso in sede di valutazione della prova, nel senso che non è possibile ricondurre a quel solo dato il fondamento dell'accertamento.

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Sorrentino, rel. Crucitti), 22 novembre 2021, ord. n. 35899, ric. Agenzia delle entrate]

RILEVATO CHE: – U.D.S. impugnò l'avviso di accertamento, relativo a IRPEF dell'anno di imposta 2006, con cui era stata constatata l'omessa dichiarazione di una plusvalenza relativa alla cessione di un terreno edificabile.

La Commissione tributaria provinciale accolse il ricorso in base alla considerazione che la valutazione dell'Agenzia del territorio (posta a base di altro avviso emesso ai fini dell'imposta di registro) era inesatta, essendo stata calcolata un'edificabilità doppia di quella realizzabile, perché non era stato considerato che parte del terreno era vincolato dal piano regolatore a verde pubblico.

L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso questa decisione è stato rigettato dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza indicata in epigrafe.

In particolare, la C.T.R., dato atto che la plusvalenza, rilevante ai fini Irpef, era scaturita dalla cessione a titolo oneroso di un terreno sulla esclusiva base del maggior valore accertato ai fini dell'imposta di registro (e che tale avviso era stato annullato da altra C.T.R.), rilevava che l'Ufficio non avesse fornito altri elementi a sostegno della pretesa tributaria mentre, al contrario, sussistevano in atti elementi oggettivi plurimi concordanti per ritenere insufficiente la presunzione semplice posta alla base dell'atto impositivo impugnato.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, su unico motivo, cui resiste con controricorso il contribuente.

Il ricorso è stato avviato, ex art. 380 bis-1 cod. proc. civ. alla trattazione in camera di consiglio in prossimità della quale il controricorrente, a mezzo di nuovi difensori, ha depositato memoria con cui, nella denegata ipotesi di accoglimento del ricorso, chiede l'applicazione dell'*ius superveniens*, più favorevole, con riguardo alle sanzioni.

CONSIDERATO CHE: – 1. Con l'unico motivo di ricorso – rubricato: *violazione e falsa applicazione degli artt. 67 e 68 d.P.R. n. 917 del 1986 nonché dell'art. 38 DPR 600/73, nonché degli artt. 2729 e 2697 c.c. in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c.* – l'Agenzia delle entrate denuncia l'errore giuridico del quale sarebbe affetta la sentenza impugnata per avere trascurato il fatto che la correttezza del valore accertato ai fini dell'imposta di registro era ancora *sub iudice*, in quanto la sentenza che aveva annullato quell'atto impositivo non era passata in cosa giudicata, mentre altre sentenze (rese nei confronti dell'altra cedente e dell'acquirente), sempre in tema di imposta di registro sullo stesso atto di cessione erano giunte a decisione opposte, accogliendo quasi integralmente il valore accertato dall'Ufficio.

1. Il ricorso, ammissibile contrariamente a quanto dedotto in controricorso, è infondato e va rigettato.

Va, innanzi tutto, rilevato che il mezzo di impugnazione non coglie la *ratio decidendi* della sentenza impugnata la quale non ha dato rilevanza al "giudicato", ma agli elementi fattuali emersi in quei processi, valorizzandoli in favore del contribuente.

In ogni caso, la censura è infondata. L'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 147 del 2015 ha espressamente disposto che: «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.».

Sulla scia della novella legislativa, la cui norma appena richiamata vale come interpretazione autentica della previgente disciplina, con efficacia retroattiva, questa Corte ha mutato orientamento e ha statuito che, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 5 cit. esclude che l'Amministrazione possa ancora procedere a determinare, in via induttiva, la plusvalenza realizzata a seguito di cessione di immobile o di azienda solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro (da ultimo, tra le altre, Cass. n. 2816 del 6 febbraio 2020⁽¹⁾);

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

Cass. 12131 del 08/05/2019⁽²⁾; id. n.ri 9513/2018⁽³⁾, 19227/2017⁽⁴⁾, 12265/2017⁽⁵⁾, 6135/2016⁽⁶⁾.

Pertanto, (come precisato da Cass. 30/01/2019, n. 2610⁽⁷⁾), l'automatica trasposizione del valore dato al cespite ai fini dell'imposta di registro in sede di accertamento della plusvalenza per la tassazione IRPEF, non trova più ingresso in sede di valutazione della prova, nel senso che non è possibile ricondurre a quel solo dato il fondamento dell'accertamento.

1.3. Nella specie, con il ricorso, l'Agenzia delle entrate si è limitata a ribadire l'applicabilità del valore accertato, ai fini della imposta di registro, anche ai fini della pretesa tributaria azionata con l'avviso impugnato, onde la sentenza impugnata rimane esente da censura.

2. In conclusione, alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso va rigettato con condanna dell'Agenzia delle entrate, soccombente, alle spese come liquidate come in dispositivo. Nulla a carico dell'Agenzia *ex art. 13 comma 1-quater* D.P.R. 115/2002.

P.Q.M. – Rigetta il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate alla refusione in favore del controricorrente delle spese che liquida in complessivi euro 15.000 (quindicimila) oltre euro 200,00 per esborsi, rimborso forfetario delle spese generali nella misura del 15% e accessori di legge.

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

(3) *Cass., sez. trib., 18 aprile 2018, n. 9513, in Boll. Trib. On-line.*

(4) *Cass., sez. trib., 2 agosto 2017, n. 19227, in Boll. Trib. On-line.*

(5) *Cass., sez. trib., 17 maggio 2017, n. 12265, in Boll. Trib. On-line.*

(6) *Cass., sez. trib., 30 marzo 2016, n. 6135, in Boll. Trib., 2016, 1754.*

(7) *Cass., sez. trib., 30 gennaio 2019, n. 2610, in Boll. Trib. On-line.*

Un'ulteriore bocciatura all'equazione corrispettivo di compravendita immobiliare uguale al valore definito ai fini dell'imposta di registro

1. Il fatto dedotto in giudizio

L'Agenzia delle entrate aveva accertato una maggiore IRPEF ad un contribuente facendo concorrere alla determinazione del suo reddito complessivo, ai sensi dell'art. 67, primo comma, lett. *b*), del TUIR, la plusvalenza, non dichiarata, derivante dalla cessione a titolo oneroso di un terreno edificabile: la plusvalenza era stata calcolata rettificando il prezzo di cessione unicamente in base al maggior valore accertato ai fini dell'imposta di registro. La Commissione tributaria regionale aveva confermato la sentenza di primo grado di accoglimento del ricorso del contribuente, rilevando che tale maggior valore costituiva l'unico elemento su cui si basava la pretesa tributaria ed esso era stato annullato da altra Commissione regionale, sebbene con sentenza non passata in giudicato.

L'Agenzia delle entrate aveva proposto ricorso per cassazione eccependo la violazione di legge in relazione alle norme sulla determinazione della plusvalenza e sulla valutazione degli elementi di prova, tenuto conto che il valore accertato ai fini dell'imposta di registro era stato pressoché confermato da altre sentenze concernenti lo

stesso atto di cessione fra UN altro cedente e il medesimo acquirente.

2. La norma applicabile

Come noto, l'art. 5, terzo comma, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, 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*» (1).

Trattasi esplicitamente di una norma di interpretazione autentica e quindi con efficacia retroattiva, ai sensi dell'art. 1, secondo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*), che il giudice deve applicare con riferimento a tutti i rapporti pendenti. Essa è destinata a regolare le cessioni di immobili effettuate da persone che non rivestono la qualifica di imprenditori commerciali, giacché per questi ultimi le vendite di immobili non sono soggette ad imposta di registro, bensì ad IVA.

3. Il commento

La norma incrina il collegamento fra valore e prezzo in quanto afferma che il valore, ancorché definito ai fini dell'imposta di registro, non costituisce elemento di prova qualificato, quindi secondo il parametro enucleato dall'art. 2729, primo comma, c.c., che il giudice deve assumere al posto del suo prudente apprezzamento, proprio perché lo dispone la legge (art. 116, primo comma, c.p.c.).

Ne consegue che non solo l'Agenzia delle entrate non può assumere, nell'esercizio dei poteri di rettifica di cui all'art. 38, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, quale corrispettivo il valore accertato a carico del venditore, ma neanche quello definito dal compratore, e, a maggior ragione, il c.d. valore OMI (2).

È noto che l'Amministrazione finanziaria rettifica il valore degli immobili compravenduti sulla base dei prezzi e dei valori registrati dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI). L'Osservatorio compie un aggiornamento semestrale dei valori per zone catastali, mediando i prezzi registrati nel semestre precedente se il loro numero è stato significativo, facendo ricorso a valutazioni di stima effettuate dagli Uffici tecnici erariali in caso contrario. La stessa Agenzia delle entrate riconosce che «*le quotazioni immobiliari OMI, pubblicate con cadenza semestrale, individuano, per ogni ambito territoriale omogeneo (zona OMI) e per ciascuna tipologia immobiliare, un intervallo di valori di mercato, minimo e massimo, per unità di superficie riferito ad unità immobiliari in condizioni ordinarie, ubicate nella medesima zona omogenea ... Nell'ambito dei processi estimativi, perciò, le quotazioni OMI non possono intendersi sostitutive della stima puntuale, in quanto forniscono indicazioni di valore di larga massima. Solo la stima effettuata da un tecnico professionista può rappresentare e descrivere in maniera esaustiva e con piena efficacia l'immobile e motivare il valore da attribuirgli*» (3).

Elementi che concorrono alla formazione della prova di un valore maggiore del corrispettivo o del valore, dichiarati nell'atto, possono essere i documenti reperiti presso una delle parti del negozio (compresi l'agente e il mediatore), le anomalie nelle risposte fornite dalle parti a questionari inviati dall'Agenzia fiscale, il maggior coi-

rispettivo contabilizzato dal compratore ove egli sia un imprenditore commerciale, l'importo del mutuo ottenuto dallo stesso compratore, il corrispettivo della vendita del medesimo bene intervenuta dopo breve lasso di tempo.

Merita infine rimarcare, quale segnale emblematico dell'indirizzo oramai assunto dalla Corte di Cassazione, non solo che la causa è stata decisa direttamente nel merito, quindi senza rinvio, ex art. 384, secondo comma, c.p.c. («qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto»), ma anche che tale pronuncia è stata emessa in camera di consiglio con ordinanza ai sensi dell'art. 375, primo comma, n. 5), c.p.c., rigettando il ricorso della *pars publica* per manifesta infondatezza e condannandola al pagamento delle spese processuali.

Oltretutto l'annotata pronuncia richiama quali prove di un indirizzo ora irreversibile altre cinque conformi pronunce della Suprema Corte.

Una rilevante differenza fra il valore del bene definito ai fini dell'imposta di registro e il corrispettivo indicato nell'atto di trasferimento del bene (4) può costituire elemento grave, e un elemento di particolare gravità e precisione, secondo il consolidato orientamento della Suprema Corte, è sufficiente a fondare da solo la presunzione di cui al citato art. 2729 c.c.

Tuttavia l'art. 5, terzo comma, del D.Lgs. n. 147/2015, impedisce che l'esistenza di un maggior corrispettivo possa presumersi solamente sul maggior valore, ancorché rilevante, «dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro»; detto maggior valore non è pertanto di per sé elemento sufficiente. Può affermarsi, data la particolare qualificazione di tale elemento, che basterebbe la presenza di un solo altro elemento di presunzione semplice – un *quid pluris* – per raggiungere la prova capace di invalidare il corrispettivo pattuito fra le parti ai sensi dell'art. 52, primo comma, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

Dott. Giuseppe Verna

(1) Cfr. 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.; ID., *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?*, *ibidem*, 1753 ss. La citata disposizione legislativa fa tornare in auge la Norma di comportamento n. 171 dell'Associazione Dottori Commercialisti, *Rilevanza ai fini delle imposte dirette del maggior valore definito ai fini dell'imposta di registro in caso di cessione di azienda*, *ivi*, 2008, 1501, secondo cui «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 assume come conseguito».

(2) I valori OMI sono spesso utilizzati anche per determinare il reddito medio ordinario dei fabbricati ai sensi dell'art. 36, primo comma, del TUIR.

(3) <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/omi/Banche+dati/quotazioni+immobiliari>.

(4) La rilevanza potrebbe essere quantificata in un 25%, con applicazione analogica, seppur opinabile, dell'art. 67, primo comma, n. 1), del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. legge fallimentare), che indica lo scarto che legittima la presunzione di conoscenza dello stato d'insolvenza e quindi la revocatoria fallimentare; la differenza di un quarto è richiamata anche dagli artt. 572, terzo comma, e 591, secondo comma, c.p.c. Si tratta evidentemente di percentuali indicative da modulare in relazione alla natura del bene e alla frequenza con cui esso si scambia sul mercato.

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Redditi prodotti all'estero da cittadino residente in Italia – Convenzione tra Repubblica italiana e Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni – Riveste carattere di specialità rispetto alle corrispondenti norme nazionali, con conseguente prevalenza su queste ultime – Art. 165 del TUIR – Inapplicabilità – Conseguenze – Imponibilità delle retribuzioni in via esclusiva in Germania – Sussiste.

Procedimento – Appello – Produzione di nuovi documenti – Art. 58, secondo comma, del D.Lgs. n. 546/1992 – Ammissibilità – Dimostrazione dell'impossibilità di non averli potuti produrre prima per cause non imputabili alla parte che ne aveva la disponibilità – Non necessita.

Procedimento – Appello – Produzione di nuovi documenti – Art. 58, secondo comma, del D.Lgs. n. 546/1992 – Ammissibilità – Deposito in sede di gravame dell'atto impositivo notificato – Costituisce una mera difesa e non un'eccezione in senso stretto – Ammissibilità – Conseguenze.

Procedimento – Appello – Produzione di nuovi documenti – Art. 58, secondo comma, del D.Lgs. n. 546/1992 – Ammissibilità – Violazione dell'art. 24 Cost. – Non sussiste – Garanzia del doppio grado di giudizio – Non gode di copertura costituzionale – Principio costituzionale di necessaria uniformità del processo tributario e di quello civile – Non sussiste.

Imposte e tasse – Accertamento – Diritto del contribuente al contraddittorio anche nella fase precontenziosa o endoprocedimentale – Garanzie procedurali previste dall'art. 12 della legge n. 212/2000 e loro ambito di applicazione – Si applicano solo in caso di accessi, ispezioni e verifiche nei locali di esercizio dell'attività aziendale o professionale del contribuente, e non si estendono anche alle verifiche "a tavolino" effettuate presso la sede dell'Ufficio finanziario – Emissione di un processo verbale di contestazione in caso di verifiche "a tavolino" – Non necessita.

Accertamento imposte sui redditi e IVA – Accertamento – Diritto del contribuente al contraddittorio anche nella fase precontenziosa o endoprocedimentale – Garanzie procedurali previste dall'art. 12 della legge n. 212/2000 e loro ambito di applicazione – Si applicano solo in caso di accessi, ispezioni e verifiche nei locali di esercizio dell'attività aziendale o professionale del contribuente, e non si estendono anche alle verifiche "a tavolino" effettuate presso la sede dell'Ufficio finanziario – Emissione di un processo verbale di contestazione in caso di verifiche "a tavolino" – Non necessita.

In materia di imposta sui redditi delle persone fisiche, la Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica federale di Germania, stipulata il 18 ottobre 1989 e ratificata e resa esecutiva con la legge 24 novembre 1992, n. 459, al fine di evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali, prevede all'art. 15, rubricato "Lavoro subordinato", che i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una attività