



M

CU+EN

26317.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE

oggetto: iva, irap- avviso di accertamento - decadenza - notizia criminis - vendita di unità abitativa - aliquota agevolata iva - destinazione alberghiera

Composta da:

- Biagio Virgilio - Presidente -
 - Paolo Catalozzi - Consigliere - R.g.n. 12501/2012
 - Giancarlo Triscari - Consigliere relatore - Cron. 26317
 - Roberto Succio - Consigliere - cc - 31/01/2020
 - Gian Andrea Chiesi - Consigliere - CU+CE
- ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12501 del ruolo generale dell'anno 2012 proposto da:

26317/2020

(omissis) s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, nonché (omissis) e (omissis), in proprio e quali soci, rappresentati e difesi dagli Avv.ti (omissis) e (omissis) (omissis) per procura speciale a margine del ricorso, elettivamente domiciliati in (omissis), presso lo studio dell'Avv. (omissis);

Handwritten signature

- ricorrenti -
- CONTRORICORRENTE IN INCIDENTALE -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici ha domicilio in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, n. 487/1/2011, depositata il giorno 16 dicembre 2011;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 31 gennaio 2020 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dalla esposizione in punto di fatto della sentenza impugnata nonché dagli atti difensivi delle parti si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a (omissis) s.r.l. due avvisi di accertamento, relativi agli anni di imposta 2003 e 2004, con i quali aveva contestato maggiori imponibili non dichiarati ai fini Irpeg, Ires, Irap e Iva, in conseguenza della cessione di unità immobiliari, nonché la non corretta applicazione dell'Iva (in misura pari al 4% o al 10%, piuttosto che a quella ordinaria del 20%), sui corrispettivi delle suddette cessioni, oltre alla sottrazione ad Irap delle plusvalenze relative alle medesime cessioni, con conseguente contestazione delle sanzioni; correlativamente, erano stati, altresì, notificati ai due soci, relativamente all'anno di imposta 2004, rispettivi avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle entrate aveva ad essi contestato maggiori redditi ai fini Irpef relativi ai ricavi accertati nei confronti della società e dagli stessi non dichiarati; avverso i suddetti atti impositivi la società ed i soci avevano proposto rispettivi ricorsi; la Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara aveva accolto nel merito i ricorsi; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale della Toscana ha parzialmente accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: era da confermarsi la decisione del giudice di primo grado sulla questione dell'applicazione dell'aliquota Iva relativa alle cessioni delle unità immobiliari; era da accogliersi il motivo di appello concernente la questione del reddito presuntivamente accertato nei confronti della società e, correlativamente, nei confronti dei soci, dovendosi

presumere che gli stessi fossero stati partecipi dell'evasione; la disciplina del raddoppio dei termini di decadenza trovava applicazione per tutti quei termini che non erano scaduti al momento della entrata in vigore del decreto legislativo n. 223/2006; alla dichiarazione resa da terzi doveva darsi valore di prova indiziaria, sicchè, nella fattispecie, era legittimo presumere che quanto dichiarato da otto acquirenti in ordine al fatto di avere acquistato "in nero" doveva condurre a ritenere che la prassi attuata era quella di evadere e, pertanto, alla luce del suddetto quadro indiziario, doveva darsi rilievo ai valori desumibili dal mercato immobiliare;

avverso la suddetta pronuncia la società ed i soci hanno proposto ricorso principale, affidato a quattordici motivi, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso, contenente ricorso incidentale, affidato a un unico motivo;

la società ed i soci hanno depositato controricorso al ricorso incidentale e successiva memoria;

considerato che:

Sul ricorso principale

Con il primo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 43, commi 1 e 3, d.P.R. n. 600/1973 - anche in relazione all'art. 25, comma 1, decreto legislativo n. 446/1997 e all'art. 20, comma 1, decreto legislativo n. 472/1997 - e dell'art. 57, commi 1 e 3, d.P.R. n. 633/1972, per avere ritenuto che il raddoppio dei termini di decadenza, di cui all'art. 37, decreto legislativo n. 223/2006, si applica a tutti i termini non scaduti al momento della sua entrata in vigore, senza tenere conto del fatto che, nella fattispecie, relativamente all'anno di imposta 2003, alla data in cui era stata elevata la *notitia criminis*, era già spirato il termine per l'esercizio della potestà impositiva, sicchè si verrebbe ad applicare una non consentita riapertura dei termini di decadenza;

parte ricorrente, inoltre, evidenzia che il raddoppio del termine di decadenza non trova applicazione né con riferimento all'Irap, non essendo configurabile alcun illecito penale relativamente al suddetto tributo, né con riferimento alle sanzioni amministrative, non sussistendo specifica previsione normativa;

il motivo è parzialmente fondato, per quanto di ragione;

con riferimento alla questione della insussistenza nella fattispecie dei presupposti per il raddoppio dei termini di accertamento, essendo emersa la *notitia criminis* successivamente allo spirare dei termini decadenziali ordinari, il motivo di censura è fondato limitatamente all'IRAP per l'anno 2003;

al riguardo deve ribadirsi l'insegnamento di questa Corte secondo cui *«In tema di accertamento tributario, i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'IRPEF e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 per l'IVA, nella versione applicabile ratione temporis, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza»*, come peraltro stabilito dalla Corte costituzionale nella sentenza 25 luglio 2011, n. 247, *«senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, incidano le modifiche introdotte dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, attesa la disposizione transitoria ivi introdotta, che richiama l'applicazione del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati»* (Cass. civ., n. 16728/2016; conf. Cass. civ. n. 26037/2016);

invero, nelle citate pronunce la Corte ha precisato che: a) *"non di raddoppio dei termini in senso proprio si tratta, bensì di un nuovo termine di decadenza"*, applicabile in ipotesi di sussistenza di seri indizi di reità, che è un dato obiettivo non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'ufficio tributario ma che deve essere accertato dal giudice; b) tale raddoppio non è escluso dalla

configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione, nè dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando "*nè l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell'art. 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, nè la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario (in termini, Cass. 15 maggio 2015, n. 9974)*" (Cass. n. 16728/16, cit.); c) su tale assetto nessun effetto spiega la sequenza di modifiche che hanno riguardato la disciplina dei termini prescritti per l'accertamento (L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, nonché D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2) in quanto, qualora gli avvisi di accertamento relativi a periodo d'imposta precedenti a quello in corso alla data 31 dicembre 2016 siano stati già notificati - come nel caso in esame, in cui gli atto impositivi risultano emessi e notificati nell'anno 2009 (ricorso, pag. 7) - si applica la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2 (che non è stato modificato dalla successiva L. n. 208 del 2015), che fa espressamente salvi gli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla data di entrata in vigore del predetto decreto;

pertanto, alla stregua di quanto detto, deve ritenersi, contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, che è del tutto indifferente la circostanza che la *notitia criminis* sia stata acquisita successivamente allo spirare del termine decadenziale di accertamento, perchè ciò che, invece, assume rilevanza ai predetti fini è la circostanza, sussistente nella fattispecie in esame, che le violazioni tributarie accertate integrassero fatti penalmente rilevanti con riferimento all'epoca in cui gli stessi erano stati posti in essere;

analoghe considerazioni vanno espresse con riferimento all'applicabilità delle sanzioni conseguenti all'accertamento in materia di imposte dirette e Iva, posto che l'ampliamento del

termine di decadenza nel caso in cui i fatti commessi siano riconducibili ad ipotesi di reato riguarda non solo il tributo, ma anche la sanzione allo stesso collegato;

deve, invece, ritenersi fondato il motivo di ricorso con riferimento alla contestazione relativa all'Irap, anno 2003, ed alle sanzioni ad essa collegate, in quanto, in tali casi, il raddoppio dei termini di accertamento non opera proprio perchè, *«non essendo l'IRAP un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del "raddoppio dei termini" di accertamento quale applicabile ratione temporis»* (Cass. civ., 18 luglio 2019, n. 19431; conf., Cass. civ., n. 10483/2018);

con il secondo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per insufficiente motivazione circa il fatto, controverso e decisivo, consistente nel versamento di corrispettivi "in nero" da parte di tutti gli acquirenti dei beni venduti dalla ricorrente e nell'entità dei corrispettivi;

con il terzo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, e 54, d.P.R. n. 633/1972, anche in rapporto agli artt. 2727 e 2729, cod. civ., per non avere correttamente applicato la disciplina delle presunzioni;

i motivi, che possono essere esaminati unitariamente, in quanto attengono alla questione della sussistenza degli elementi di prova presuntiva ai fini della legittimità della pretesa dell'amministrazione finanziaria, sono fondati;

la pronuncia in esame perviene alla considerazione della legittimità della pretesa relativa al versamento di corrispettivi in nero per l'acquisto dei beni ponendo a fondamento il contenuto delle dichiarazioni rese da otto acquirenti e argomentando sul fatto che, da esse, poteva evincersi che la prassi fosse quella di evadere,

sicchè era legittimo il ricorso ad elementi presuntivi quali le indicazioni dell'Agenzia delle entrate tratte dal mercato immobiliare;

parte ricorrente ha, tuttavia, posto in evidenza che, in sede di giudizi di merito, aveva evidenziato elementi di fatto non presi in considerazione dal giudice del gravame, in particolare che: a) rispetto alle ventidue cessioni, altri quattordici acquirenti avevano confermato la corrispondenza tra gli importi dichiarati e fatturati e quelli effettivamente versati, e, sotto tale profilo, nessuna motivazione è stata esplicitata dal giudice del gravame al fine di giustificare la valutazione finale di attribuire maggior valore probatorio alle otto dichiarazioni rispetto a quelle degli altri acquirenti nonché relativamente alla circostanza che la vendita "in nero" avrebbe dovuto riguardare anche gli immobili per i quali gli acquirenti avevano escluso di avere pagato importi superiori rispetto a quelli fatturati; b) con riferimento alle valutazioni OMI, prese a fondamento da parte del giudice del gravame a supporto della valenza presuntiva delle dichiarazioni rese da terzi, le stesse non potevano trovare considerazione, tenuto conto del fatto che le unità immobiliari erano gravate da vincolo alberghiero, sicchè non era corretta l'applicazione di valori OMI riferibili ad una categoria non assimilabile a quella in oggetto e per un periodo temporale collocato a due o tre anni di distanza dal momento della cessione; c) per diversi immobili, risultava la congruità dei prezzi ove confrontati con gli stessi valori OMI;

va quindi considerato che la circostanza, cui il giudice del gravame ha dato particolare rilievo, del contenuto delle otto dichiarazioni rese da terzi è stata presa in considerazione in modo atomistico, senza il confronto delle ulteriori dichiarazioni, di maggior numero, orientate verso una affermazione contraria, e senza, peraltro, alcuna indicazione del percorso logico argomentativo seguito per attribuire alle suddette otto dichiarazioni un valore e significato

probatorio maggiore rispetto alle altre quattordici di senso contrario;

sotto tale profilo, non risulta fatta corretta applicazione delle regole in materia di prove presuntive, in particolare degli artt. 2727 e 2729, cod. civ.;

inoltre, non risulta argomentato sotto quale profilo il contenuto delle dichiarazioni rese dagli otto acquirenti potesse avere valenza anche con riferimento agli altri quattordici acquisti, estendendo anche ad essi, nonostante la contraria affermazione degli acquirenti, il loro valore presuntivo, generalizzando per tutti gli acquisti la presunzione di acquisto in nero, limitandosi, sotto tale profilo, ad affermare che dalle suddette otto dichiarazioni poteva evincersi "una prassi" di vendita in nero estensibile, quindi, a tutte le vendite;

analogamente, il riferimento ai valori OMI, a supporto della valenza presuntiva delle dichiarazioni rese da otto acquirenti, è stato compiuto senza tenere conto dei diversi elementi offerti all'attenzione del giudicante, in particolare della peculiare destinazione alberghiera degli immobili, della distanza temporale dei valori contenuti nei contratti di vendita rispetto a quelli desumibili dai valori OMI, della congruità dei prezzi di vendita ove confrontati con gli stessi valori OMI;

si tratta, a ben vedere, di elementi rilevanti e decisivi ai fini della decisione, non tenuti in considerazione dal giudice del gravame che, sul punto, ha reso una pronuncia insufficiente sotto il profilo motivazionale;

con il quarto motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., in relazione al dedotto difetto di motivazione degli avvisi di accertamento per violazione dell'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, nonché per violazione dell'art. 10, legge n. 212/2000 nel contesto del procedimento di accertamento con adesione;

con il quinto motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, dell'art. 42, d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 56, d.P.R. n. 633/1972, nonché dell'art. 10, legge n. 212/2000, per non avere l'Agenzia delle entrate chiarito, negli avvisi di accertamento, le ragioni per cui aveva disatteso le osservazioni prospettate dai ricorrenti e, inoltre, per non avere rispettato il principio di leale collaborazione nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione;

i motivi, che possono essere esaminati unitariamente, in quanto attengono alla questione del difetto di motivazione degli atti impugnati e alla irregolarità procedurale nella sua emanazione, sono infondati;

relativamente al quarto motivo, va osservato che, avendo il giudice statuito nel merito della legittimità degli avvisi di accertamento ha, implicitamente, rigettato i motivi di appello proposti, sicché non correttamente si censura la sentenza per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ.;

relativamente al quinto motivo, in particolare al profilo concernente la violazione dell'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, va osservato che, secondo questa Corte, (Cass. civ., 31 marzo 2017, n. 8378) in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, «è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, atteso che la nullità consegue solo alle irregolarità per cui essa sia espressamente prevista dalla legge, oppure, in difetto di previsione, allorchè ricorra una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di effetti da parte dell'atto cui ineriscono»;

relativamente, poi, al profilo concernente la violazione dell'art. 10, legge n. 212/2000, va osservato che il rispetto delle regole procedurali da seguire in caso di attivazione del procedimento

per adesione è assolto, ai sensi dell'art.5, decreto legislativo n. 218/1997, nel testo applicabile *ratione temporis*, con l'invito a comparire, nel quale devono essere indicati i periodi di imposta suscettibili di accertamento e il giorno ed il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione, nonché con il successivo incontro, senza, che, tuttavia, possa porsi questione di violazione della previsione di cui all'art. 10, legge n. 212/2000, nel caso in cui, come nel caso in esame, al primo l'incontro non si sia addivenuti al perfezionamento dell'accordo per adesione, in quanto l'accertamento per adesione è uno strumento deflattivo che, pertanto, non può incidere sulla validità dell'accertamento;

con il sesto motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., per non avere pronunciato sulla questione della *"infondatezza dell'appello nella parte concernente il trattamento ai fini Irap delle plusvalenze relative alla vendita frazionata delle unità abitative"*;

il motivo è fondato;

parte ricorrente lamenta la mancata pronuncia sulle proprie ragioni di contestazione al motivo di appello proposto dalla controparte avverso la pronuncia di assorbimento della questione sopra indicata, in particolare ha evidenziato, nel rispetto del principio di specificità, di avere riproposto in appello, in sede di controdeduzione, la questione della natura non strumentale delle unità abitative da essa cedute;

in ordine a tali eccezioni il giudice del gravame non si è pronunciato, incorrendo nella violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., non potendosi ritenere che la statuizione in ordine alla questione esaminata e decisa, relativa alla vendita in nero delle unità abitative e alla corretta applicazione dell'aliquota Iva, possa costituire implicita pronuncia anche della questione in esame;

con il settimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa

applicazione dell'art. 11, comma 3, decreto legislativo n. 446/1997, in ordine alla questione dell'assoggettamento a Irap delle plusvalenze relative alla vendita frazionata delle unità abitative;

le considerazioni espresse con riferimento al sesto motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo;

con l'ottavo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per insufficiente motivazione circa il fatto controverso e decisivo consistente nella distribuzione degli utili ai soci da parte della società, non avendo enunciato l'iter logico seguito e non avendo considerato gli elementi dedotti a confutazione da parti dei suddetti soci;

il motivo è infondato;

la sentenza censurata ha argomentato, sulla questione in esame, in base alla considerazione che, essendo la società a ristretta base azionaria (vd. sentenza, svolgimento del processo), circostanza non contestata dai ricorrenti, il maggior reddito accertato dalla società doveva, in via presuntiva, comportare anche una distribuzione di utili non dichiarati in favore dei due soli soci;

è stato, quindi, esposto, sebbene in modo succinto, il ragionamento logico seguito al fine di ritenere legittima la ripresa anche nei confronti dei soci, senza che, sul punto, risultino adottati elementi di prova contraria non tenuti in considerazione dal giudice del gravame;

con il nono motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 38, comma 3, d.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 2697, cod. civ., per avere ritenuto applicabile la presunzione relativa di attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati nei confronti della società anche nel caso, come quello di specie, in cui il suddetto accertamento a carico della società non è ancora definitivo;

il motivo è infondato;

questa Corte ha più volte affermato il principio secondo cui è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (Cass., 5076 del 2011; Cass., n. 9519 del 2009; Cass., 7564 del 2003; Cass., 18 ottobre 2017, n. 24534), non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili (Cass., 22 novembre 2017, n. 27778);

tale principio è stato completato precisandosi che la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio può essere vinta dal contribuente fornendo la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (Cass., n. 1932/2016; Cass., 17461/2017; Cass., 26873/2016; Cass., 9 luglio 2018, n. 18042; Cass., 27 settembre 2018, n. 23247);

la disciplina, dunque, in materia di prova è stata correttamente applicata dal giudice del gravame, avendo questi considerato che la società era risultata a ristretta base azionaria, né i ricorrenti hanno prospettato elementi di prova contraria idonei a superare la suddetta presunzione;

né può valere, al fine di far venire meno la presunzione in esame, la circostanza dedotta in ordine al mancato accertamento definitivo nei confronti della società, tenuto conto della contestualità di accertamento dei maggiori utili, sia nei confronti della società che dei soci, nell'ambito dell'unitario giudizio instaurato tra le parti;

con il decimo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 295, cod. proc. civ., e dell'art. 1, comma 2, decreto legislativo n. 546/1992, per non avere sospeso il giudizio relativo alla presunta distribuzione degli utili ai soci in attesa della definizione della causa pregiudiziale riguardante la percezione di ricavi in evasione di imposta da parte della società;

il motivo è infondato;

la previsione di cui all'art. 295, cod. proc. civ., non trova applicazione quando, come nel caso di esame, dinanzi al medesimo giudice, sono poste alla sua attenzione le questioni relative ai maggiori redditi accertati nei confronti della società nonché dei soci, stante, in quest'ultimo caso, la presunzione di distribuzione degli utili, profili strettamente connessi e consequenziali, per i quali deve procedersi ad un giudizio unitario ove le suddette questioni siano state poste all'attenzione del medesimo giudicante;

con l'undicesimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., per non avere pronunciato sulla richiesta di scomputo dall'imposta richiesta ai soci dell'imposta eventualmente corrisposta a titolo definitivo dalla società (a titolo di Ires) e dai medesimi soci (a titolo di Irpef);

il motivo è infondato;

la pronuncia del giudice del gravame, avendo accertato la legittimità della pretesa nei confronti dei soci a titolo distribuzione di utili dagli stessi non dichiarati, ha implicitamente rigettato la questione in esame, escludendo la necessità di procedere ad una diversa quantificazione della pretesa impositiva, sicchè non sussiste alcuna violazione dell'art. 112, cod. proc. civ.;

con il dodicesimo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 163, d.P.R. n. 917/1986 e dell'art. 67, d.P.R. n. 600/1973, in quanto sarebbe contrario al divieto di doppia imposizione pretendere il pagamento dell'utile percepito al lordo delle maggiori imposte dovute dalla società;

il motivo è infondato;

questa Corte (Cass. civ., 23 dicembre 2019, n. 34282) ha affermato che, quando viene contestata, in caso di società a ristretta base partecipativa, la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, non è in alcun modo

applicabile il disposto di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47, che attiene alla tassazione degli utili distribuiti ai soci, con delibere formali dell'assemblea e, pertanto, non trova applicazione per i redditi extracontabili, non menzionati nella contabilità societaria; invero, si è precisato che *l'art. 47 Tuir, laddove dispone che, "salvi i casi di cui all'art. 3, comma 3, lett. a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società..., anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare"* riguarda la modifica attuata al Tuir con il D.Lgs. n. 344 del 2003, sicchè il sistema impositivo degli utili da partecipazione è stato caratterizzato dall'abrogazione del metodo del credito d'imposta sui dividendi e del sistema di imputazione e dall'adozione di un sistema di parziale esclusione della tassazione degli utili, al fine di mitigare gli effetti della doppia imposizione economica, in quanto gli utili distribuiti sono stati già tassati in capo alla società che li ha prodotti. Al contrario, nel caso in esame, trattandosi di utili "in nero", mai pervenuti nella contabilità societaria, è chiaro che non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v'è mai stata, non avendo la società mai dichiarato tali utili extracontabili";

con il tredicesimo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 16, d.P.R. n. 633/1972, in relazione al n. 21 della Tabella A, parte II, allegata al suddetto decreto, nonché in relazione all'art. 1, nota II-bis, della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, per avere ritenuto che, nella fattispecie, alle vendite dei beni in oggetto si applicherebbe sempre l'aliquota del 10%, piuttosto che quella del 4% in caso di acquisto "prima casa"; il motivo è inammissibile;

la decisione del giudice di primo grado aveva accolto il ricorso dei ricorrenti, ritenendo legittima l'applicazione dell'Iva secondo le percentuali indicate dai ricorrenti;

la pronuncia censurata ha ritenuto di dovere rigettare l'appello dell'Agenzia delle entrate, confermando la statuizione sul punto resa dal giudice del gravame, sicchè non sussiste l'interesse dei ricorrenti alla censura di una statuizione agli stessi favorevoli; con il quattordicesimo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod.c proc. civ., per insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione al fatto, controverso e rilevante, consistente nella destinazione delle unità immobiliari a "prima casa";

le considerazioni espresse con riferimento al tredicesimo motivo di ricorso principale hanno valore assorbente del presente motivo;

Sul ricorso incidentale

Con l'unico motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 127, *undecies*, della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972, per avere erroneamente ritenuto decisiva, al fine di individuare l'aliquota Iva da applicare, il dato formale consistente nel classamento catastale A2 (case di abitazione non di lusso), senza tenere conto del fatto che gli immobili erano beni strumentali all'attività di impresa turistica;

il motivo è fondato;

preliminarmente, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del presente motivo di ricorso prospettata dai ricorrenti nel controricorso, in quanto ciò che la controricorrente incidentale censura non è l'apprezzamento di fatto compiuto dal giudice del gravame, ma la non corretta sussunzione della fattispecie nell'ambito di applicazione del paradigma normativo di riferimento; ciò precisato, la questione prospettata attiene alla rilevanza del dato formale, consistente nella destinazione catastale ad abitazione non di lusso delle unità abitative oggetto di vendita, ai fini della corretta applicazione dell'Iva sulle vendite;

va osservato che dallo stesso ricorso di parte ricorrente (pag. 25) si evince che le unità immobiliari oggetto di vendita facevano parte di una RTA gravata da vincolo alberghiero perenne, *indipendentemente dalla relativa classificazione catastale;*

tale circostanza trova conferma nell'avviso di accertamento (riprodotto dalla controricorrente incidentale, pag. 20, controricorso) nel quale era stato evidenziato che *al fine di mantenere la gestione unitaria della residenza era stata costituita ...una società di gestione denominata (omissis) s.r.l....della quale ogni assegnatario delle unità immobiliari facenti parte della "residenza turistico alberghiera" avrà una quota proporzionale ai millesimi dell'unità abitativa;*

parte controricorrente, inoltre, evidenzia che nei contratti di vendita il fabbricato frazionato era venduto con *vincolo di destinazione di albergo residenziale* e che ciascuna parte acquirente *si dichiara pienamente edotta che l'intero fabbricato di cui fa parte la porzione compravenduta è soggetto a vincolo di destinazione di albergo residenziale* e che al fine di mantenere la gestione unitaria della residenza era stata costituita una società di capitali cui era demandata la gestione della residenza, *della quale ogni acquirente delle unità immobiliari facenti parte della "Residenza Turistico Alberghiera" avrà una quota proporzionale ai millesimi dell'unità abitativa;*

sul punto, questa Corte (Cass. civ., 3 ottobre 2018, n. 24053; conf. Cass. civ., n. 1713/1997; Cass. civ., n. 4317/1994) ha precisato che *«la casa albergo, che costituisce una struttura funzionale all'esercizio dell'attività di impresa, cioè di prestare ospitalità dietro corrispettivo ad una massa indiscriminata di fruitori, allo stesso modo di un residence turistico alberghiero, come nel caso di specie, "non è assimilabile alla casa di abitazione (che va intesa come luogo destinato ad ospitare - con tendenziale continuità - nuclei familiari, per lo svolgimento della loro vita privata), ma va piuttosto ricondotta alla diversa categoria di negozio, costituita come luogo*

deputato allo svolgimento di attività di impresa. Pertanto i detti benefici non spettano agli immobili destinati esclusivamente a "casa albergo»;

nella specie, le unità immobiliari, facenti parte della residenza turistico alberghiera, è nella sostanza una struttura ricettiva che, avendo servizi comuni di tipo alberghiero, può offrire ospitalità in appartamenti che sono costituiti da uno o più locali dotati di servizio autonomo di cucina e accessori, sicchè le stesse, pur avendo formalmente il classamento A2, non possono essere assoggettate allo stesso trattamento fiscale delle case per civile abitazione anche non di lusso, in quanto costituiscono una struttura funzionale all'esercizio di una attività di impresa (Cass. civ., n. 8129/2001);

è stato, invero, affermato il principio secondo cui: *«In tema di IVA, l'aliquota ridotta del 10% prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 16 nel testo "ratione temporis" vigente, si applica ai sensi del n. 127 undecies della parte III della tabella A, se l'alienante rivesta la qualità di costruttore, all'alienazione di fabbricati o di porzioni di fabbricato comprensivi, oltre che di unità abitative non di lusso, anche di locali commerciali (negozi ed uffici) purchè sia provata la permanenza, dopo la vendita, dell'effettivo e concreto impiego abitativo della unità immobiliari compravenduta, dovendosi interpretare la suddetta disposizione conformemente alla sua "ratio legis" che è quella di incentivare la costruzione di fabbricati composti in prevalenza da unità abitative destinate in quanto non di lusso, a promuovere lo sviluppo dell'edilizia abitativa»* (Cass. n. 15626 del 2016; Cass. n. 11169 del 2014);

è stato, altresì, precisato che il n. 127 - quaterdecies della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, che, contenendo una previsione di natura agevolatrice, è di stretta interpretazione, fa esclusivo riferimento a "prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione", non di lusso (come previsto dal n. 127-undecies cui *il* n. 127

quaterdecies rinvia), cosicchè l'agevolazione prevista non può essere riconosciuta ai contratti di appalto aventi ad oggetto la costruzione di immobili aventi natura o finalità diverse da quella di casa di abitazione in senso stretto, come i "residence turistico-ricettivi" (quali quello oggetto di controversia), restando del tutto indifferente che i singoli immobili del residence abbiano le caratteristiche di case di abitazione - perchè ricomprese nella categoria catastale A/2 - se però sono destinati all'esercizio di attività imprenditoriale, di tipo turistico - alberghiero (Cass. n. 19197 del 2017);

in definitiva, il regime di cui all'art. 127 undecies della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972, proprio con il precisare che la condizione per la sua applicabilità è la permanenza dell'originaria destinazione, intende perseguire la finalità di assicurare il beneficio dell'Iva agevolata alle sole ipotesi di effettivo utilizzo degli immobili ad abitazione privata e per tutelare le esigenze abitative civili, quindi la concreta destinazione a stabile alloggio per lo svolgimento della propria vita privata, con carattere di tendenziale continuità, da persone o nuclei familiari, finalità diverse da quelle delle residenze turistico alberghiere;

il giudice del gravame non si è conformato ai suddetti principi, avendo dato esclusiva rilevanza al dato formale del classamento delle unità abitative, senza tenere conto della loro effettiva destinazione e, sotto tale profilo, è incorso nel vizio di violazione di legge;

conclusioni

In conclusione, con riferimento al ricorso principale: è parzialmente fondato, per quanto di ragione, il primo motivo di ricorso, sono fondati il secondo, terzo e sesto, infondati il quarto, quinto, l'ottavo, il nono, il decimo, l'undicesimo, il dodicesimo, è inammissibile il tredicesimo, assorbiti i restanti; con riferimento al ricorso incidentale, è fondato l'unico motivo di ricorso, con conseguente accoglimento del ricorso principale e di quello

incidentale per i motivi accolti e cassazione della sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Toscana anche per le liquidazioni delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

con riferimento al ricorso principale: accoglie il primo motivo di ricorso per quanto di ragione, il secondo, terzo e sesto, infondati il quarto, quinto, l'ottavo, il nono, il decimo, l'undicesimo, il dodicesimo, inammissibile il tredicesimo, assorbiti i restanti; con riferimento al ricorso incidentale, accoglie l'unico motivo di ricorso, cassa la sentenza censurata per i motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per le liquidazioni delle spese di lite del presente giudizio.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, addì 31 gennaio 2020.

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. **19 NOV. 2020**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa *Isabella Panacchia*

