

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile**Ordinanza 20 marzo 2019, n. 7820**

Integrale

Iva - Irpeg - Irap - Accertamento analitico induttivo - Vendita immobili - Ricavi - Prezzi non in linea con i valori OMI - Prova presuntiva - Gravità precisione e concordanza - Prova contraria a carico del contribuente

Integrale

Iva - Irpeg - Irap - Accertamento analitico induttivo - Vendita immobili - Ricavi - Prezzi non in linea con i valori OMI - Prova presuntiva - Gravità precisione e concordanza - Prova contraria a carico del contribuente

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CRUCITTI Roberta - Presidente

Dott. D'ANGIOLELLA Rosita - Consigliere

Dott. CONDELLO Pasqualina A P. - rel. Consigliere

Dott. FRACANZANI Marcello Maria - Consigliere

Dott. BERNAZZANI Paolo - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21921/12 R.G. proposto da:

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

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) S.R.L., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, giusta procura in calce al controricorso, dall'avv. (OMISSIS), con domicilio eletto presso il suo studio, in (OMISSIS);

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia n. 31/38/12 depositata in data 16 febbraio 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26 febbraio 2019 dal Consigliere Dott.ssa Condello Pasqualina Anna Piera.

RILEVATO

Che:

La Agenzia delle Entrate notificava alla (OMISSIS) s.r.l. avviso di accertamento, per l'anno 2005, con il quale rettificava i ricavi dichiarati dalla società derivanti dalla vendita di unità immobiliari sulla base di un accertamento analitico-induttivo, risultando i prezzi dichiarati negli atti di cessione degli immobili contrastanti con una serie di elementi, quali gli annunci pubblicitari su riviste locali, una lettera di disdetta dell'incarico di mediazione immobiliare per una villetta a schiera, la documentazione extra contabile per "appartamento tipo" dalla quale si desumeva una valutazione degli immobili superiore a quella risultante dagli atti di cessione, la differenza fra l'importo del

mutuo ed il prezzo dell'immobile e la incongruenza dei prezzi rispetto alle stime dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare.

La società proponeva ricorso avverso l'atto impositivo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, che lo accoglieva parzialmente, rideterminando i maggiori ricavi accertati.

Avverso la sentenza di primo grado proponevano appello principale la contribuente ed appello incidentale l'Ufficio, che chiedeva la conferma integrale dell'avviso di accertamento.

La Commissione regionale accoglieva il primo motivo dell'appello principale, concernente i maggiori ricavi derivanti dalle vendite di immobili, rigettando il secondo motivo e l'appello incidentale, osservando che:

- i ricavi dichiarati per gli anni 2003, 2004 e 2005, concernenti la vendita degli immobili e gli altri elementi esposti in dichiarazione, rapportati agli studi di settore, erano risultati congrui e coerenti per tutti i periodi;
- i prezzi degli immobili indicati negli annunci pubblicitari non erano, da soli, elementi significativi idonei a legittimare la rettifica, considerato che nessuna vendita si era perfezionata entro le scadenze da essi indicate e, soprattutto, che erano stati pubblicizzati in funzione delle trattative da instaurare con i possibili acquirenti, per cui l'Ufficio avrebbe dovuto supportare lo scostamento fra valori dichiarati e valori indicati nelle inserzioni mediante indagini volte ad acquisire la prova di pagamenti "in nero" di somme di denaro o di versamenti o prelievi bancari sospetti;
- con l'approvazione della legge comunitaria 2008 il riferimento al "valore normale" quale strumento di accertamento automatico del corrispettivo di cessione degli immobili era stato eliminato sia dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1973, articolo 54, comma 3, ai fini I.V.A., sia dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), ai fini delle imposte dirette, sicché la difformità fra il corrispettivo di cessione ed il valore normale rappresentava solo una mera presunzione semplice.

I giudici regionali ritenevano, pertanto, che l'avvenuto utilizzo dei listini O.M.I. alla base dell'accertamento analitico presuntivo, unitamente agli altri elementi esaminati, non potessero legittimare l'accertamento impugnato.

Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidandosi ad un unico motivo.

La società contribuente resiste mediante controricorso.

Il ricorso è stato fissato in camera di consiglio ai sensi dell'articolo 375 c.p.c., comma 2, e dell'articolo 380-bis.1 c.p.c., introdotti dal Decreto Legge n. 31 agosto 2016, n. 168, articolo 1-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197.

CONSIDERATO

Che:

1. Con l'unico motivo di ricorso, la difesa erariale deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), e dell'articolo 2697 c.c., nonché omessa ed insufficiente motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio.

Sostiene che i giudici di appello non hanno preso in considerazione tutte le circostanze di fatto indicate nell'atto impositivo ed hanno trascurato di fornire esaustive spiegazioni in ordine alla documentazione extra contabile che provava il valore degli immobili oggetto delle compravendite concretizzate qualche mese dopo gli annunci pubblicitari, e non hanno tenuto conto della lettera di disdetta indirizzata alla " (OMISSIS)", da cui risultava un pregresso incarico di intermediazione per la cessione ad un corrispettivo maggiore per un immobile avente le medesime caratteristiche di quelli oggetto di verifica; neppure i giudici di secondo grado hanno valutato che per l'acquisto di una villetta su tre piani uno degli acquirenti aveva acceso un mutuo di Euro 180.000,00, garantito da ipoteca sull'immobile per un valore di Euro 360.000,00.

2. Il motivo è fondato.

3. La ricorrente ritiene che l'accertamento si fonda su indizi idonei alla costituzione della prova presuntiva richiesta dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), e lamenta che la sentenza, carente anche sotto il profilo motivazionale, ha valorizzato elementi privi di rilievo probatorio.

4. Sebbene sia devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli articoli 2727 e 2729 c.c., tale giudizio è soggetto al controllo del giudice di legittimità, qualora risulti che il giudice di merito non abbia fatto buon uso del materiale indiziario a sua disposizione, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (Cass. n. 10973 del 5/5/2017; n. 1715 del 26/1/2007).

4.1. Questa Corte, in particolare, ha indicato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi, affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno desunti dal loro esame complessivo, in un giudizio non atomistico di essi (ben potendo ciascuno di essi essere insufficiente), ancorché preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perché è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza ed ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevolesse completamento (Cass. n. 12002 del 16/5/2017; Cass. n. 5374 del 2/3/2017; n. 9059 del 12/04/2018). Ciò che rileva è che dalla valutazione complessiva emerge la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, fermo restando il diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

5. Premesso cio', si impone di verificare se nella sentenza sia stata fatta corretta applicazione dei principi appena esposti.

5.1. La C.T.R. ha giustamente posto in evidenza che la difformita' fra il corrispettivo di cessione ed il valore normale desunto dalle quotazioni O.M.I. rappresenta solo una mera presunzione semplice, uniformandosi all'orientamento di questa Corte che e' ferma nel ritenere che "in tema di accertamento dei redditi d'impresa, in seguito alla sostituzione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, ad opera della L. n. 88 del 2009, articolo 24, comma 5, che, con effetto retroattivo, stante la sua finalita' di adeguamento al diritto dell'Unione Europea, ha eliminato la presunzione legale relativa (introdotta dal Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 35, comma 3, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248 del 2006) di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore normale degli stessi, in tal modo ripristinando il precedente quadro normativo in base al quale, in generale, l'esistenza di attivita' non dichiarate puo' essere desunta "anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti", l'accertamento di un maggiore reddito derivante dalla cessione di beni immobili non puo' essere fondato soltanto sulla sussistenza di uno scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore normale del bene quale risulta dalle quotazioni O.M.I., ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti" (Cass. n. 9474 del 12/4/2017).

6. L'accertamento svolto dall'Ufficio ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), tuttavia, come puntualmente evidenziato dalla ricorrente anche ai fini dell'autosufficienza del ricorso, non e' fondato sui soli valori O.M.I., ma poggia su una serie di elementi di riscontro probatorio, tutti volti ad evidenziare una "disomogeneita'" tra i prezzi dichiarati negli atti di cessione ed il valore effettivo dei beni.

7. I giudici di appello non hanno adeguatamente preso in esame tutti gli elementi offerti dall'Ufficio che, costituendo un quadro di circostanze astrattamente suscettibile, per gravita', precisione e concordanza, di legittimare la determinazione induttiva del reddito e, quindi, di orientare diversamente il giudizio, imponeva di esplicitare in modo piu' esaustivo e puntuale il percorso logico-giuridico seguito per addivenire alla decisione.

7.1. Infatti, anche a voler escludere ogni rilevanza ai valori O.M.I., a fondare l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla cessione di beni immobili e' sufficiente, come ribadito costantemente da questa Corte, anche soltanto lo scostamento tra il minor prezzo indicato nell'atto di compravendita e l'importo del mutuo erogato all'acquirente, cio' non comportando alcuna violazione delle norme in materia di onere della prova (Cass. n. 14388 del 9/6/2017).

7.2. E', infatti, orientamento di questa Corte che la presunzione semplice e' un procedimento logico da cui il giudice desume l'esistenza di un fatto ignoto dalla presenza di un fatto noto sul presupposto di una loro successione nella normalita' dei casi. E', pertanto, evidente che anche un solo fatto - qualora presenti i requisiti della gravita' e precisione - puo' essere idoneo per una tale deduzione e

costituire, quindi, la fonte della presunzione (Cass. n. 2082 del 30/1/2014; Cass. n. 4472 del 26/3/2003, in motivazione).

8. Nella specie, la Commissione regionale ha ommesso qualsiasi riferimento alla incongruenza rilevata, con riguardo ad uno degli immobili compravenduti, tra il prezzo dichiarato nell'atto di cessione e l'ammontare del mutuo erogato all'acquirente, pur trattandosi di fatto che e', invece, del tutto idoneo a fondare una presunzione, salvo naturalmente l'esame del merito della questione, non consentito in questa sede.

8.1. Ha, parimenti, ommesso di considerare, come evidenziato dall'Ufficio in ricorso, sia una lettera di disdetta dall'incarico di mediazione immobiliare per una villetta a schiera, facente parte del complesso immobiliare, sia la documentazione extra contabile per "appartamento tipo" dalla quale emergeva una valutazione degli immobili oggetto di cessione superiore a quella risultante dagli atti di compravendita ed ha proceduto soltanto alla valutazione di alcuni elementi indiziari, quali la congruita' dei ricavi dichiarati nell'anno in contestazione rispetto a quelli presunti mediante l'applicazione degli studi di settore, i prezzi indicati negli annunci pubblicitari allegati all'avviso di accertamento impugnato - ritenuti non significativi o comunque insufficienti a legittimare la rettifica, atteso che "a causa del loro alto livello nessuna vendita fu perfezionata entro le scadenze essi indicate..." -, sottolineando che l'Ufficio non aveva supportato lo scostamento tra valori dichiarati e valori indicati nelle inserzioni svolgendo ulteriori indagini finanziarie.

8.2. La C.T.R. non ha fatto buon governo del materiale probatorio acquisito nel corso del giudizio di merito ed e' incorsa nel vizio di insufficiente motivazione perche' dalle argomentazioni giustificative della decisione e' evincibile una obiettiva carenza nell'iter logico che l'ha condotta a regolare la vicenda al suo esame e ad accogliere il gravame della contribuente riguardo ai ricavi non contabilizzati, considerato che ha analizzato solo alcuni degli elementi indiziari posti a fondamento della pretesa fiscale, negando valore indiziario ad altri singoli elementi acquisiti in giudizio, e non ha seguito il procedimento che regola la interpretazione degli elementi presuntivi che, articolandosi necessariamente in due momenti valutativi, richiede, in primo luogo, una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positivita' parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria e, successivamente, una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva.

9. La decisione e', quindi, censurabile e deve, pertanto essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che dovra' provvedere al riesame, oltre che alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità'
