



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI ROMA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ODDI	FRANCESCO	Presidente
<input type="checkbox"/>	MOSCAROLI	GIUSEPPE MARIA	Relatore
<input type="checkbox"/>	MORONI	LUIGI	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 2610/10 depositato il 29/03/2010
- avverso la sentenza n° 107/07/2009 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA contro. AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ROMA 1

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:  
TOGNONI AVV. MARIANNA  
C/O STUDIO DI TANNO E ASSOCIATI  
VIA G. PAISIELLO 33 00198 ROMA RM

Atti impugnati:  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RCB010201650 IRPEF 2000

- sull' appello n° 3879/10 depositato il 06/05/2010
- avverso la sentenza n° 107/07/2009 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ROMA 1

controparte:

[REDACTED]

difeso da:  
TOGNONI AVV. MARIANNA

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 2610/10 (riunificato)

UDIENZA DEL

13/06/2011 ore 10:00

SENTENZA

N°

188/2/11

PRONUNCIATA IL:

13/6/2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

19/7/2011

Il Segretario

[Signature]

Con ricorso avanti alla Commissione tributaria provinciale di Roma la [redacted] impugnava l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate di Roma 1 per imposta Irpef anno 2000 a titolo di plusvalenza formatasi con riferimento al prezzo di cessione alla [redacted] di un'area fabbricabile giusto atto registrato il 14/12/2000. Nello specifico l'Ufficio, avendo rilevato che il valore di detto terreno era stato rettificato dall'Ufficio di Roma due, ai fini dell'imposta di registro, da lire 690.000.000 a lire 931.000.000 con avviso di accertamento resosi definitivo a seguito di mancata impugnativa da parte dei contraenti, provvedeva a tassare a titolo di plusvalenza la differenza d'imposta.

La contribuente eccepiva: 1) l'illegittimità dell'accertamento per violazione degli artt. 81 e 82 del Tuir, dal cui combinato si evince che le plusvalenze realizzate dalla rivendita di terreni sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta ed il prezzo di acquisto o il valore di acquisto del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Pertanto nessuna rettifica del corrispettivo dichiarato è possibile sulla base di una asserita discrepanza tra tale importo ed il valore di mercato. 2) l'illegittima applicazione dell'art. 39, comma 1, lett.d) del DPR 600/73, in particolare con le modifiche apportate dall'art. 35 comma 3 del D.L.233/2006, in quanto tale norma si riferisce alle rettifiche del reddito d'impresa e non ai redditi diversi delle persone fisiche. 3) l'illegittima applicazione, in particolare, del succitato art. 35 in quanto retroattiva e comunque per il fatto assorbente che il disposto legislativo è lesivo della normativa comunitaria e nello specifico della Direttiva n.2006/112/CE. 4) l'illegittimità dell'accertamento per violazione dell'art. 38 DPR 600/73 in quanto l'asserita discrepanza tra corrispettivo dichiarato nell'atto e presunto valore di mercato non costituisce presunzione avente i requisiti della precisione, gravità e concordanza. Nello specifico la ricorrente rilevava che l'accertamento di maggior valore era fondato su una semplice valutazione UTE. 5) l'illegittimità dell'accertamento per carenza ed illogicità ed erroneità della motivazione. In particolare la ricorrente contestava la stima UTE che non aveva preso in considerazione la reale situazione dell'immobile con i vincoli dei quali era gravato e soprattutto non identificava chiaramente la comparabilità dei terreni oggetto di precedenti valutazioni con quello in esame. 6) l'infondatezza nel merito dell'accertamento per assenza di idonei fondamenti probatori circa il corrispettivo percepito, con richiesta inversione della prova a carico della contribuente su comportamenti positivi (non aver percepito un maggior corrispettivo). 7) l'illegittimità dell'accertamento per assunzione di un maggior valore definito mediante procedura di condono ex art. 15 della L. 289/2002. La ricorrente esponeva diverse considerazioni sui motivi che avevano determinato l'omessa impugnativa dell'avviso di accertamento da parte dei contraenti in presenza dell'opzione condono (richiesto poi dall'acquirente e utilizzato dalla venditrice. La parte contribuente evidenziava comunque, seppur in via subordinata, che come valore definito doveva assumersi quello scaturente dalla definizione agevolata dell'imposta di registro. 8) l'infondatezza nel merito dell'accertamento per erroneità e illogicità nella determinazione dei valori assunti. In merito l'interessata produceva perizia giurata confermativa del valore dichiarato.

L'Agenzia delle Entrate, costituendosi sia pur tardivamente in giudizio, contestava le argomentazioni della ricorrente. La contribuente, con memoria successiva, deduceva l'inammissibilità della costituzione dell'ufficio per essere la stessa tardiva. In occasione delle successive udienze, conseguite anche all'istanza di sospensione della cartella di pagamento nelle more notificate alla debitrice, questa produceva una ulteriore perizia tecnica e documentazione bancaria.

La Commissione tributaria provinciale di Roma, con sentenza n. 107/07/09 depositata il 26 febbraio 2009, in parziale accoglimento del ricorso, stabiliva che la plus valenza tassabile ai fini Irper dovesse essere determinata sulla scorta del valore considerato in sede di condono a favore dell'acquirente.

Avverso questa decisione propongo appello la [redacted] e l'Ufficio.

La contribuente eccepisce la omessa pronuncia in relazione alle varie eccezioni sollevate in primo grado e conclude, in via preliminare per l'inammissibilità della costituzione in giudizio dell'Ufficio in primo grado, in via principale per la declaratoria di illegittimità e infondatezza dell'avviso di accertamento alla luce delle eccezioni di cui sopra ed in via subordinata per la conferma della sentenza di primo grado.

L'Ufficio eccepisce l'illegittimità della sentenza nella parte in cui ha ritenuto che la plusvalenza della cessione sia ricavabile dal valore considerato in sede di condono a favore dell'acquirente. Deduce in merito che il condono di cui all'art. 15 della legge n. 289/2002 riguarda esclusivamente l'imposta da applicare e non l'imponibile, che viene preso in considerazione nella misura accertata.

Gli appellanti hanno sollevato profili di illegittimità della sentenza di primo grado che sono in gran parte condivisibili, onde appare opportuno ricapitolare i termini della vertenza in discussione.

L'Amministrazione finanziaria ha accertato il maggior reddito in capo al contribuente ai sensi dell'art. 38 del DPR n. 600/73, il quale consente la rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche in caso di incompletezza, falsità o inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione desumibili dalla dichiarazione stessa o dai relativi allegati, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti "anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti". Nello specifico l'Ufficio, dall'esame della dichiarazione relativa all'anno 2000, ha rilevato che la contribuente aveva indicato RL1 un corrispettivo di €. 690.000.000 proveniente da vendita di un terreno edificabile, con valore normale del terreno nel 1995 di L. 600.000.000 (perizia giurata) aumentato delle spese inerenti quantificate in €. 70.214.000 per un totale di €. 670.214.000. La plusvalenza che ne conseguiva era pari a €. 19.786.000. L'Ufficio aveva peraltro rilevato che, con avviso di rettifica e liquidazione sull'atto di cessione emesso dall'Agenzia delle Entrate di Roma 2, al terreno compravenduto, sulla base di una perizia di stima dell'Agenzia del Territorio di Roma, era stato attribuito un valore pari a L. 931.600.000, valore da ritenersi ormai definitivo in assenza di impugnativa da parte del venditore o dell'acquirente. Nulla rilevava, sotto questo profilo, la scelta dell'acquirente di definire l'accertamento del registro ricorrendo alla sanatoria ex art. 15 della legge 289/2002. Il valore così accertato ai fini dell'imposta di registro, "che riflette il valore normale del bene con riferimento al prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni della stessa specie in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione", costituisce, secondo l'Ufficio, una presunzione avente in sé i caratteri di gravità, precisione e concordanza che consentono di procedere all'accertamento del reddito derivante da cessioni immobiliari con la semplice dimostrazione della discordanza tra corrispettivo dichiarato e valore normale del bene immobile. In realtà nella motivazione dell'atto viene fatto riferimento anche alle modifiche introdotte dall'art. 35 del D.L. 223/06, ma lo stesso ufficio, nelle proprie difese, ammette che ha ritenuto di indicare "ad abundantiam" la valenza probatoria di presunzione legale del c.d. valore normale. L'Agenzia delle Entrate ha pertanto rideterminato la plusvalenza tassabile in €. 261.386.000 (931.600.000 - 670.214.000).

E' principio ormai consolidato che i principi relativi alla determinazione del valore di un bene che viene trasferito sono diversi a seconda dell'imposta che si deve applicare, sicché quando si discute di imposta di registro si ha riguardo al valore di mercato di una bene, mentre quando si discute di una plusvalenza occorre verificare la differenza tra il prezzo di acquisto e quello di cessione Cass. 4914/86;2101/90;14448/2000). Non di meno la Corte, attraverso numerose sentenze, ha ritenuto che l'amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento della plusvalenza di

cessione di un bene sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro. In maniera ancor più chiarificatrice le Corte ha ritenuto ( Sent, n. 4117 del 22/03/2002) che " In tema di accertamento, ai fini IRPRF, delle plusvalenze realizzate a seguito di trasferimento di azienda, il valore dell'avviamento resosi definitivo ai fini dell'imposta di registro, assume carattere vincolante per l'amministrazione finanziaria". Da siffatto orientamento giurisprudenziale non può che ricavarsi l'affermazione del principio secondo cui l'accertamento definitivo del valore del bene ai fini dell'imposta di registro costituisce una presunzione grave, precisa e concordante di corrispondenza di tale valore con il prezzo effettivamente conseguito dal venditore, da assumere come base per la determinazione della plusvalenza ai fini IRPEF.

La Corte peraltro, nell'affermare la legittimità dell'accertamento della plusvalenza sulla base dell'accertamento del valore resosi definitivo in sede di applicazione dell'imposta di registro, ha parimenti stabilito che il contribuente possa superare tale presunzione dimostrando di aver in concreto venduto ad un prezzo inferiore. Quindi è posto l'onere probatorio a carico del contribuente per superare la presunzione di corrispondenza tra il corrispettivo della cessione del bene e il valore accertato ai fini dell'imposta di registro. (Cass. 14448/000; 19548/2005; 21055/2005; 4057/2007). In particolare, nella parte motiva di quest'ultima sentenza, è detto che "in sostanza il valore di mercato accertato per l'imposta di registro può supportare, come dato presuntivo e salvo prova contraria, l'accertamento di una plusvalenza patrimoniale da cessione, ma i due valori non debbono necessariamente coincidere, potendo tra l'altro essere smentiti da risultanze contabili o da altri elementi".

Detto dei principi giuridici ai quali questo Collegio intende uniformarsi, va preliminarmente esaminata una questione, che è poi quella che i giudici di primo grado hanno preso a fondamento della propria decisione, e cioè l'influenza che l'adesione al condono ex art. 15 della legge n. 289/2002 può avere in relazione al valore accertato dall'Ufficio ai fini dell'imposta di registro. Osserva questo collegio, implicitamente condividendo i rilievi sollevati dall'Ufficio in sede di appello della sentenza, che il condono cui parte acquirente ha inteso aderire è un condono d'imposta, non già una definizione circa un diverso valore della cessione. Il 2° comma dell'articolo 15 recita: "la definizione degli avvisi di accertamento.....si perfeziona mediante il pagamento degli importi che risultano dovuti per effetto dell'applicazione delle percentuali di seguito indicate, con riferimento a ciascun scaglione . a) 30 per cento delle maggiori imposte, ritenute e contributi complessivamente accertati, ovvero indicati negli inviti al contraddittorio, non superiori a 15.000 euro; b) 32 per cento delle maggiori imposte.....superiori a 15.000 euro; c) 35 per cento delle maggiori imposte.....superiori a 50.000 euro". Pertanto la somma che la venditrice ha dovuto pagare aderendo al condono è stata calcolata sulla base del valore accertato dall'Ufficio ai fini dell'imposta di registro (L.931.600.0000) e l'imposta originariamente dovuta è stata versata secondo le percentuali ridotte previste dalla norma. Il condono non ha quindi determinato il riconoscimento di un diverso e minor valore del bene, ma ha semmai prodotto una implicita adesione del contribuente al valore stesso. Quello che comunque rileva, in riferimento all'azione accertatrice dell'Ufficio, è che l'avviso di accertamento ai fini dell'imposta di registro, in quanto non impugnato dalle parti, è divenuto definitivo. Esso è stato quindi legittimamente assunto dall'amministrazione quale valore presuntivo della plusvalenza patrimoniale da cessione.

Va ora esaminato l'aspetto relativo all'onere probatorio che è offerto al contribuente di superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato rispetto al valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro. Occorre quindi valutare se la contribuente è stata in grado di dimostrare di aver in concreto venduto l'area edificabile per il prezzo di Lire 690.000.000, come indicato nell'atto di compravendita. Essendo evidente che non può essere fornita dalla contribuente la prova positiva di non aver percepito una somma maggiore a quella dichiarata, l'onere probatorio che può esserle

richiesto è quello di dimostrare che la somma concretamente ricevuta è corrispondente a quella indicata nell'atto di compravendita. La Corte di Cassazione ha ammesso, sotto questo profilo, che l'interessato possa ricorrere anche a mezzi indiziari (Cass. 21055/2005).

La contribuente ha inteso supportare, sotto un duplice profilo, la veridicità degli incassi dichiarati attraverso la produzione degli estratti dei conti correnti che la stessa intratteneva con due istituti di credito. Dall'esame del primo, intrattenuto con la [REDACTED] (riguardante gli ultimi due trimestri dell'anno 2000 ed il primo dell'anno 2001), si ricava con certezza che in data 4/12/2000 (data di stipula della compravendita) essa titolare ha fatto un versamento di L. 690.000.000 a mezzo assegni circolari di altri istituti; si ricava altresì che nel periodo di nove mesi, a cavallo di quello dell'operazione, sono presenti solo accrediti per stipendi. Con la produzione del conto corrente, cointestato con il marito e in essere presso la [REDACTED], l'interessata ha inteso dimostrare che non sono presenti nel periodo interessato versamenti che, per provenienza ed entità, possano essere riconducibili alla compravendita immobiliare di cui si discute. Sotto il profilo indiziario, atteso che – per quanto già detto - non è in discussione in questa sede il valore commerciale del bene che risulta ormai essere quello accertato ai fini dell'imposta di registro, la contribuente produce due perizie tecniche che avvalorano la circostanza che quanto conseguito con la vendita era coerente con lo stato reale del bene alla luce dei vincoli esistenti e delle cubature possibili. Ciò a comprovare che, al di là del valore determinato dall'ufficio, la somma percepita era quella in concreto percepibile.

Pare a questo Collegio che la contribuente abbia fornito adeguata prova di aver conseguito dalla vendita immobiliare la somma dichiarata di L.690.000.000. Essa è stata offerta sia in forma documentale, sia in via presuntiva avendo le perizie tecniche chiarito la congruità di quanto percepito. Non si vede quale diversa prova potesse essere presentata. Non va trascurato il fatto che, essendo l'acquirente una società che ha acquistato l'area al fine della successiva edificabilità, questa non aveva alcun interesse, né diretto né mediato, a dichiarare un prezzo di acquisto (e quindi un costo) inferiore a quello reale. La sottoindicazione del prezzo avrebbe infatti determinato il duplice effetto negativo di poter detrarre nell'anno di acquisto costi inferiori a quelli reali e di veder accrescere, in prospettiva, l'utile derivante dalla successiva edificazione.

Alla luce di quanto sopra l'appello della contribuente viene accolto, mentre viene respinto quello dell'Ufficio.

La spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Respinge l'appello dell'Ufficio. Accoglie l'appello della contribuente e per l'effetto dichiara l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato. Condanna l'Ufficio a rifondere alla contribuente le spese di questo grado di giudizio che liquida in € 4.000,00.

Così deciso il 13 giugno 2011

IL RELATORE



IL PRESIDENTE

