Sentenza del 26/01/2018 n. 1961 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTA DI REGISTRO - DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE - VALORE VENALE - IN GENERE Accertamento in rettifica - Criteri fissati dall'art. 51, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986 - Paraordinazione - Conseguenze - Fattispecie.

Massima:

In tema di determinazione dell'imposta di registro, l'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato può legittimamente fondarsi, oltre che sul parametro comparativo e su quello del reddito, anche su "altri elementi di valutazione" ai sensi dell'art. 51, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986, quali la destinazione, la collocazione, la tipologia, la superficie, lo stato di conservazione e l'epoca di costruzione dell'immobile, elementi, questi ultimi, da ritenersi pari ordinati ai primi, purché non siano elencati in modo meramente generico e di stile, onde consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa.(Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha confermato la decisione impugnata che aveva fondato l'accertamento di maggior valore solo sulla stima effettuata dall'Agenzia del territorio, in quanto rientrante tra gli elementi di valutazione del detto art. 51, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. M.S., con atto del 18 aprile 2007, alienava alla società XXXX s.r.l. un fabbricato ubicato in Comune di Borgo San Lorenzo al prezzo di Euro 500.000,00. L'agenzia elle Entrate, ai fini del pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, elevava il valore del bene compravenduto ad Euro 878.000,00. Proponevano distinti ricorsi entrambe le parti contraenti e la commissione tributaria provinciale di Firenze li accoglieva, previa riunione. Proponeva appello l'agenzia delle entrate e la commissione tributaria regionale della Toscana lo accoglieva dichiarando la legittimità degli avvisi di accertamento sul rilievo che il valore che si ricavava dai documenti prodotti dalle parti ed, in particolare, dalla relazione del tecnico di parte venditrice nonchè la serie di prezzi che si erano susseguiti nelle varie contrattazioni convincevano della correttezza della valutazione compiuta dall'Ufficio.

2. Avverso la sentenza della CTR propongono ricorso per cassazione P.R. e M.C., nella qualità di eredi di M.S., svolgendo cinque motivi illustrati con memoria. L'agenzia delle entrate si è costituita in giudizio con controricorso.

3. Con il primo motivo le ricorrenti deducono nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c., poichè i giudici di secondo grado hanno omesso di pronunciarsi sull'eccezione formulata dalla parte secondo cui l'amministrazione aveva addotto a sostegno della pretesa tributaria elementi di fatto nuovi e diversi rispetto a quelli indicati nell'avviso di rettifica. In particolare l'agenzia delle entrate aveva dedotto in giudizio: a) che M.S. nel corso del 2006 aveva acquistato al prezzo di Euro 500.000,00 l'immobile che poi aveva ceduto alla società, per il che aveva venduto in perdita; b) che il cespite era stato venduto in data 30 agosto 2007 dalla società XXXX S.r.l. al prezzo di Euro 800.000,00; c) che la società stessa aveva poi stipulato un contratto di mutuo di Euro 1.850.000 garantito da ipoteca sull'immobile. Tutti tali elementi non erano contenuti negli avvisi di accertamento.

4. Con il secondo motivo deducono nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione dell'onere di allegazione di cui del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1 e art. 1, comma 2. Sostengono che i giudici di appello hanno posto a base del loro convincimento fatti costitutivi della pretesa fiscale diversi da quelli che erano stati indicati dall'agenzia delle entrate negli avvisi di accertamento, così come elencati nel primo motivo.

5. Con il terzo motivo deducono nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del principio di non contestazione in quanto l'amministrazione aveva ammesso nella comparsa di risposta che il valore attribuito al bene era incongruo, mentre era congruo quello di Euro 707.478,00.

6. Con il quarto motivo deducono violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52, in quanto la CTR avrebbe dovuto annullare l'avviso di accertamento poichè era basato unicamente sulle risultanze della perizia redatta dall'agenzia del territorio, laddove le norme di cui del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52, impongono all'amministrazione di tener conto dei trasferimenti a qualsiasi titolo e delle perizie giudiziarie anteriori di non oltre tre anni dalla data dell'atto che abbiano avuto ad oggetto gli stessi immobili od altri con analoghe caratteristiche e condizioni nonchè di ogni altro elemento di valutazione.

7. Con il quinto motivo deducono omessa o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, perchè la CTR non ha chiarito le ragioni per le quali la perizia di stima allegata dai contribuenti avvalorerebbe la tesi dell'ufficio e non ha enunciato il criterio logico in base al quale lo stato di vetustà del bene acclarato dalla perizia confermava la correttezza della rettifica. Inoltre la CTR non ha esplicitato le ragioni per le quali ha disatteso le eccezioni sollevate dai ricorrenti avuto riguardo, in particolare, al fatto che la perizia dell'UTE si riferiva alle condizioni del compendio riscontrate nel corso di un sopralluogo eseguito un anno dopo il trasferimento.

Motivi della decisione

1. Osserva la Corte che i primi due motivi di ricorso debbono essere analizzati congiuntamente in quanto sottendono le medesime questioni giuridiche. Essi sono infondati. Invero la Corte di legittimità ha già affermato il principio, che questo Collegio condivide, secondo cui, in tema di imposta di registro ed INVIM, anche a seguito dell'entrata in vigore della L. n. 212 del 2000, art. 7, che ha esteso alla materia tributaria i principi di cui alla L. n. 241 del 1990, art. 3, l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto in base al quale è stato rilevato, con le specificazioni in concreto necessarie per consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa e per delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, nella quale l'Amministrazione ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto, ed il contribuente la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri (Cass. n. 11560 del 06/06/2016; Cass. n. 6914 del 25/03/2011). Ne consegue che l'indicazione del maggior valore del bene, come ritratto dalla perizia dell'UTE ed indicato nell'avviso di accertamento, costituiva enunciazione idonea a porre il contribuente in condizione di approntare il ricorso, ferme restando le ulteriori ragioni, che l'agenzia delle entrate ha dedotto nel corso del giudizio a sostegno del proprio assunto che già era stato esplicitato nei suoi elementi essenziali con l'atto impositivo, dovendosi, poi, tener conto che il diritto di difesa del contribuente non risulta essere stato in alcun modo conculcato, data la sua facoltà di dedurre, a propria volta, argomentazioni oppositive.

2. Il terzo motivo è inammissibile posto che quando, come nella specie, viene denunciato un vizio procedurale ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, riguardante atti dei precedenti gradi di giudizio di merito, la Corte, che è anche giudice del fatto, può accedere direttamente all'esame degli atti processuali del fascicolo di merito se in tal senso sollecitato dalla parte, ma non in base a qualsiasi generica deduzione di nullità, formulata in termini meramente assertivi, ma - in conformità all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6) - soltanto a seguito di una specifica allegazione dei fatti processuali e dunque di una completa ricostruzione della vicenda processuale attraverso la proposizione del contenuto di quegli atti che, in relazione alla sequenza processuale, consentono di fornire una chiara rappresentazione del vizio denunciato (Cass. n. 12664 del 2012). Nel caso che occupa il ricorrente ha omesso di riportare gli elementi della comparsa di risposta dell'agenzia delle entrate nel giudizio di primo grado da cui si sarebbe dovuto evincere l'ammissione di fatti dedotti dalla controparte, essendosi limitato a trascrivere uno stralcio della comparsa di risposta, interrotto in più punti da puntinatura, che non consente di evincere quale fosse il reale contenuto delle dichiarazioni rese nell'atto processuale.

3. Il quarto motivo è infondato. Invero i ricorrenti si dolgono del fatto che l'agenzia delle entrate ha basato l'accertamento sulla perizia di stima eseguita dall'agenzia del territorio senza considerare altri atti di comparazione aventi ad oggetto trasferimenti o divisioni che avessero avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni e senza considerare altri elementi, compreso il reddito netto di cui l'immobile era suscettibile, così come prescrive il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51. Sennonchè l'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato può legittimamente fondarsi, oltre che sul parametro comparativo e su quello del reddito, anche su "altri elementi di valutazione" (D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 51, comma 3), quali la destinazione dell'immobile, la sua collocazione, la sua tipologia, la superfice, lo stato di conservazione, l'epoca di costruzione, a condizione che tali criteri di valutazione non siano

elencati in modo meramente generico e di stile, onde consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa (cfr. Cass. n. 2951 del 10/02/2006; Cass. n. 3419 del 08/03/2001). Ne consegue che l'aver l'Ufficio fondato l'accertamento di maggior valore sulla stima effettuata dall'agenzia del territorio e non su atti comparativi od altri elementi non invalida l'atto accertativo poichè si tratta di criteri, quelli elencati dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3, pari ordinati, ben potendo l'Amministrazione, nell'accertamento di valore, seguire uno qualsiasi dei criteri di cui al succitato comma 3 (Cass. 4221 del 24/02/2006). Del resto, qualora si ritenesse l'imprescindibilità dell'indicazione di atti comparativi, non potrebbe predicarsi la legittimità di alcun atto di accertamento laddove l'indicazione di tali atti si appalesasse, in concreto, impossibile.

4. Il quinto motivo è infondato. Invero con esso si fa valere vizio di motivazione sotto forma della sua omissione o contraddittorietà in quanto la CTR, in relazione al fatto controverso e decisivo del giudizio costituito dalla stima del fabbricato effettuata dall'Agenzia del territorio, si è espressa in senso favorevole senza tuttavia esplicitare le ragioni della maggior persuasività degli elementi addotti dai contribuenti. Mette conto considerare che il vizio di omessa o insufficiente motivazione, deducibile in sede di legittimità ex art. 360 c.p.c., n. 5, sussiste solo se nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, sia riscontrabile il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia e non può, invece, consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, perchè la citata norma non conferisce alla Corte di legittimità il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice del merito, al quale soltanto spetta di individuare le fonti del proprio convincimento e, a tale scopo, valutare le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, e scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass. n. 6288 del 18/03/2011; Cass. n. 27162 del 23/12/2009).

Il riesame degli elementi oggetto di valutazione, laddove non siano evidenziati vizi logici, costituisce, dunque, accertamento di merito che esula dai limiti del controllo di logicità della motivazione affidato alla corte di legittimità. Nella specie non sussiste alcuna lacuna nel ragionamento decisorio seguito dalla CTR, tenuto conto che le doglianze della ricorrente si sostanziano nel fatto che le circostanze di causa sono state lette in modo non corrispondente alle proprie aspettative. Ne deriva che non sussiste il dedotto vizio motivazionale per non aver la CTR considerato preponderante la valenza persuasiva di quanto affermato dai contribuenti ed aver ritenuto, per contro, che la perizia versata in atti dai contribuenti stessi, la quale evidenziava che non si trattava di un immobile fatiscente ma di una dimora storica che necessitava di lavori di ripristino, e che i valori indicati nella relazione dell'agenzia del territorio, benchè effettuata su sopralluogo effettuato un anno dopo l'atto di trasferimento, i quali peraltro tenevano conto dei lavori eseguiti medio tempore, consentissero di ritenere congruo il maggior valore accertato dall'ufficio rispetto a quello indicato in atto.

5. Il ricorso va, dunque, rigettato e le spese processuali, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti a rifondere all'agenzia delle entrate e le spese processuali che liquida in Euro 5.200,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 21 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 26 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza