# Sentenza del 18/09/2019 n. 23216 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

1. - In relazione ad un contratto di compravendita del 22 febbraio 2008, col quale Opifici di Prato S.r.l. acquistava dalla Colline Due S.a.s. cinque unità immobiliari ad uso artigianale (di complessivi mq. 2.160), per il convenuto prezzo di Euro 710.000,00, ed una unità immobiliare ad uso di civile abitazione, per il prezzo di Euro 90.000,00, compendio, questo, sito nel Comune di (XXXXX), alla frazione (XXXXX), l'Agenzia delle Entrate rideterminava, ai fini dell'imposta di registro e ipocatastale, i valori così dichiarati elevandoli, rispettivamente ad Euro 1.909.440,00, ed a Euro 163.858,00, con avviso di rettifica e liquidazione che, su ricorso dell'acquirente, veniva annullato dalla CTP di Prato.

L'appello dell'Agenzia delle Entrate veniva, quindi, disatteso dalla CTR di Firenze con sentenza n. 63/24/13, depositata il 18 luglio 2013, che rigettava (anche) l'appello incidentale spiegato dalla contribuente.

L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di due motivi.

Opifici di Prato S.r.l. resiste con controricorso e svolge un motivo di ricorso incidentale, illustrato con memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Per una chiara comprensione delle ragioni del decisum occorre premettere l'esame del contenuto della gravata sentenza che, a fondamento delle sue statuizioni, ha rilevato che:

- diversamente da quanto denunciato dalla contribuente, con l'appello svolto in via incidentale, l'avviso di rettifica doveva ritenersi correttamente motivato in relazione all'indicazione delle quotazioni dei valori di mercato desunte dall'Osservatorio del mercato immobiliare (OMI) e dei valori (recte prezzi di vendita) riportati "in due precedenti contratti per unità immobiliari similari";

- "i valori accertati" riposavano unicamente sulle quotazioni OMI in quanto rimanevano "inidonei a supportare la valutazione l'contratti richiamati dall'Ufficio Finanziario per i quali non sono comunque indicati nè dove sono situati (l'unica indicazione è "stessa zona OMI") nè la tipologia nè lo stato di manutenzione";

- difatti, "un'eventuale consistente differenza nello stato di manutenzione degli immobili (nel caso di specie si parla di tetto in eternit che è stato sostituito successivamente dall'acquirente)" avrebbe potuto portare "a valori di mercato con notevoli scostamenti";

- inoltre "la banca terzo creditore" aveva "garantito la congruità del prezzo pagato" che, pertanto, doveva ritenersi "adeguato al valore di mercato";

- "L'eventuale presenza di una stima dell'Agenzia del Territorio" avrebbe "consentito anche al Collegio una migliore valutazione delle caratteristiche e dello stato di manutenzione dell'immobile perchè effettuata, previo sopralluogo, da tecnici specializzati";

- l'accertamento di un maggior valore degli immobili compravenduti conseguiva "unicamente all'applicazione dei valori OMI" che, secondo i dicta della giurisprudenza (e le stesse indicazioni operative dell'Agenzia delle Entrate), costituivano solo "un elemento iniziale ai fini dell'individuazione del valore venale" da corroborare con ulteriori elementi di riscontro;

- non avevano rilievo, poi, le disposizioni della L. n. 88 del 2009 e "l'eliminazione della presunzione legale dei valori OMI" implicava l'esclusiva rilevanza, ai fini della rettifica, dei criteri (rimasti inapplicati nella fattispecie) previsti dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3.

2. - Col primo motivo, formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'Agenzia delle Entrate deduce motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria circa fatti controversi e decisivi e, ad ogni modo, omesso esame di fatti decisivi, oggetto di discussione tra le parti, spiegando che:

- il riferimento alle quotazioni OMI si accompagnava, nella fattispecie, e già dall'atto di rettifica, all'impiego del metodo comparativo in relazione a tre compravendite immobiliari identificate per i loro estremi (di registrazione), la destinazione degli immobili e la loro ubicazione, il prezzo pattuito (i contratti, così, indicati a comparazione erano, poi, stati prodotti in giudizio);

- il valore medio di mercato, - desunto dai contratti impiegati a comparazione, - era stato, quindi, ridotto del 20% in relazione all'epoca di costruzione degli immobili ed al loro stato, locativo e di conservazione;

- l'ubicazione degli immobili oggetto delle compravendite utilizzate a titolo comparativo era stata indicata come omogenea a quella degli immobili oggetto della rettifica in relazione alla medesimezza della "zona OMI", indicazione, questa, da ritenersi più pertinente e concludente rispetto alla (mera) indicazione di un indirizzo di toponomastica;

- nemmeno era stata presa in considerazione una valutazione di stima (dei 5 immobili ad uso artigianale) operata da una CTU assunta nell'ambito di una procedura esecutiva, CTU, questa, che (prodotta in giudizio da controparte) aveva valutato gli immobili in ragione di Euro 650,00 al mq. (a fronte del prezzo di vendita dichiarato in Euro 328,70 al mq.) e le cui conclusioni ella esponente aveva richiesto, in via subordinata, di porre a fondamento dell'accertamento giudiziale;

- incongruamente il giudice del gravame aveva rilevato che "la banca terzo creditore" aveva "garantito la congruità del prezzo pagato" a fronte della prova documentale di un mutuo, accesso dall'acquirente contestualmente all'acquisto, per l'importo di Euro 1.000.000,00 (mutuo garantito da ipoteca iscritta sugli immobili acquistati per il valore di Euro 2.000.000,00);

- lo stato di conservazione degli immobili era stato preso in considerazione al momento della rettifica e controparte non aveva in alcun modo dato conto di aver sostenuto costi a tal fine;

- non solo gli immobili, al momento della vendita, erano oggetto di contratti di locazione ma, - a conferma dell'interesse sotteso all'oggetto sociale (che comprendeva anche l'attività di locazione), l'acquirente, alla loro scadenza, aveva stipulato due nuovi contratti di locazione;

- tutti gli elementi probatori così offerti al giudizio non erano stati affatto considerati dal giudice del gravame che si era pronunciato in termini contraddittori e con una motivazione apparente.

2.1 - Col secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, e della L. n. 88 del 2009, art. 24, deducendo, in sintesi, che, in ragione del suo oggetto (soppressione della presunzione legale di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene, ai fini Iva e delle imposte dirette) la disciplina evocata (L. n. 88 del 2009, art. 24) alcunchè condivideva con le ragioni poste a fondamento dell'atto impugnato.

3. - Col motivo di ricorso incidentale condizionato, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, Opifici di Prato S.r.l. denuncia violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7, ed alla L. n. 241 del 1990, art. 3, nonchè del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52 deducendo, in sintesi, la nullità dell'avviso di rettifica per difetto di motivazione.

Spiega, in particolare, la ricorrente che la motivazione dell'atto impugnato, - che nemmeno recava, in allegato, gli atti di compravendita utilizzati a comparazione, - non era idonea a giustificare la ripresa a tassazione in difetto dell'indicazione di "presupposti di fatto e... ragioni giuridiche" dell'operata comparazione (tra immobili) e del "minimo grado di certezza e verosimiglianza degli elementi posti alla base della rettifica del valore degli immobili".

4. - Il primo motivo del ricorso principale, - dal cui esame consegue l'assorbimento del secondo, - è fondato e va accolto.

4.1 - Il motivo in questione, seppur non reca (espresso) riferimento alla nullità della sentenza (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all'art. 132 c.p.c. e, quanto al processo tributario, al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36) ha, in realtà, natura mista in quanto, come si è anticipato, reca plurime censure che involgono, rispettivamente, l'omesso esame di fatti decisivi controversi ed il vizio di motivazione apparente della gravata sentenza.

Occorre, quindi, rilevare come le Sezioni Unite della Corte abbiano statuito che l'onere della specificità (e tassatività) dei motivi di ricorso per cassazione (art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4) non deve essere inteso "quale assoluta necessità di formale ed esatta indicazione della ipotesi, tra quelle elencate nell'art. 360 c.p.c., comma 1, cui si ritenga di ascrivere il vizio, nè di precisa individuazione, nei casi di deduzione di violazione o falsa applicazione di norme sostanziali o

processuali, degli articoli, codicistici o di alti testi normativi, comportando invece l'esigenza di una chiara esposizione, nell'ambito del motivo, delle ragioni per le quali la censura sia stata formulata e del tenore della pronunzia caducatoria richiesta, che consentano al giudice di legittimità di individuare la volontà dell'impugnante e stabilire se la stessa, così come esposta nel mezzo di impugnazione, abbia dedotto un vizio di legittimità sostanzialmente, ma inequivocamente, riconducibile ad alcuna delle tassative ipotesi di cui al citato art. 360." (così Cass. Sez. U., 24 luglio 2013, n. 17931 cui adde, ex plurimis, Cass., 23 maggio 2018, n. 12690; Cass., 7 maggio 2018, n. 10862; Cass., 27 ottobre 2017, n. 25557; Cass., 17 dicembre 2015, n. 25386; Cass., 20 febbraio 2014, n. 4036; Cass., 21 gennaio 2013, n. 1370).

Ed ancora che, in tema di motivi cd. misti, le stesse Sezioni Unite hanno rilevato che la formulazione, con un unico motivo di ricorso, di plurime censure, ciascuna delle quali avrebbe potuto essere prospettata come un autonomo motivo, non è, di per sè sola, ragione d'inammissibilità dell'impugnazione se non quando "nell'ambito della parte argomentativa del mezzo d'impugnazione non risulti possibile scindere le ragioni poste a sostegno dell'uno o dell'altro vizio, determinando una situazione di inestricabile promiscuità, tale da rendere impossibile l'operazione di interpretazione e sussunzione delle censure"; così che se tale scindibilità sia possibile, - ovvero la formulazione del ricorso consenta "di cogliere con chiarezza le doglianze prospettate, onde consentirne, se necessario, l'esame separato", - "deve ritenersi ammissibile la formulazione di unico articolato motivo, nell'ambito del quale le censure (così come i quesiti di diritto ex art. 380 bis, ove ratione temporis prescritti) siano tenute distinte..." (cfr. Cass. Sez. U., 24 luglio 2013, n. 17931 cui adde, ex plurimis, Cass., 23 ottobre 2018, n. 26790; Cass., 17 marzo 2017, n. 7009; Cass. Sez. U., 6 maggio 2015, n. 9100; con riferimento ai cd. motivi misti formulati in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, v., poi, Cass., 5 ottobre 2018, n. 24493; Cass., 11 aprile 2018, n. 8915; Cass., 24 agosto 2017, n. 20335; Cass., 23 aprile 2013, n. 9793; Cass. Sez. U., 31 marzo 2009, n. 7770).

Va, quindi, rimarcato che la denuncia di vizio di motivazione, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, importa il controllo della Corte (solo) relativamente al cd. minimo costituzionale della motivazione; difatti, come (anche qui) statuito dalle Sezioni Unite della Corte, la riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv., con modificazioni, in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, "come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza " della motivazione." (Cass. Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053 cui adde, ex plurimis, Cass. Sez. U., 22 settembre 2014, n. 19881; Cass., 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass., 13 agosto 2018, n. 20721).

E che deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice; laddove "Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero - e purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (cfr. Cass. civ. sez. un. 5 agosto 2016 n. 16599; Cass. sez. un. 7 aprile 2014, n. 8053 e ancora, ex plurimis, Cass. civ. n. 4891 del 2000; n. 1756 e n. 24985 del 2006; n. 11880 del 2007; n. 161, n. 871 e n. 20112 del 2009)." (così Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; v., altresì, Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

4.2 - Tanto premesso, rileva innanzitutto la Corte che, - a fronte dell'obiettiva insufficienza, come meglio in prosieguo si dirà, dell'affermazione secondo la quale "i valori accertati" riposavano unicamente sulle quotazioni OMI in quanto erano "inidonei a supportare la valutazione i contratti richiamati dall'Ufficio Finanziario per i quali non sono comunque indicati nè dove sono situati (l'unica indicazione è "stessa zona OMI") nè la tipologia nè lo stato di manutenzione", - la motivazione diviene inequivocabilmente perplessa (e, così, apparente) nel momento in cui il giudice del gravame afferma che "un'eventuale consistente differenza nello stato di manutenzione degli immobili (nel caso di specie si parla di tetto in eternit che è stato sostituito successivamente dall'acquirente)" avrebbe potuto portare "a valori di mercato con notevoli scostamenti": la necessità di una effettiva manutenzione degli immobili compravenduti, ai fini della quantificazione del loro valore di mercato in relazione (anche) ai parametri offerti a comparazione, costituisce, qui, circostanza che viene predicata in termini ipotetici (con motivazione che, perciò, rimane perplessa); laddove, poi, il rilievo che involge la "tipologia" (in tesi inespressa) degli immobili (utilizzati a comparazione) risulta in insanabile contrasto col rilievo svolto in punto di motivazione dell'avviso di rettifica, motivazione che risultava esaustiva (anche) perchè afferente "unità immobiliari similari".

Obiettivamente incomprensibile rimane, poi, il riferimento alla circostanza che "la banca terzo creditore" aveva "garantito la congruità del prezzo pagato" che, pertanto, doveva ritenersi "adeguato al valore di mercato", e tanto che le parti interpretano detto passaggio motivazionale in relazione alla posizione ora della banca mutuataria (così la ricorrente principale) ora della Banca creditore procedente nell'esecuzione immobiliare che aveva preceduto la compravendita in questione (così la controricorrente).

Da ultimo, l'affermazione che "L'eventuale presenza di una stima dell'Agenzia del Territorio" avrebbe "consentito anche al Collegio una migliore valutazione delle caratteristiche e dello stato di manutenzione dell'immobile perchè effettuata, previo sopralluogo, da tecnici specializzati" sanziona, - e conferma, quanto alle necessità di manutenzione degli immobili, - il ragionamento ipotetico, e perplesso, espresso dalla gravata sentenza che, pertanto, ha pronunciato sulla

materia controversa senza operare una qualche "valutazione delle caratteristiche e dello stato di manutenzione dell'immobile".

Laddove, come denuncia l'Agenzia ricorrente, la gravata sentenza non ha tenuto conto di fatti decisivi per il giudizio, quali fatti storici emersi dal dibattito processuale in relazione:

- all'ubicazione, nella medesima "zona OMI", degli immobili oggetto delle compravendite utilizzate a comparazione, costituendo le quotazioni OMI "valori normali di mercato desunti da uno studio statistico su una pluralità di atti negoziali registrati,... mediante la rilevazione di prezzi riferibili ad immobili il più possibile omogenei" (così Cass., 25 gennaio 2019, n. 2155) e, come detto, costituendo detti immobili, per stessa indicazione della gravata sentenza, "unità immobiliari similari";

- all'esistenza di una CTU, assunta nell'ambito di una (pregressa) procedura esecutiva, che recava una stima degli immobili ad uso artigianale (in ragione di Euro 650,00 al mq.) comunque superiore al prezzo indicato nell'atto di compravendita in ragione di Euro 328,70 al mq. (è, poi, da rimarcare che la mera riduzione della pretesa fiscale è ammissibile anche se operata per la prima volta in grado d'appello; cfr. Cass., 21 giugno 2017, n. 15413; Cass., 18 luglio 2003, n. 11265);

- allo stato locativo degli immobili compravenduti, ed alla stessa conclusione di nuovi contratti di locazione, circostanze, queste, che se si ponevano in contraddizione con uno "stato di manutenzione (in tesi) necessitante di interventi risultavano, peraltro, coerenti col rilievo che alcun intervento manutentivo era stato, in effetti, realizzato (e alcun costo, quindi, sostenuto).

5. - Destituito di fondamento è, poi, il ricorso incidentale condizionato.

5.1 - Rileva, al riguardo, la Corte che già emerge, nei termini in cui il motivo è formulato, una (indebita) commistione tra giustificazione (motivazione) dell'atto e riscontro probatorio degli elementi fattuali giustificativi, in quanto la motivazione deve solo rappresentare (tra l'altro) gli elementi fattuali posti a fondamento dell'atto laddove il "grado di certezza e verosimiglianza degli elementi posti alla base della rettifica del valore degli immobili" va verificato in giudizio, con onere della prova a carico dell'amministrazione.

L'obbligo di motivazione dell'avviso di rettifica, - che è volto a delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e, al contempo, a consentire l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, - deve ritenersi, difatti, adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto in base al quale la rettifica è stata operata, laddove (solo) nella eventuale fase contenziosa viene in considerazione l'onere dell'Amministrazione di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti fattuali per l'applicazione del criterio prescelto, fase, questa, nella quale il contribuente ha la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri (v. già Cass. Sez. U., 26 ottobre 1988, n. 5783, cui adde, ex plurimis, Cass., 26 gennaio 2018, n. 1961; Cass., 6 giugno 2016, n. 11560; Cass., 25 marzo 2011, n. 6914; Cass., 1 dicembre 2006, n. 25624; Cass., 12 maggio 2003, n. 7231; Cass., 19 ottobre 2001, n. 12774; Cass., 8 marzo 2001, n. 3419; Cass., 25 luglio 1997, n. 6958; Cass. Sez. U., 4 gennaio 1993, n. 8; Cass. Sez. U., 21 dicembre 1990, n. 12141).

Nella fattispecie, poi, la parte motiva dell'atto reca un'ampia combinazione delle quotazioni OMI col metodo comparativo fondato su compravendite (in n. di tre, quanto agli immobili ad uso artigianale, ed in n. di 2, quanto a quello ad uso abitativo) a loro volta indicate per estremi di registrazione, datazione, destinazione degli immobili, omogeneità della zona OMI. Nè, in un siffatto contesto, l'omessa allegazione di detti atti comparativi poteva inficiare la motivazione che, nel suo più ampio contenuto, riproduceva (anche) gli elementi essenziali degli atti di compravendita (v. Cass., 22 settembre 2017, n. 22148; Cass., 8 novembre 2013, n. 25153).

6. - La sentenza impugnata va, pertanto, cassata con rinvio, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della commissione tributaria regionale della Toscana che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia. In particolare la CTR dovrà procedere al riesame della controversia in relazione alle deduzioni e richieste istruttorie delle parti, dando conto del proprio convincimento in relazione agli artt. 115, 116 e 132 c.p.c. (oltrechè sulla base del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 7, 36 e 61).

La Corte da atto della sussistenza, con riferimento al ricorso incidentale, dei presupposti di cui al primo periodo del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, ai fini del versamento dell'ulteriore importo del contributo unificato, pari a quello dovuto per l'impugnazione incidentale.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo, rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis,.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 3 luglio 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 settembre 2019

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza