# Sentenza del 17/11/2021 n. 34931 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. Con avviso di accertamento del marzo 2009, l'Agenzia delle Entrate rettificava il valore dei fondi oggetto di atto di compravendita tra G.G. senior, quali alienante, e la società SAF 4G s.l.r., quale acquirente, nonchè i fondi oggetto del trasferimento immobiliare, contenuto nel medesimo atto notarile del dell'8 febbraio 2008, tra la medesima società e F.M.R..

Gli eredi di Gu.Gu., G.M.R., G.G., g.g., G.A., G.F. e Gu.Gu., impugnavano l'avviso contestando la carenza di motivazione dell'avviso di accertamento nonchè l'incongruenza della stima operata dall'ente finanziario, tenuto conto della ubicazione dei fondi, peraltro non attigui, la presenza di vincoli su alcuni di essi, l'assenza di una vocazione turistica di (---) con la conseguente irrilevanza della destinazione ad uso alberghiero di taluni cespiti, deducendo l'inapplicabilità delle sanzioni agli eredi.

La CTP di Roma, riuniti i ricorsi, li accoglieva parzialmente riducendo il valore rettificato da Euro 1.689.000 in Euro 1.085.242,00, rigettando le altre eccezioni. Proposto appello dai contribuenti, la CTR, nel riformare la decisione di primo grado, con la sentenza n. 435/13 accoglieva parzialmente l'appello.

4. Avverso tale sentenza i contribuenti sopra indicati propongono ricorso per cassazione affidato a sei motivi.

L'intimato non ha svolto difese, depositando nota di costituzione in giudizio.

Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del terzo motivo, respinti gli altri.

I ricorrenti hanno depositato il 9.09.2021 istanza di discussione orale, tenutasi alla pubblica udienza del 6 ottobre 2021.

Motivi della decisione

che:

2. Con il primo motivo si lamenta la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, sia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, per avere il decidente affermato l'intangibilità della stima UTE sulla base del quale è stato emesso l'avviso di accertamento, ritenendolo atto autonomamente impugnabile ed in quanto non opposto ormai definitivo.

3. Con la seconda censura si prospetta la violazione dell'art. 51 comma 3, sostenendo che detta disposizione consente l'utilizzo del criterio comparativo, ragione per cui per determinare il valore venale in comune commercio di un immobile, occorre aver riguardo ai prezzi unitari dei beni analoghi o assimilabili, come risultanti da altri atti registrati di trasferimento e di divisione; mentre la Regionale avrebbe confermato la legittimità dell'avviso, sebbene l'ufficio abbia utilizzato quali criteri di raffronto la stima Ute da una parte e il valore di beni omogenei rispetto a quelli oggetto di perizia, nonostante l'ente finanziario avesse affermato nell'atto impositivo di aver utilizzato il criterio sintetico -comparativo basato sul confronto con altre stime eseguite dallo stesso ufficio, invece che con prezzi o divisioni risultanti da atti registrati.

4. La terza censura critica la sentenza di appello ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4), per violazione del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 36, per motivazione meramente apparente o inesistente, atteso che a fronte dei motivi di appello proposti relativi all'erroneità dei valori adottati dall'ufficio, il quale aveva considerato esclusivamente la circostanza che i fondi ricadevano in zona turistica-alberghiera, omettendo di valutare lo stato dei singoli appezzamenti, l'esistenza di vincoli ambientali su alcuni cespiti, l'insuscettibilità di sviluppo urbano per alcuni dei fondi, la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3, in quanto la stima si fondava sul raffronto tra beni non similari e su stime precedenti disposte dal medesimo ufficio - la CTR si è limitata a ridurre nella misura del 50% il valore accertato senza indicare le ragioni che hanno indotto il Collegio a ritenere che il corretto valore da attribuirsi ai terreni compravenduti fosse pari alla metà di quello determinato dall'Ufficio.

5. Il quarto mezzo deduce l'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione, rappresentato dalla Delib. comunale 18 ottobre 2012, con la quale era stata riconosciuta la fondatezza delle istanze della società acquirente, con conseguenziale attribuzione ai terreni de quibus della destinazione d'uso Zona G) - aree private a verde, sottozona G- verde privato diffuso.

6. Il quinto motivo prospetta la nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4), atteso che a fronte dell'eccepita illegittimità dell'applicazione delle sanzioni agli eredi D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 8, la CTR aveva riconosciuto la fondatezza del motivo per poi applicare di ufficio le sanzioni di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, artt. 2 e 13, in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 56.

7. l'ultima censura deduce la nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4), per avere il decidente - sulla domanda di G.F., nominato legatario dal de cuius e non erede, il quale pertanto non poteva essere considerato legittimato passivo della pretesa fiscale - statuito l'estraneità non solo di G.F., ma anche di Gu.Gu..

8. La prima censura non supera il vaglio di ammissibilità.

Come questa Corte ha più volte affermato, alla stima UTE va attribuito il valore di una mera perizia di parte, liberamente valutabile dal giudice unitamente a tutti gli altri elementi di prova

acquisiti nel giudizio (Cfr. Cass. n. 2124 del 2002, Cass. n. 7935 del 2002, Cass. n. 8890 del 2007; Cass. n. 5027 del 2012).

Nondimeno, nel processo tributario, nel quale esiste un maggiore spazio per le prove cosiddette atipiche, anche la perizia di parte può costituire fonte di convincimento del giudice, che può elevarla a fondamento della decisione a condizione che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente. L'atto in questione, dunque, non contiene alcuna pretesa tributaria nei confronti del contribuente, di talchè essa non è autonomamente impugnabile ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, il quale è stato interpretato estensivamente da questa Corte, ritenendo la norma comprensiva anche degli atti adottati dall'ente impositore che portino a conoscenza del contribuente una determinate pretesa. Si tratta, comunque, di una facoltà riconosciuta al contribuente di impugnare atti diversi da quelle elencati nella disposizione citata, purchè contenenti una pretesa impositiva, a prescindere dal nomen iuris.

Tuttavia, deve trovare applicazione il principio che costantemente affermato da questa Corte secondo cui " E' inammissibile, in sede di giudizio di legittimità, il motivo di ricorso che censuri un'argomentazione della sentenza impugnata svolta "ad abundantiam", e pertanto non costituente una "ratio decidendi" della medesima. Infatti, un'affermazione siffatta, contenuta nella sentenza di appello, che non abbia spiegato alcuna influenza sul dispositivo della stessa, essendo improduttiva di effetti giuridici non può essere oggetto di ricorso per cassazione, per difetto di interesse.

Nella specie, la Regionale non ha ritenuto preclusa la contestazione della stima Ute, tant'è che ha disposto la riduzione del 50% del valore determinato sulla base anche di detto atto.

9. La terza censura va scrutinata per priorità logica, rispetto agli altri motivi. Essa è fondata, assorbiti gli altri motivi.

A fronte dei motivi di appello e delle numerose critiche mosse dai contribuenti sia all'avviso di accertamento che ai criteri di stima, nonchè all'allegazione delle circostanze non esaminate dalla CTP di Roma e che avrebbero invece determinato, ad avviso dei ricorrenti, l'illegittimità dell'atto impositivo, la CTR del Lazio si è limitata ad una riduzione tout court del valore rettificato dall'Agenzia nella misura del 50%, in quanto " non in grado di verificare differenziare i fondi edificabili da quelli non edificabili.... Sarà cura delle parti in via privatistica ripartire i valori in via equitativa..." "l'ufficio ha proceduto agli accertamenti in via complessiva alla comparazione con altri terreni adiacenti edificabili, avendo i contribuenti dichiarato nel 2007 un valore inferiore a quello dell'anno 2001".

Un simile approccio motivazionale non può, invero, che rispondere all'espressione di una motivazione solo apparente (su questo tema in generale v., da ultimo, Cass., 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., 28 agosto 2020, n. 17981). L'automatica riduzione del valore nella misura del 50% senza dar conto della perizia allegata dai contribuenti e dell'esistenza di vincoli e circostanze prospettate con riferimento ai singoli appezzamenti, si manifesta affermazione che, in sè stessa, risulta priva di una qualunque logica inferenziale. In definitiva, la motivazione della sentenza impugnata, pur se graficamente estesa, si manifesta composta di enunciati (non motivanti, ma) solo assertivi (sul punto cfr., tra le altre, Cass., 20 giugno 2018, 16247).

La sentenza non ha effettuato una adeguata disamina della realtà fattuale rendendo impossibile il controllo sulle valutazioni apodittiche del giudice di merito che ha ridotto la determinazione dell'imposta nella misura del 50%, senza illustrarne le ragioni.

Nè alcuna motivazione è stata offerta con riferimento alla legittimità dell'avviso di accertamento, essendosi limitato il giudicante a operare un mero richiamo al criterio comparativo con altri terreni adiacenti edificabili, senza affrontare le critiche sollevate dagli appellanti in merito alla violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3.

Al riguardo, si osserva che ai fini di un corretto inquadramento della fattispecie occorre muovere dal dato normativo di riferimento. Il combinato disposto del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, comma 1, lett. a), e art. 51, commi 1 e 2 (Testo unico imposta di registro), per gli atti aventi ad oggetto il trasferimento di beni immobili, stabilisce che la base imponibile alla quale commisurare le imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale è rappresentata dal valore indicato in atto dalle parti. Tuttavia, se il valore non è indicato, ovvero se il corrispettivo pattuito risulta superiore, la base imponibile è pari a quest'ultimo. Successivamente, in sede di eventuale accertamento di valore gli uffici dell'Agenzia delle Entrate devono controllare la congruità del valore indicato in atto dalle parti, che deve riflettere il valore venale in comune commercio del bene compravenduto. Il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3, detta le linee guida per il controllo sulla congruità dell'imposta per l'ufficio del registro, ora inglobato nell'ufficio delle Entrate. L'articolo suddetto stabilisce che per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, ai fini dell'eventuale rettifica, l'ufficio controlla il valore di cui al comma 1 (ovvero il valore indicato in atto dalle parti) avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni. In questo caso l'ufficio ha la possibilità di effettuare una sorta di comparazione con dei casi analoghi. Dunque, l'ufficio provvede alla rettifica, e alla conseguente liquidazione, se ritiene che gli immobili ceduti abbiano un valore venale superiore a quello dichiarato o al corrispettivo pattuito, ed, a tal fine, ha "riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonchè ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni" (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3). Questa Corte ha affermato che i criteri di valutazione sono assolutamente pariordinati (cfr. Cass. n. 4221 del 2006), ed, in riferimento al criterio comparativo, ha, in particolare, rilevato che la circostanza secondo cui deve aversi riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni, non implica l'immodificabilità del valore risultante da detti atti, ma si limita ad indicare un parametro certo di confronto, in base al quale l'Ufficio deve determinare il valore del bene in comune commercio (Cass. n. 4363 del 2011; Cass. n. 963 del 2018; Cass. n. 1961 del 2018; Cass. n. 23223 del 2019).

Nel caso di specie, sembra che l'Ufficio abbia fondato l'accertamento di maggior valore sulla base di un astratto criterio comparativo, ed in particolare sulla comparazione con beni adiacenti similari (la cui equiparazione è stata contestata dai contribuenti sulla base di una propria perizia di stima) e sulla base di una stima Ute, elementi che non invalidano di per sè l'atto accertativo, poichè si tratta appunto 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. n. 4221 del 24/02/2006).

Il ricorso va dunque accolto limitatamente al terzo motivo, dichiarato inammissibile il primo ed assorbiti gli altri e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, la quale provvederà pure alle determinazioni relative alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

- Accoglie il terzo motivo di ricorso, dichiarato inammissibile il primo ed assorbiti, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR del Lazio, in diversa composizione, la quale provvederà pure alle determinazioni relative alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile della Corte di cassazione, il 6 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 17 novembre 2021

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza