Sentenza del 29/03/2022 n. 10022 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Ancona il 30 gennaio 2015 n. 17/05/2015, che, in controversia su impugnazione di avviso di rettifica e liquidazione di imposte di registro, ipotecaria e catastale (sul valore accertato di Euro 1.085.220.000,00, a fronte del valore dichiarato di Euro 465.000,00) in relazione alla compravendita della proprietà di un suolo edificabile in (---), con rogito notarile del 27 giugno 2003, ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti della "(---) S.r.l." avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ancona il 2 luglio 2008 n. 132/04/2008, con condanna alla rifusione delle spese di lite. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di primo grado, sul presupposto che l'amministrazione finanziaria aveva rettificato il valore dell'immobile in base alla stima comparativa di un solo terreno ubicato nella medesima zona e alienato nel triennio precedente. Il ricorso è affidato a cinque motivi. La "(---) S.r.l." (allora, in bonis) si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per l'accoglimento del primo motivo e del secondo motivo, con l'assorbimento dei restanti motivi. In prossimità dell'adunanza camerale, il fallimento della "(---) S.r.l.", in liquidazione, si è costituito in giudizio con apposita memoria.

MOTIVI DI RICORSO. 1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 2-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che l'avviso di rettifica e liquidazione fosse carente di motivazione, basandosi sulla comparazione con il valore di immobili con caratteristiche similari e sulle risultanze del listino pubblicato dall'OMI. 2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51, commi 2 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che la comparazione con il valore di un solo immobile dotato di caratteristiche similari e alienato nel triennio precedente non bastasse a giustificare la rettifica del valore dell'immobile compravenduto, senza tener conto della comparazione con il valore di un altro immobile dotato di caratteristiche similari e alienato dopo circa un semestre, nonchè del richiamo ai valori desunti dal listino pubblicato dall'OMI. 3. Con il terzo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2 e art. 35, comma 3, in combinato disposto con il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51, commi 2 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver omesso di rideterminare il valore imponibile dell'immobile compravenduto in conseguenza dell'annullamento dell'avviso di rettifica e liquidazione, ritenendo che l'amministrazione finanziaria avesse adottato riduzioni forfettarie nella rettifica del valore dichiarato per la compravendita.

4. Con il quarto motivo, si denuncia omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver tenuto conto dei valori ricavati dal listino pubblicato dall'OMI in accostamento alla comparazione con il valore di un altro immobile dotato di caratteristiche similari e alienato nel triennio antecedente, nonchè per aver tenuto conto, su indicazione della contribuente, della comparazione con i valori di immobili alienati ad un ente pubblico operante al di fuori dei criteri di mercato.

5. Con il quinto motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver rigettato l'appello con motivazione assolutamente apparente con particolare riguardo alla "prova comparativa" fornita dalla contribuente.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo ed il secondo motivo - la cui stretta ed intima connessione suggerisce l'esame congiunto per la comune attinenza alla rideterminazione del valore venale dell'immobile compravenduto - sono fondati, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi.

1.1 La questione sottoposta all'esame della Corte attiene all'adeguatezza motivazionale dell'avviso di rettifica e liquidazione delle maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale N relative alla compravendita di un immobile (nella specie, un suolo edificabile), con il quale l'amministrazione finanziaria ha giustificato la rettifica della base imponibile sulla scorta, per un verso, della stima comparativa con i valori di due immobili similari (per caratteristiche ed ubicazione) alienati, l'uno, nel triennio antecedente, e, l'altro, nel semestre successivo, per altro verso, dei dati desumibili dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI), dalla cui combinazione è stato evinto il valore venale in comune commercio del bene compravenduto.

1.2 Come è noto, il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51, commi 1, 2 e 3, dispone che: "1. Ai fini dei precedenti articoli si assume come valore dei beni o dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto. 2. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore il valore venale in comune commercio. 3. Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari l'ufficio del registro, ai fini dell'eventuale rettifica, controlla il valore di cui al comma 1 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, 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".

Inoltre, il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, commi 1, 2 e 2-bis, prevede che: "1. L'ufficio, se ritiene che i beni o i diritti di cui all'art. 51, commi 3 e 4 hanno un valore venale superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito, provvede con lo stesso atto alla rettifica e alla

liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni. 2. L'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta deve contenere l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti in esso descritti, degli elementi di cui all'art. 51 in base ai quali è stato determinato, l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta, nonchè dell'imposta dovuta in caso di presentazione del ricorso. 2-bis. La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma".

1.3 Il combinato disposto del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 43, comma 1, lett. a, e art. 51, commi 1 e 2, 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. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51, comma 3, detta le linee guida per il controllo sulla congruità dell'imposta per l'ufficio del registro, ora inglobato nell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate (Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2018, n. 963).

La suddetta disposizione 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 zi 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. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51, comma 3).

Questa Corte ha affermato che i predetti criteri di valutazione sono assolutamente pariordinati (tra le tante: Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2018, n. 963; Cass., Sez. 5, 18 settembre 2019, nn. 23215, 23217 e 23223; Cass., Sez. 5, 2 marzo 2020, n. 5643; Cass., Sez. 5, 24 giugno 2021, n. 18103; Cass., Sez. 5, 27 luglio 2021, n. 21491; Cass., Sez. 5, 5 novembre 2021, n. 32034; Cass., Sez. 5", 17 novembre 2021, n. 34931), 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'amministrazione finanziaria deve determinare il valore del bene in comune commercio (tra le tante: Cass., Sez. 5, 23 febbraio 2011, n. 4363; Cass., Sez. 5, 15 maggio 2015, n. 9956; Cass., Sez. 5, 6 agosto 2019, n. 20936; Cass., Sez. 5, 30 novembre 2020, nn. 27338 e 273:39, Cass., Sez. 5, 24 giugno 2021, n. 18103; Cass., Sez. 5, 27 luglio 2021, n. 21491; Cass., Sez. 5, 5 novembre 2021, n. 32034; Cass., Sez. 5, 17 novembre 2021, n. 34951) 1.4 Peraltro, con indirizzo condiviso (tra le tante: Cass., Sez. 5, 7 settembre 2018, n. 21813; Cass., Sez. 5, 4 novembre 2020, n. 24550; Cass., Sez. 5, 12 novembre 2021, nn. 33758 e 33759; Cass., Sez. 5, 14 gennaio 2022, n. 1002), questa Corte ha precisato che, in tema di accertamento dei redditi di impresa, in seguito alla sostituzione del D.P.R. 16 ottobre 1973, n. 600, art. 39 ad opera della L. 7 luglio 2009, n. 88, art. 24, comma 5, che, con effetto retroattivo, stante la sua finalità di adeguamento al diritto dell'Unione Europea, ha eliminato la presunzione legale relativa (introdotta dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 3, convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248) di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore normale degli stessi (così ripristinando il precedente quadro normativo in base al quale, in generale, l'esistenza di attività non dichiarate può essere desunta "anche sulla base di presunzioni semplici, purchè siano gravi, precise e concordanti"), l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla predetta cessione di beni immobili non può 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 OMI, ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti (Cass., Sez. 5, 12 aprile 2017, n. 9474; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34709; Cass., Sez. 5", 26 ottobre 2021, n. 30042; Cass., Sez. 5, 20 dicembre 2021, n. 40718; Cass., Sez. 5, 14 gennaio:2022, n. 1002). Il principio è applicabile anche all'imposta di registro, con effetto retroattivo, stante la finalità di adeguamento al diritto dell'Unione Europea (Cass., Sez. 5, 11 maggio 2018, n. 11439; Cass., Sez. 5, 2 aprile 2020, n. 7655; Cass., Sez. 5, 18 febbraio 2021, n. 4320; Cass., Sez. 5, 25 febbraio 2021, n. 5159).

Le quotazioni OMI, risultanti dal sito web dell'Agenzia delle Entrate, non costituiscono una fonte tipica di prova del valore venale in comune commercio del bene oggetto di accertamento, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, essendo idonee a condurre ad indicazioni di valore di larga massima (tra le tante: Cass., Sez. 6, 21 dicembre 2015, n. 25707; Cass., Sez. 5, 30 settembre 2016, n. 19466; Cass., Sez. 5, 18 aprile 2018, n. 9479; Cass., Sez. 5, 10 agosto 2021, n. 22552; Cass., Sez. 5, 22 luglio 2021, n. 21054). Il riferimento alle stime effettuato sulla base dei valori OMI, per aree edificabili del medesimo Comune, non è quindi idoneo e sufficiente a rettificare il valore dell'immobile, tenuto conto che il valore dello stesso può variare in funzione di molteplici parametri, quali l'ubicazione, la superficie, la collocazione nello strumento urbanistico, nonchè lo stato delle opere di urbanizzazione (Cass., Sez. 5, 12 aprile 2017, n. 9474; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2018, n. 11439; Cass., Sez. 5, 22 luglio 2021, n. 21054; Cass., Sez. 5, 29 ottobre 2021, n. 30890). Ne consegue che un avviso di liquidazione fondato esclusivamente sui valori OMI non può ritenersi fondato sotto il profilo motivazionale e, in difetto di ulteriori elementi forniti dall'Agenzia delle Entrate, non può indicare congruamente il valore venale in comune commercio del bene (Cass., Sez. 5, 7 settembre 2018, n. 21813; Cass., Sez. 5", 19 maggio

2021, n. 13579; Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28573; Cass., Sez. 5, Cass., Sez. 5, 10 agosto 2021, n. 22552).

1.5 Nella specie, il giudice di appello ha fatto malgoverno di tali principi, ritenendo, da un lato, che l'avviso di rettifica e liquidazione fosse inficiato da carenza di motivazione per la considerazione di "un solo atto concernente un immobile con caratteristiche similari" ai fini del controllo del valore dichiarato e, dall'altro lato, che la contribuente avesse fornito un'"adeguata prova comparativa" sulla base di "atti con valori più vicini alla realtà di terreni con analoghe caratteristiche" a conforto della certezza del valore dichiarato e dell'inconsistenza del valore rettificato.

Là dove, per la rettifica d'ufficio D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ex art. 51, comma 3, non è necessaria l'indicazione di plurimi atti di comparazione, ma è sufficiente il riferimento anche ad un unico atto conforme ai parametri richiesti (per il tempo e per l'oggetto), giacchè la formulazione letterale del testo normativo (con la declinazione al plurale di varie tipologie: "trasferimenti a qualsiasi titolo"; "divisioni e perizie giudiziarie") è giustificata dalla sola esigenza di fornire - a garanzia del contribuente rispetto alla potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria - una sommaria catalogazione degli atti idonei ad un raffronto estimativo per il controllo della congruità dei valori relativi a beni immobili o a diritti reali immobiliari.

In tal senso, peraltro, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che la dicitura al plurale "trasferimenti", contenuta nel D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51, comma 3, non può interpretarsi nel senso che, ai fini comparativi, gli immobili similari presi in considerazione debbano essere plurimi, atteso che non può escludersi che l'atto pubblico comparabile rinvenibile nel triennio sia, come nel caso di specie, unico. Inoltre, la norma fa riferimento, oltre ai valori risultanti dai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie anteriori di non oltre tre anni, al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili e "ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni". Tali criteri di valutazione sono assolutamente pariordinati, nulla autorizzando a ritenere il terzo residuale e subordinato alla oggettiva impossibilità di ricorrere ai parametri oggettivi di cui ai precedenti criteri. Ne consegue che un valido elemento di valutazione può anche essere rappresentato da un unico immobile avente caratteristiche similari oggetto di una compravendita stipulata nel triennio precedente. In siffatta evenienza, l'avviso di accertamento è motivato adeguatamente in modo da porre il contribuente nella condizione di poter efficacemente contestare nell'an e nel quantum la pretesa tributaria. Senza tralasciare che le presunzioni non devono essere necessariamente plurime, ben potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave (in termini: Cass., Sez. 5, 2 dicembre 2021, n. 37851).

In ogni caso, ad un più attento esame della stessa motivazione (che si desume dalla trascrizione fattane in ricorso, in ossequio al canone dell'autosufficienza), l'avviso di rettifica e liquidazione si presentava conforme ai criteri fissati dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51, comma 3, essendo fondata la determinazione del valore venale in comune commercio dell'immobile compravenduto (atto registrato 11 luglio 2003) sulla base di una ponderata combinazione della stima comparativa con i valori di due immobili similari (per zona ed ubicazione) alienati, l'uno,

nel triennio antecedente (atto registrato il 13 agosto 2002), e, l'altro, nel semestre successivo (atto registrato luglio 2003), e dei dati desunti dal listino pubblicato dall'OMI con riguardo ai terreni con analoghe caratteristiche (per zona ed ubicazione) nel secondo semestre dell'anno antecedente (secondo semestre dell'anno 2002).

Ne discende la necessità di rinnovare il confronto delle risultanze emergenti dalla documentazione prodotta dalla contribuente con la totalità integrale dei dati posti dall'amministrazione finanziaria a fondamento dell'atto impositivo al fine di accertare la corretta determinazione del valore venale dell'immobile compravenduto.

2. Pertanto, valutandosi la fondatezza del primo motivo e del secondo motivo, nonchè l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio della causa alla Commissione Tributaria Regionale di Ancona, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo ed il secondo motivo di ricorso; dichiara l'assorbimento dei restanti motivi di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale di Ancona, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale effettuata da remoto, il 1 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 29 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza