Sentenza del 06/05/2022 n. 14363 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

p. 1. F.A.M. e J. srl propongono cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione per maggiore imposta proporzionale di registro ed ipocatastale sull'atto 11 dicembre 2007; atto con il quale la prima aveva venduto alla seconda un terreno edificabile sito in (---), di metri quadrati 32.780, al prezzo dichiarato di Euro 600.000,00, valore quest'ultimo dall'agenzia delle entrate rettificato, sulla base di due stime UTE allegate all'avviso stesso, in Euro 806.000,00.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- l'avviso era adeguatamente motivato perchè contenente l'enunciazione dei criteri astratti adottati per la valutazione D.P.R. n. 131 del 1986, ex artt. 51 e 52 e perchè richiamante una stima UTE che a sua volta trovava conferma in altra stima UTE;

- le risultanze di queste stime non erano inficiate dalla perizia giurata disposta dalla parte L. n. 448 del 2001, ex art. 7 (rivalutazione dei valori di acquisto di terreni edificabili agli effetti della determinazione di plusvalenze o minusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. a) e b) TUIR), in quanto diversamente finalizzata a confermare la veridicità del prezzo esposto in atto e non il diverso parametro del valore venale del bene compravenduto;

- lo stesso perito di parte aveva comunque evidenziato che si trattava di terreno suscettibile di destinazione edificatoria già fatta oggetto di un accordo di programma tra il Comune e soggetti privati proprietari, relativo alla edificazione dell'area posta tra il casello autostradale ed il polo fieristico di Parma, con conseguente evidente incremento di appetibilità economica;

ulteriore conferma dell'esattezza della stima in avviso doveva poi desumersi dal fatto che, come dall'Ufficio allegato con successiva memoria in appello, pochi giorni dopo la stipula dell'atto in questione (esattamente il 30 novembre 2007) la società acquirente aveva stipulato un contratto preliminare di vendita, concernente lo stesso immobile, per l'importo di due milioni di Euro, quindi procedendo (il 14 novembre 2008) alla stipula del definitivo per lo stesso prezzo.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Il Procuratore Generale ha chiesto il rigetto del ricorso.

Parte ricorrente ha depositato memoria.

Fissato all'udienza pubblica odierna, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal sopravvenuto D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, inserito dalla legge di conversione L. n. 176 del 2020 (e proroghe successive) senza l'intervento in presenza fisica del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, - nullità della sentenza per sostanziale assenza di motivazione, dal momento che la Commissione Tributaria Regionale aveva ritenuto congruo il maggior valore accertato sulla base delle perizie UTE, e per il solo fatto che queste provenissero dall'amministrazione finanziaria; senza dunque considerare che si trattava di mere valutazioni di parte suscettibili di venir meno per effetto degli elementi addotti dai contribuenti, dei quali non vi era però traccia in sentenza.

p. 2.2 Il motivo è infondato.

Va premesso che il vizio denunciato è oggi rilevante, anche nell'ambito del giudizio tributario, nei soli ristretti limiti della violazione del "minimo costituzionale" dell'obbligo motivazionale dei provvedimenti giurisdizionali (v. Cass.SU n. 8053/14), cioè a fronte di "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e di "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, già ricorribile (prima della riforma di cui al D.L. n. 83 del 2012 conv. in L. n. 134 del 2012) ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Nel caso di specie non può dirsi che la Commissione Tributaria Regionale abbia reso una motivazione di mera apparenza, dal momento che essa dà, seppur sinteticamente, conto del proprio convincimento, sia sulla sufficiente motivazione dell'avviso (enunciazione del criterio astratto di stima, richiamo a due perizie UTE allegate), sia sulla prova di congruità del maggior valore accertato dall'Ufficio, ritenuto non inficiato dai contrari elementi addotti dai contribuenti con la stima L. n. 448 del 2001, ex art. 7. La Commissione Tributaria Regionale esplicita inoltre le ragioni per cui quest'ultima risultanza non poteva a suo giudizio ritenersi dirimente a favore dei contribuenti, in quanto non solo diversamente finalizzata (emersione di plusvalenze o minusvalenze reddituali sul prezzo di trasferimento), ma anche perchè essa stessa recettiva dell'incremento di appetibilità economica e commerciale rinveniente dal già avviato piano di edificazione in zona cittadina strategica di collegamento. Va del resto qui ribadito il costante indirizzo, secondo cui: "Al fine di assolvere l'onere di adeguatezza della motivazione, il giudice di appello non è tenuto ad esaminare tutte le allegazioni delle parti, essendo necessario e sufficiente che egli esponga concisamente le ragioni della decisione, così da doversi ritenere implicitamente rigettate le argomentazioni logicamente incompatibili con esse" (da ultimo, tra le molte, Cass. n. 3126/21).

Quanto alla rilevanza attribuita alle stime UTE, è vero che questa Corte ha più volte affermato il principio per cui "in tema di accertamenti tributari, qualora la rettifica del valore di un immobile si fondi sulla stima dell'UTE o di altro ufficio tecnico, che ha il valore di una semplice perizia di parte, il giudice investito della relativa impugnazione, pur non potendo ritenere tale valutazione inattendibile solo perchè proveniente da un'articolazione dell'Amministrazione finanziaria, non può considerarla di per sè sufficiente a supportare l'atto impositivo, dovendo verificare la sua

idoneità a superare le contestazioni dell'interessato ed a fornire la prova dei più alti valori pretesi ed essendo, altresì, tenuto ad esplicitare le, ragioni del proprio convincimento" (da ultimo, Cass. n. 6139/21); e tuttavia è proprio in base a questo principio che il vizio lamentato va nel caso specifico escluso, dal momento che non risulta che il convincimento del giudice di merito si sia basato sulla "autoreferenzialità" della stima sol perchè proveniente dall'UTE, risultando piuttosto la sua derivazione da una valutazione bilanciata degli elementi estimativi ritenuti essenziali, anche di quelli rinvenienti dalle parti contribuenti. Sicchè le stime UTE sono state vagliate alla stregua di perizie di parte, non aprioristicamente "superiori", quanto ad efficacia probatoria, a quella prodotta in giudizio dai contribuenti.

p. 3.1 Con il secondo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - violazione e falsa applicazione di legge là dove la Commissione Tributaria Regionale aveva indebitamente sovrapposto i piani della "motivazione" dell'atto impositivo e della "prova" della fondatezza della rettifica di valore, con ciò violando anche l'art. 2697 c.c. che poneva tale prova a carico dell'amministrazione finanziaria.

p. 3.2 Si tratta di motivo parimenti infondato, dal momento che dalla motivazione della sentenza censurata emerge come l'aspetto della motivazione dell'avviso sia stato tenuto ben distinto da quello della prova del maggior valore accertato, essendo stato - come detto - il primo valutato in ragione dell'indicazione in avviso dei criteri di stima adottati (facenti sostanzialmente richiamo ai valori di terreni contigui aventi caratteristiche similari, come dalle allegate perizie UTE), ed il secondo invece vagliato in ragione del contenuto sostanziale di queste perizie e della relazione ex art. 7 cit.; il tutto con esplicito richiamo al notevole interesse edificatorio del compendio, in quanto dedotto in un accordo di programma già sottoscritto con il Comune di Parma.

Neppure può dirsi che, così facendo, la Commissione Tributaria Regionale abbia sovvertito l'onere della prova ex art. 2697 c.c., dal momento che quest'ultimo è stato correttamente posto a carico dell'amministrazione finanziaria sulla quale in effetti gravava, salvo ritenere che quest'ultima lo avesse poi effettivamente assolto attraverso gli elementi indicati.

p. 4.1 Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 3, dal momento che la Commissione Tributaria Regionale aveva desunto la fondatezza del maggior valore accertato sulla base non già della comparazione tra immobili similari, bensì dalla semplice concatenazione e richiamo di due stime UTE che, per quanto entrambe allegate all'avviso, costituivano pur sempre valutazioni di parte non autoreferenziali, ma necessitanti di essere vagliate alla luce del quadro istruttorio complessivo.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 448 del 2001, art. 7, comma 1 atteso che la perizia giurata di rivalutazione era parimenti finalizzata, come la stima UTE, alla determinazione del valore venale del bene, e non semplicemente della congruità del prezzo dichiarato in atti, come erroneamente affermato in sentenza.

p. 4.2 Questi due motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria perchè relativi a plurime violazioni normative asseritamente convergenti nella pratica disapplicazione del criterio legale-base costituto dal valore venale in comune commercio dell'area, così come previsto dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 2, - sono infondati.

Per quanto concerne il "peso" probatorio attribuito dal giudice del merito alle perizie UTE, già si è detto che non si è trattato di un recepimento aprioristico ed acritico in ragione della provenienza "pubblica" della relazione di stima, quanto di una valutazione bilanciata alla luce del quadro istruttorio generale. E basterà osservare come quest'ultima valutazione non sia di certo rivedibile nella presente sede di legittimità, in quanto relativa ad un aspetto prettamente estimativo, e dunque fattuale, della lite. Osservazione, quest'ultima che depone anzi per la radicale inammissibilità della doglianza nella parte in cui, sebbene attraverso la deduzione di un'affermata violazione di legge, mira in effetti a suscitare in questa sede una diversa valutazione in fatto e non in diritto.

Per quanto concerne la rilevanza della stima predisposta dalla parte ai fini reddituali L. n. 448 del 2001, ex art. 7 la violazione normativa è esclusa dal fatto che, secondo quanto prescritto dal comma 6 della disposizione in esame, "la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui ai commi da 1 a 5 costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale"; dal che si evince come ben possa l'amministrazione finanziaria assumere a valore venale dell'immobile un importo superiore al minimo stimato dalla parte, così come è avvenuto nella specie con corretto giudizio di legittimità da parte della Commissione Tributaria Regionale.

Si è più volte affermato che in tema d'imposte sui redditi e con riferimento alla determinazione delle plusvalenze di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81 (ora 67), comma 1, lett. a) e b) nel caso di cessione di terreni edificabili e con destinazione agricola la rideterminazione del valore di acquisto sulla base di una perizia giurata di stima, a norma della L. n. 448 del 2001, art. 7 se da un lato non preclude al contribuente, in caso di futura cessione, la facoltà di non attenersi al valore di stima indicato in perizia, dall'altro "non limita il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, come si evince dal citato art. 7, comma 6 ai sensi del quale tale rideterminazione costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale" (Cass. n. 29184/17; 19465/16 ed altre).

Dunque, neppure al giudice del merito era precluso di fondare il proprio convincimento di maggior valore su elementi esterni e diversi dalla relazione ex art. 7 cit., indipendentemente dalla finalizzazione di quest'ultima.

p. 5.1 Con il quinto motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. nonchè D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 57 e 58. Per avere la Commissione Tributaria Regionale dato ingresso ad un nuovo elemento motivazionale e probatorio della tesi dell'agenzia, costituito dal menzionato contratto preliminare per l'importo di due milioni di Euro; documento inammissibilmente prodotto dall'amministrazione finanziaria per la prima volta in appello (con memoria successiva del 21 marzo 2013) in una con la deduzione di inammissibili nuovi argomenti a sostegno dell'accertamento.

p. 5.2 Il motivo non può trovare accoglimento.

Va intanto senz'altro escluso, come chiarificazione di principio, che la deduzione in sede di gravame, da parte dell'agenzia delle entrate, di un ulteriore argomento a riprova della

fondatezza dell'avviso di rettifica (contratto preliminare per due milioni di Euro stipulato dalla società acquirente, per lo stesso immobile, pochi giorni dopo la stipula dell'atto in questione) fosse di per sè preclusa dal divieto di novità in appello D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 57; e ciò proprio perchè non si trattava di veicolare nuove domande e neppure nuove eccezioni, quanto di evidenziare ulteriori argomenti difensivi di per sè inidonei ad inammissibilmente ampliare il thema decidendum.

Vero è però che, ferma restando la deducibilità in appello dell'argomento difensivo, il documento allegato a suo supporto doveva essere effettivamente prodotto dall'amministrazione finanziaria - seppure per la prima volta in appello D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 58, comma 2 norma speciale rispetto all'art. 345 c.p.c. - nell'osservanza delle preclusioni ex art. 32, comma 1 D.Lgs. cit. (Cass. n. 18103/21 ed altre); cosa che non pare essere qui accaduta, riferendo la stessa Commissione Tributaria Regionale che la produzione era avvenuta con "successiva" memoria depositata dall'appellante.

Va però considerato che la ragione decisoria della Commissione Tributaria Regionale non si basa affatto su tale (tardiva) produzione documentale, alla quale il giudice di merito ha attribuito un'incidenza meramente rafforzativa di un quadro probatorio da lui ritenuto già consolidato indipendentemente da quella produzione, ed altrimenti formatosi.

Depongono nel senso della sostanziale ininfluenza di questa valutazione, rispetto alla reale e sufficiente ragione decisoria adottata dalla Commissione Tributaria Regionale, sia l'inciso testuale meramente confermativo contenuto in sentenza, secondo cui "da ultimo, a conferma dell'esattezza della stima dell'Ufficio (...)", sia il fatto che quest'ultima precisazione si pone, nell'esposizione del ragionamento del giudice di merito, all'esito di un ampio ed articolato discernimento degli elementi istruttori che autonomamente deponevano per la decisione adottata.

p. 6. Ne segue in definitiva il rigetto del ricorso, con condanna della parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.300,00, oltre spese prenotate a debito;

- v.to il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;

- dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile riunitasi con modali remoto, il 1 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 6 maggio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza