# Sentenza del 11/11/2022 n. 33287 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

Contenzioso tributario-società- cancellazione dal registro delle imprese - difetto capacità processuale - vizio procedimento - annullamento sentenza impugnata-

**Massima:**

In tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'atto impositivo e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex-liquidatore, sicché eliminandosi ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, consegue l'annullamento senza rinvio, ai sensi dell'art. 382 cod. proc. civ., della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, ricorrendo un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito; ciò in quanto si tratta di impugnazione improponibile, poiché l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio (Cass., Sez. 5^, 23 marzo 2016, n. 5736), non essendovi spazio per ulteriori valutazioni circa la sorte dell'atto impugnato, proprio per il fatto di essere stato emesso nei confronti di un soggetto già estinto.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

**Testo:**

A.A., nella qualità di liquidatore pro tempore della "Hotel Club O.degli Dei Srl ", in liquidazione, estinta per cancellazione dal registro delle imprese presso la C.C.I.A.A. della Provincia di Vibo Valentia sin dal 15 gennaio 2013, e nella qualità di trustee pro tempore del trust denominato "Trust Futuro 81", nonchè B.B., hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Torino il 2 dicembre 2015 n. 1293/26/2015, che, in controversia su impugnazione di avviso di rettifica e liquidazione per le imposte di registro, ipotecaria e catastale (sul valore accertato di Euro 868.150,00, a fronte del prezzo convenuto di Euro 25.000,00) in dipendenza della compravendita stipulata con rogito notarile del 16 dicembre 2011, a mezzo della quale la "Hotel Club O.degli Dei Srl " (all'epoca in bonis) aveva venduto al "Trust Futuro 81", per la quota di 95/100, ed a B.B., per la quota di 5/100, la proprietà di terreni agricoli nel Comune di Ricadi (W) alla località "Umbre", per un'estensione complessiva

di mq. 54.260, di cui mq. 45.298 a destinazione direzionale alberghiera ("ZTO - Sottozona DT: Direzione alberghiera") e mq. 8.962 a destinazione agricola e boschiva ("ZTO -Sottozona ET3: Area agricola e boschiva") prima della cessazione delle previsioni dello strumento urbanistico per sopravvenuta decadenza dei vincoli di inedificabilità con decorrenza dal 19 giugno 2011, in catasto con le particelle (---), (---) e (---) del folio (---), con entrostante rudere di fabbricato rurale, in catasto con la particella 871 del folio (---), ha rigettato l'appello proposto dai medesimi nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino il 16 gennaio 2015 n. 89/08/2015, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di prime cure sul rilievo: a) che la cancellazione dal registro delle imprese non precludeva l'emanazione dell'atto impositivo nei confronti della società venditrice, essendo subentrati nella responsabilità per i debiti tributari della stessa il liquidatore ed i soci nei limiti rispettivamente fissati dall'art. 2495 c.c., comma 2, (nel testo novellato dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, art. 4); b) che l'atto impositivo era stato regolarmente sottoscritto in calce dal funzionario delegato alla firma (sulla base di un ordine di servizio) dal dirigente responsabile; c) che il valore venale dei terreni agricoli era stato congruamente calcolato sulla scorta di una perizia estimativa redatta dall'U.T.E. di Vibo Valentia, tenendo conto delle relative caratteristiche (conformazione, ubicazione, morfologia), anche in conseguenza della sopravvenuta decadenza (dal 19 giugno 2011) dei vincoli di inedificabilità imposti dallo strumento urbanistico per inerzia dell'ente locale. Il ricorso è affidato a nove motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, Il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso. I ricorrenti hanno depositato memoria.

MOTIVI DEL RICORSO

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione/falsa applicazione dell'art. 2495 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la "Hotel Club O. degli Dei Srl ", in liquidazione, fosse munita di legittimazione/titolarità passiva rispetto all'obbligazione tributaria, essendosi estinta per cancellazione dal registro delle imprese prima della notifica dell'atto impositivo.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione/falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che il liquidatore della "Hotel Club Oasi degli Dei Srl ", in liquidazione, fosse responsabile per l'obbligazione tributaria, nonostante l'estinzione per cancellazione dal registro delle imprese prima della notifica dell'atto impositivo.

3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione/falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 e il D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 17, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'atto impositivo fosse valido, nonostante la mancata sottoscrizione in calce del dirigente responsabile, non essendo stato documentato il conferimento di idonea delega (anche per carenza della necessaria qualifica) al funzionario sottoscrittore.

4. Con il quarto motivo, si denuncia violazione/falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, per essere stata omessa dal giudice di secondo grado ogni pronuncia sulla eccepita nullità dell'atto impositivo per la mancata sottoscrizione in calce del

dirigente responsabile e per il mancato conferimento di idonea delega (anche per carenza della necessaria qualifica) al funzionario sottoscrittore.

5. Con il quinto motivo, si denuncia violazione/falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione meramente apparente sulla eccepita nullità dell'atto impositivo per la mancata sottoscrizione in calce del dirigente responsabile e per il mancato conferimento di idonea delega (anche per carenza della necessaria qualifica) al funzionario sottoscrittore.

6. Con il sesto motivo, si denuncia violazione/falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 43 e 51, nonchè dell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'atto impositivo fosse corretto, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, per l'individuazione della base imponibile in relazione al valore venale dei beni compravenduti.

7. Con il settimo motivo, si denuncia violazione/falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione contraddittoria con riguardo alla determinazione della base imponibile sulla base dell'edificabilità dei beni compravenduti, pur avendone riconosciuto al contempo l'incertezza.

8. Con l'ottavo motivo, si denuncia violazione/falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione contraddittoria con riguardo alla determinazione della base imponibile sulla base di una mera ipotesi, pur avendo ritenuto che l'imposta di registro dovesse essere calcolata in relazione alla "intrinseca natura" ed agli "effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione".

9. Con il nono motivo, si denuncia violazione/falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione contraddittoria con riguardo alla rettifica del valore dei beni compravenduti sulla base di una diversa qualificazione della relativa natura, pur avendo ritenuto che tale operazione fosse vietata dall'ordinamento giuridico.

RAGIONI DELLA DECISIONE:

1. Il primo motivo ed il secondo motivo - la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta, per la comune attinenza alla legittimazione processuale della società a responsabilità limitata che sia stata cancellata dal registro delle imprese prima dell'emanazione dell'atto impositivo - sono fondati.

1.1 Va premesso che la fattispecie non rientra ratione temporis nella previsione del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 28, comma 4, a tenore del quale: "Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e

contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del registro delle imprese".

Difatti, secondo l'interpretazione di questa Corte, il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c.c., comma 2, che, ai sensi del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 28, comma 4, opera soltanto nei confronti dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati, con riguardo a tributi o contributi, si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese, che costituisce il presupposto di tale differimento, sia stata presentata nella vigenza della disposizione, e pertanto il 13 dicembre 2014 o successivamente, in quanto la norma reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese e non ha pertanto efficacia retroattiva (tra le tante: Cass., Sez. 5", 2 aprile 2015, n. 6743; Cass., Sez. 6-5, 24 luglio 2015, n. 15648; Cass., Sez. 6-5, 21 febbraio 2020, n. 4536; Cass., Sez. 6-5, 25 maggio 2021, n. 14340; Cass., Sez. 6-5, 3 giugno 2021, n. 15320; Cass., Sez. 6-5, 4 febbraio 2022, n. 3556).

In proposito, si è osservato che, con riguardo all'ambito temporale di efficacia della norma, questa intende limitare (per il periodo da essa previsto) gli effetti dell'estinzione societaria previsti dal codice civile, mantenendo parzialmente per la società una capacità e soggettività (anche processuali) altrimenti inesistenti, al "solo" fine di garantire (per il medesimo periodo) l'efficacia dell'attività (sostanziale e processuale) degli enti legittimati a richiedere tributi o contributi, con sanzioni ed interessi. Pertanto, la norma opera su un piano sostanziale e non "procedurale", in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione (in termini: Cass., Sez. 6-5, 21 febbraio 2020, n. 4536).

1.2 Ciò posto, per orientamento consolidato di questa Corte, in tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'atto impositivo e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex-liquidatore, sicchè eliminandosi ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, consegue l'annullamento senza rinvio, ai sensi dell'art. 382 c.p.c., della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, ricorrendo un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito (tra le tante: Cass., Sez. 5, 23 marzo 2016, n. 5736; Cass., Sez. 6-5, 2 ottobre 2017, n. 23029; Cass., Sez. 5, 24 agosto 2018, n. 21125; Cass., Sez. 5, 21 dicembre 2018, n. 33278; Cass., Sez. 5, 29 maggio 2019, n. 14637; Cass., Sez. 5, 16 luglio 2020, n. 15134; Cass., Sez. 5, 22 luglio 2021, nn. 20961 e 20962; Cass., Sez. 5, 8 settembre 2021, n. 24148), trattandosi di impugnazione improponibile, poichè l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio (Cass., Sez. 5, 23 marzo 2016, n. 5736), non essendovi Spa zio per ulteriori valutazioni circa la sorte dell'atto impugnato, proprio per il fatto di essere stato emesso nei confronti di un soggetto già estinto (Cass., Sez. 6-5, 28 settembre 2016, n. 19142; Cass., Sez. 5, 31 gennaio 2017, n. 2444).

Peraltro, in base alla prospettazione contenuta nell'atto impositivo, l'amministrazione finanziaria non ha fatto valere la responsabilità civile del cessato liquidatore in base all'art. 2495 c.c. o anche

in base al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, sebbene la responsabilità tributaria della società in dipendenza della registrazione della stipulata compravendita.

1.3 Nè rileva, come è stato argomentato dalla sentenza impugnata, che A.A. "è stata destinataria di due distinte notifiche, nel proprio domicilio fiscale, rispettivamente in qualità di legale rappresentante e liquidatore della società venditrice poi cessata, e come parte acquirente, cosicchè non è in ogni caso prospettabile nei confronti della medesima un difetto assoluto di legittimazione passiva a ricevere la notifica dell'avviso".

Difatti, la circostanza che la medesima persona fisica abbia ricevuto la notifica del medesimo atto impositivo nella duplice qualità di liquidatore di una società ormai cancellata dal registro delle imprese e di trustee di un trust ancora vincolato alla destinazione programmata non esclude la nullità della prima notifica per difetto di rappresentanza processuale, che non può essere sanata dalla regolarità della seconda notifica per la perdurante vigenza della carica separatamente ricoperta.

1.4 Parimenti, ancora con riguardo alla motivazione della sentenza impugnata, è ininfluente "il rilievo chè entrambi gli appellanti, dopo il ricevimento della notifica dell'avviso di liquidazione, hanno posto in essere comportamenti concludenti volti alla definizione della pretesa impositiva contestata, mediante richiesta di accertamento con adesione, implicanti l'accettazione del contraddittorio e il riconoscimento implicito di un'azione accertatrice validamente promossa nei loro confronti e non certo affetta da nullità assoluta, come eccepito dai contribuenti per la prima volta in sede giudiziale".

Difatti, tale conclusione presuppone che la condotta sia giuridicamente imputabile ad un ente ancora esistente e sia materialmente riferibile a persona munita della legale rappresentanza. Ma entrambe le condizioni fanno difetto nel caso di specie, giacchè l'estinzione per cancellazione della società in liquidazione dal registro delle imprese implica la caducazione della rappresentanza del liquidatore, di cui non sopravvive un qualche residuo di ultrattività.

1.5 Neppure si può sostenere che la notifica dell'atto impositivo sia stata idoneamente ricevuta dalla destinataria nella diversa qualità di ex-socia della società cancellata dal registro delle imprese.

Invero, al di là della circostanza che l'atto impositivo era stato indirizzato a A.A. nella specifica qualità di "liquidatrice e legale rappresentante" della "Hotel Club O. degli Dei Srl ", in liquidazione, si deve rammentare che, in tema di contenzioso tributario, nell'ipotesi di cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese, l'amministrazione finanziaria può agire in via sussidiaria nei confronti dei soci, nei limiti di cui all'art. 2495 c.c., sino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, ma è tenuta a dimostrare i presupposti della loro responsabilità e, cioè che, in concreto, vi sia stata distribuzione dell'attivo e che una quota di quest'ultimo sia stata riscossa in base al bilancio finale di liquidazione, trattandosi di elemento della fattispecie costitutiva del diritto azionato dal creditore nei confronti del socio (tra le tante: Cass., Sez. 5, 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., Sez. 1, 22 giugno 2017, n. 15474; Cass., Sez. Un., 15 gennaio 2021, n. 619; Cass., Sez. 5, 3 giugno 2021, n. 15422; Cass., Sez. 6-5, 13 dicembre 2021, n. 39683). Per quanto, secondo l'orientamento

di questa Corte, è legittima la pretesa azionata dall'ufficio fiscale nei confronti dell'ex-socio della società cancellata, considerato che l'assenza nel bilancio di liquidazione della società estinta di ripartizioni agli ex soci non esclude l'interesse dell'Agenzia delle Entrate a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti (Cass., Sez. 5", 7 aprile 2017, n. 9094; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2018, n. 9672; Cass., Sez. 65, 2 luglio 2018, n. 17243; Cass., Sez. Un., 15 gennaio 2021, n. 619; Cass., Sez. 5, 3 giugno 2021, n. 15422; Cass., Sez. 6-5, 13 dicembre 2021, n. 39683), per cui il limite di responsabilità dei soci di cui all'art. 2495 c.c., non incide sulla loro legittimazione processuale rispetto all'atto impositivo emesso nei loro confronti, ma, al più, sull'interesse ad agire dei creditori sociali, interesse che, tuttavia, non è di per sè escluso dalla circostanza che i soci non abbiano partecipato utilmente alla ripartizione finale, potendo, ad esempio, sussistere beni e diritti che, sebbene non ricompresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si sono trasferiti ai soci (Cass., Sez. Un., 15 gennaio 2021, n. 619), resta il fatto che, in caso, di estinzione della società per cancellazione dal registro delle imprese prima dell'emanazione dell'atto impositivo, quest'ultimo deve essere necessariamente adottato nei confronti dei soci, cosa che è mancata nel caso di specie.

1.6 Considerazioni sostanzialmente analoghe possono svolgersi riguardo alla responsabilità dei soci di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, comma 3 (nel testo vigente ratione temporis).

Al riguardo, si rende, però, necessario preliminarmente evidenziare che la citata disposizione è stata al centro di un significativo intervento normativo apportato dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 28, comma 7, che, in linea generale, ne ha esteso l'applicabilità a tutte le imposte, anche indirette, mediante la modifica del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 19 (che dapprima lo limitava alle sole imposte dirette), lo ha in parte modificato nei commi 1 e 3 (con l'art. 28, comma 5), ma soprattutto ha stabilito (con l'art. 28, comma 4) il principio della "sopravvivenza fiscale" della società cancellata.

Il complesso intervento normativo (in vigore dal 13 dicembre 2014), pone indubbiamente una serie di interrogativi sistematici, tra l'altro non mancando in dottrina voci che giungono addirittura ad escludere tout court la compatibilità dell'art. 2495 c.c. con l'ambito tributario, per essere la responsabilità dei soci (per le imposte non pagate dalla società, cancellata ma ancora "in vita" ai fini fiscali) interamente regolata dal "nuovo" il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, divenuta norma speciale e di chiusura del sistema.

Di tutto ciò, però, non mette conto farsi carico in questa sede, giacchè la sopravvenienza normativa in discorso non può trovare applicazione nella vicenda per cui è processo, interamente dipanatasi nell'egida della previgente disciplina; quanto segue, pertanto, ai fini della presente decisione, non può che aver riguardo alla normativa applicabile ratione temporis, anche in relazione ai complessi profili sistematici già esaminati, ed a quelli che ne conseguono.

Ciò chiarito, secondo questa Corte, le obbligazioni di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, sono affatto diverse da quelle della società per imposte non versate, che ne costituiscono il presupposto: in altre parole, la responsabilità del liquidatore, dell'amministratore o del socio, regolata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, consegue all'esistenza di una o più

obbligazioni sociali tributarie rimaste inadempiute sul piano fisiologico, e ad essa si affianca, quanto ai soci specialmente, in ottica di recupero e di garanzia (lato sensu intesa) in favore del Fisco (Cass., Sez. 5, 5 novembre 2021, n. 31904).

Detta responsabilità, dunque, sorge ex lege, alla sussistenza dei presupposti di cui allo stesso D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, ossia, riguardo agli stessi soci, l'aver essi percepito, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o l'aver avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore dei beni stessi, fatte salve le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Così come per i liquidatori e gli amministratori (tra le tante: Cass., Sez. Un., 4 marzo 1989, n. 2079; Cass., Sez. 1, 7 giugno 1989, n. 2768; Cass., Sez. 1, 10 novembre 1989, n. 4765; Cass., Sez. 5, 15 ottobre 2001, n. 12456; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2012, n. 7327; Cass., Sez. 6-5, 25 giugno 2019, n. 17020; Cass., Sez. 5, 20 luglio 2020, n. 15377; Cass., Sez. 6-5, 14 settembre 2020, n. 19008), dunque, non è revocabile in dubbio come anche l'obbligazione del socio, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ex art. 36, comma 3, abbia natura civilistica e non tributaria, oltre che sussidiaria, "non ponendo la norma alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti" (in termini: Cass., Sez. 5, 11 maggio 2012, n. 7327; Cass., Sez. 5, 25 giugno 2019, n. 17020; Cass., Sez. 5, 17 dicembre 2020, n. 28955; Cass., Sez. 5, 5 novembre 2021, n. 31904; Cass., Sez. 5", 17 novembre 2021, n. 34899).

Ciò giustifica, a ben vedere, non solo la previsione di cui al comma 5, circa la necessità di emissione di autonomo atto impositivo, ma anche quella di cui al comma 6, circa l'impugnabilità di detto atto in sede tributaria (previsione altrimenti pleonastica). Ne discende, in definitiva, quanto al socio "successore", che almeno nel sistema antecedente all'entrata in vigore del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, altro è la responsabilità ex art. 2495 c.c., comma 2, altra cosa è quella D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ex art. 36, comma 3, (Cass., Sez. 5, 5 novembre 2021, n. 31904).

1.6 Nella specie, in totale dissonanza dai principi enunciati, il giudice di appello ha erroneamente ritenuto che l'atto impositivo fosse valido ed efficace nei confronti dell'ex-liquidatrice in virtù dell'art. 2495 c.c., comma 2, ancorchè la pretesa tributaria fosse stata azionata nei confronti della società già cancellata dal registro delle imprese, ma non anche nei confronti della ex-liquidatrice per colpa personale nel mancato pagamento dell'imposta di registro.

2. Il terzo motivo, il quarto motivo ed il quinto motivo - la cui stretta ed intima connessione consigliano la trattazione congiunta, per la comune attinenza alla validità della sottoscrizione dell'atto impositivo da parte di funzionario con qualifica direttiva che sia stato delegato alla firma con ordine di servizio del dirigente preposto all'ufficio territoriale dell'amministrazione finanziaria - sono infondati.

2.1 Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 42, ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poichè realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche

mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa (tra le altre: Cass., Sez. 5, 19 aprile 2019, n. 11013; Cass., Sez. 6-5, 8 novembre 2019, n. 28850; Cass., Sez. 6-5, 25 settembre 2020, n. 20314; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8382). Sotto tale profilo, deve osservarsi che il D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 17, comma 1-bis, si riferisce espressamente ed inequivocabilmente alla "delega di funzioni", laddove prescrive che i dirigenti, per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze ad essi riservate, a dipendenti che ricoprono le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidati (Cass., Sez. 5, 19 aprile 2019, n. 11013).

D'altra parte, come è stato evidenziato da questa Corte, tale rigore non si addice alla delega di firma, nella quale il delegato non esercita alcun potere o competenza riservata al delegante e che trova titolo nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente preposto all'ufficio (art. 11, comma 1, lett. c) e d), dello Statuto dell'Agenzia delle Entrate, approvato con deliberazione adottata dal Comitato Direttivo il 13 novembre 2000 n. 6; art. 5, comma 6, del regolamento di amministrazione, approvato con deliberazione adottata dal Comitato Direttivo il 30 novembre 2000 n. 4) nell'ambito dello schema organizzativo della subordinazione gerarchica tra persone appartenenti al medesimo ufficio (Cass., Sez. 5, 19 aprile 2019, n. 11013; Cass., Sez. 5, 2 febbraio 2021, n. 2221; Cass., Sez. 5, 9 settembre 2022, n. 26694).

2.2 Ad ogni modo, secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, commi 1 e 3, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un funzionario di area terza di cui al contratto del compatto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 24, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 (in termini: Cass., Sez. 5, 9 novembre 2015, n. 22810; Cass. Sez. 5, 26 febbraio 2020, n. 5177). 2.3 Invero, la decisione del giudice delle leggi non può incidere sulla validità degli atti tributari perchè diverso è il suo oggetto. La sentenza in questione riguarda il solo aspetto attinente al D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 24, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, dichiarato illegittimo per il fatto di consentire alle amministrazioni finanziarie l'attribuzione di incarichi dirigenziali a propri funzionari fino all'espletamento delle procedure concorsuali, da completare entro il 31 dicembre 2013, con salvezza degli incarichi già conferiti; norma che (unitamente alle disposizioni di proroga) è stata ritenuta in violazione degli artt. 3, 51 e 97 Cost., per aver contribuito all'indefinito protrarsi nel tempo di assegnazioni asseritamente temporanee di mansioni superiori, senza copertura dei posti dirigenziali vacanti da parte dei vincitori di una procedura concorsuale aperta e pubblica. Tuttavia, i due aspetti - quello della dirigenza e quello della validità degli atti anteriormente sottoscritti da impiegati della carriera direttiva, preposti agli uffici finanziari o delegati - non sono, per quanto esposto, in modo alcuno confondibili, non essendo previsto che gli avvisi di accertamento promanino, per essere imputabili all'amministrazione finanziaria, da soggetti aventi qualifiche dirigenziali. Cosicchè non è utile ai

fini specifici insistere oltre, circa la portata retroattiva ordinariamente ascrivibile alla citata declaratoria di incostituzionalità, per il semplice fatto che quella declaratoria resta irrilevante quanto alla soluzione del problema in esame.

La richiamata pronuncia riguarda il profilo involto dalla norma consentanea all'attribuzione degli incarichi dirigenziali senza concorso. Dunque, essa non supera, sul piano effettuale, i confini del rapporto interno (di impiego o di servizio) tra l'amministrazione e il personale direttivo, e non attinge la sorte degli atti, rispetto ai quali rileva in modo autosufficiente (solo) il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, in rapporto alla disciplina del quale devesi stabilire se la volontà dell'ente sia stata validamente manifestata dal soggetto che, indipendentemente dalla qualifica dirigenziale, legittimamente rivestiva la funzione da tale disposizione considerata (Cass., Sez. 5, 9 novembre 2015, n. 22810).

2.4 Pertanto, il giudice di appello non si è discostato dal principio enunciato, avendo ritenuto, con motivazione congrua ed adeguata in relazione al canone del "minimo costituzionale", in evasione della censura mossa dai contribuenti sul punto, che l'amministrazione finanziaria avesse assolto l'onere di provare la delega di firma nella specifica forma dell'ordine di servizio n. 85 del 21 novembre 2013, che è stato regolarmente prodotto in giudizio. Secondo la sentenza impugnata: "Anche tale motivo è infondato e va respinto. In primis, sulla omessa allegazione della delega unitamente alla notifica dell'atto impositivo, questione il cui esame va logicamente anteposto a quello sulla validità della delega stessa, il Collegio ritiene che, in virtù del combinato disposto del primo e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 3, la delega non rientri tra la documentazione da allegare obbligatoriamente all'avviso di accertamento per non incorrere nella nullità dell'atto stesso, essendo sufficiente l'avviso al destinatario dell'atto che il funzionario sottoscrittore opera con delega di firma. Infatti, il tenore letterale della disposizione succitata porta a ritenere, quali adempimenti formali essenziali di validità dell'accertamento, la sottoscrizione, con indicazione dell'organo da cui proviene (e al quale ricondurre titolarità e responsabilità dell'attività esercitata) nonchè qualora a sottoscrivere sia persona diversa dal capo dell'Ufficio, la preventiva delega di quest'ultimo ad "altro impiegato della carriera direttiva" (non quindi necessariamente un dirigente), fermo restando l'obbligo gravante sull'Ufficio, in ipotesi di contestazione, di fornire prova dell'esistenza del documento che legittima anticipatamente il potere sostitutivo di firma in capo al funzionario sottoscrittore. Inoltre, essendo la delega di firma espressione di una scelta organizzativa interna finalizzata al regolare funzionamento dell'Ufficio, ben può la stessa essere formalizzata mediante un ordine di servizio di data certa e conferita per categorie di atti, purchè puntualmente individuati. Conclusivamente non si ravvisano i presupposti per dichiarare affetto da nullità assoluta l'atto impugnato, poichè nel caso di specie l'Ufficio ha fornito idonea prova documentale (o.d.s. n. 85 del 21.11.2013 - doc. n. 4 fasc. di primo grado dell'Agenzia delle Entrate) attestante che il sottoscrittore (direttore territoriale) dell'avviso di rettifica impugnato era effettivamente funzionario delegato, in via generale, dal Direttore provinciale alla firma della categoria di atti del tipo di quello oggetto di controversia; inoltre, versandosi in ipotesi di delega di firma e non di funzioni, la titolarità e responsabilità del procedimento è rimasta all'organo delegante, cosicchè risulta del tutto superfluo disquisire sul possesso o meno della qualifica dirigenziale in capo al funzionario sottoscrittore, in relazione al D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17".

3. Il sesto motivo, il settimo motivo, l'ottavo motivo ed il nono motivo - la cui stretta ed intima connessione consigliano la trattazione congiunta, per la comune attinenza alla stima dei terreni agricoli compravenduti in relazione alla decadenza del vincolo di inedificabilità previsto dallo strumento urbanistico vigente - sono infondati.

3.1 Come è noto, ai fini dell'imposta di registro il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 43, comma 1, lett. a), prima parte, prevede che: "La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita: a) per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto (...)".

Ancora, 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 ai commi 3 e 4 dell'art. 51 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".

3.2 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 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" (art. 51, comma 3, del D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131).

3.3 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; Cass., Sez. 5, 29 marzo 2022, nn. 10021 e 10022), 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 27339, 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).

3.4 Venendo alla questione specifica in disanima, come questa Corte ha già avuto occasione di affermare (Cass., Sez. 5, 28 dicembre 2017, n. 31051; Cass., Sez. 5, 23 maggio 2018, n. 12792; Cass., Sez. 5, 13 novembre 2018, n. 29085), l'inefficacia del vincolo di pianificazione urbanistica preordinato all'espropriazione, derivante dal piano regolatore generale, per mancata attuazione nel quinquennio, non determina il venir meno del carattere edificabile del terreno, in quanto impedisce solamente il pubblico esproprio, e l'applicabilità alla area interessata del regime urbanistico delle cosiddette "zone bianche" non ne determina la regressione a zona agricola.

Infatti, secondo una condivisibile giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. Un., 30 novembre 2006, n. 25506; Cass., Sez. 5, 24 ottobre 2008, n. 25676; Cass., Sez. 5, 12 maggio 2010, n. 11433; Cas., Sez. 5, 28 dicembre 2017, n. 31051; Cass., Sez. 5, 13 novembre 2018, n. 29085; Cass., Sez. 65, Cass., Sez. 5, 15 gennaio 2020, n. 561; Cass., Sez. 5, 23 marzo 2021, n. 8059), utilmente richiamabile ai fini qui considerati, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 1-quaterdecies, comma 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, e del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. b), l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi. La natura edificabile di un suolo non viene meno per effetto delle ridotte dimensioni o della particolare conformazione del lotto, circostanze che incidono normalmente sulla sola determinazione del valore venale del terreno (salvo che gli strumenti urbanistici le considerino espressamente significative della non edificabilità), essendo sempre possibile l'accorpamento con fondi vicini, ovvero l'asservimento urbanistico a fondo contiguo avente identica destinazione, ed il carattere edificabile neppure è eliminato a seguito di decadenza del vincolo preordinato alla realizzazione dell'opera pubblica, decadenza da cui deriva non una situazione di totale inedificabilità, ma l'applicazione della disciplina delle c.d. "zone bianche" (nella specie quella di cui al D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, art. 9), che, ferma restando l'utilizzabilità economica del fondo, in primo luogo a fini agricoli, configura pur sempre, anche se a titolo provvisorio, un limitato indice di edificabilità.

3.5 Tale condizione trova conferma nella disciplina dettata dalla L.R. della Calabria 16 aprile 2002, n. 19, art. 65, comma 2, ("Norme per la tutela, governo ed uso del territorio - Legge urbanistica della Calabria"), quale modificato ratione temporis dalla L. Regionale della Calabria 13 luglio 2010, n. 15, art. 1, il quale aveva ulteriormente prorogato nel solco delle precedenti Leggi Regionali della Calabria 24 novembre 2006, n. 14, 21 agosto 2007 n. 21, 28 dicembre 2007 n. 29, 13 giugno 2008 n. 15 e 12 giugno 2009 n. 19 - la validità delle previsioni dei piani regolatori generali fino al 19 giugno 2011. Per cui, come è stato chiarito anche dalla circolare emanata dal Dirigente Generale del Dipartimento n. 11 Ambiente e Territorio della Regione Calabria il 26 giugno 2018 n. 222149, nel periodo compreso tra il 20 giugno 2011 ed il 22 novembre 2012, fino all'entrata in vigore della Legge Regionale della Calabria 15 novembre 2012, n. 55, si era verificata la decadenza delle previsioni dei piani regolatori generali per i Comuni che non avevano adottato i piani strutturati comunali nel termine prestabilito, con la conseguente applicazione medio tempore della disciplina dettata dal D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, art. 9 (c.d. "zone bianche").

3.5 Nè è significativo per la validità della rettifica che l'amministrazione finanziaria abbia adoperato per la comparazione un unico atto conforme al parametro normativo dell'antecedenza infratriennale.

Difatti, per la rettifica d'ufficio il 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 10 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; Cass., Sez. 5, 29 marzo 2022, n. 10021).

3.6 Nella specie, quindi, la sentenza impugnata si è pienamente conformata a tali principi, avendo tenuto conto nell'apprezzamento favorevole della congruità della stima operata dall'amministrazione finanziaria - sia della ridotta edificabilità delle superfici interessate dalla decadenza del regime vincolistico (mediante la dimidiazione forfettaria del valore stimato), sia della comparazione con i valori indicati in atti traslativi risalenti agli anni 2011/2012 (cioè, prima e dopo la decadenza del regime vincolistico) ed aventi ad oggetto immobili limitrofi con analoghe caratteristiche sul piano urbanistico, sia della determinazione comunale del valore unitario ai fini dell'IMU per le aree edificabili con la medesima destinazione urbanistica.

Difatti, secondo il giudice di appello: "Il metodo estimativo appare immune dalle censure sollevate dagli appellanti, poichè, partendo dalla descrizione dei beni (fondo prevalentemente piano, posto a breve distanza dal centro abitato, in posizione panoramica collinare), dai dati catastali delle singole particelle e dal certificato di destinazione urbanistica allegato al rogito (nel quale si rende atto dell'intervenuta decadenza dal 19.6.2011, per inerzia comunale, dei vincoli di inedificabilità imposti sulle superfici, ricadenti per mq. 45.298 in ZTO. DT: Direzione Alberghiera e per mq. 8.962 in ZTO ET3: Area agricola e boschiva), ha elaborato dati certi desunti di prezzi dichiarati in due altri trasferimenti (il primo avvenuto nell'aprile 2011, e quindi pochi mesi prima dell'atto verificato e in regime di vigenza dei vincoli, e il secondo del febbraio 2012, a vincoli di inedificabilità decaduti) di immobili similari, ubicati in aree prossime e ricadenti in zona territoriale omogena DT, per valori indicati nei due atti rispettivamente di Euro 51,55 e di Euro

53,76 al mq. L'Ufficio, quindi, con metodologia di favor per i contribuenti, ha parametrato al ribasso detti valori, prendendo in considerazione anche la base imponibile stabilita ai fini IMU per aree similari per l'anno 2011 (Euro 40 al mq.) nonchè il valore unitario rivalutato dichiarato nell'atto di permuta avente ad oggetto il medesimo compendio immobiliare in discorso e risalente al 2.6.2000 (Euro 7 al mq.), in tal modo conseguendo un valore unitario medio al mq. di Euro 38,00. Proprio in considerazione dell'incertezza, al momento della stipula del rogito, sulla effettiva potenzialità edificatoria dell'appezzamento, in conseguenza della decadenza dei vincoli urbanistici, riconducibile all'inerzia comunale sulle previsioni di plano, l'Ufficio, nuovamente con metodologia favorevole ai contribuenti, ha applicato al valore venale come sopra calcolato un ulteriore coefficiente di abbattimento del 50% per i fondi ricadenti in Zona D".

4. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza del primo motivo e del secondo motivo, nonchè l'infondatezza dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, ultima parte, con il conseguente annullamento - in parziale accoglimento del ricorso originario - dell'atto impositivo nei soli confronti della "Hotel Club O. degli Dei Srl ", in liquidazione, e conferma per il resto del rigetto dell'appello proposto dal "Trust Futuro 81" e da B.B..

3. Quanto alla regolamentazione delle spese giudiziali:

- nei rapporti tra l'Agenzia delle Entrate e A.A., nella qualità di liquidatore pro tempore della "Hotel Club O. degli Dei Srl ", in liquidazione, le spese dei giudizi di merito possono essere compensate in ragione del loro andamento, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza secondo la liquidazione fattane in dispositivo;

- nei rapporti tra l'Agenzia delle Entrate, il "Trust Futuro 81" e B.B., le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza secondo la liquidazione fattane in dispositivo. 4. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte da parte del "Trust Futuro 81" e di B.B., dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo ed il secondo motivo; rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della "Hotel Club O. degli Dei Srl ", in liquidazione, e, per l'effetto, annulla l'atto impositivo nei soli confronti della medesima; conferma per il resto la sentenza impugnata nei confronti del "Trust Futuro 81" e di B.B.; compensa le spese dei giudizi di merito tra l'Agenzia delle Entrate e A.A., nella qualità di liquidatore pro tempore della "Hotel Club O. degli Dei Srl ", in liquidazione; condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese giudiziali in favore di C.C., nella qualità di liquidatore pro tempore della "Hotel Club O. degli Dei Srl ", in liquidazione, liquidandole nella misura di Euro 200,00 per esborsi e di Euro 5.000,00 per compensi, oltre a rimborso forfettario nella misura del 15% sui compensi e ad altri accessori di legge; condanna il "Trust Futuro 81" e

B.B., in solido tra loro, alla rifusione delle spese giudiziali in favore dell'Agenzia delle Entrate, liquidandole nella misura di Euro 5.000,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito; dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del "Trust Futuro 81" e di B.B., dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nell'Adunanza camerale, il 4 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 novembre 2022

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza