

Sentenza del 19/04/2024 n. 10691 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Associazione Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore dei Ragionieri e Periti Commerciali, nonché BNP Paribas Real Estate Investment Management Italy SGR p.a. propongono, con separati ricorsi di uguale contenuto, quattro motivi per la cassazione della su indicata sentenza, con la quale la Commissione Tributaria Regionale, decidendo sugli appelli riuniti, ha confermato la prima decisione; decisione che aveva ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione loro notificato in recupero della maggiore imposta ipotecaria e catastale sull'atto a rogito notaio Atlante 24.7.2013, con il quale l'Associazione aveva conferito nel Fondo Immobiliare Scoiattolo, gestito da BNP SGR, quattro immobili, siti in Roma, di valore venale indicato in euro 10.080.000,00 e dall'Ufficio rettificato in euro 20.488.320,00.

La Commissione Tributaria Regionale, in particolare, ha rilevato che:

- l'avviso in questione era sufficientemente motivato perché recante la trascrizione integrale della stima dell'Ufficio del Territorio di Roma, posta a base della rettifica;
- trattandosi di tributi non armonizzati, non sussistevano i presupposti del contraddittorio preventivo endoprocedimentale;
- quanto alla stima, correttamente l'Ufficio aveva applicato il metodo sintetico-comparativo con riferimento ai correnti valori di mercato rilevabili nella compravendita di immobili dello stesso tipo e della stessa zona di Roma, con riguardo a tutti i parametri di cui all' articolo 51 , terzo co., d.P.R. 131/86 ;
- tale stima non risultava in nulla inficiata dalle perizie di parte contribuente;
- non sussistevano i presupposti per dare corso ad una consulenza tecnica d'ufficio, posto che l'accertamento dell'effettivo valore venale degli immobili appariva nella specie ampiamente realizzato nella misura indicata dall'ufficio. § 2. Con il primo motivo di ricorso si deduce - ex art.360, co. n.3, cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli artt. 51 d.P.R. 131/86 e 2697 cod.civ.. Per avere la Commissione Tributaria Regionale basato il proprio convincimento sull'asseritamente maggiore persuasività della perizia di stima redatta dall'ufficio finanziario, e ciò per il solo fatto che essa provenisse appunto da un ufficio dotato "di esperienza pluriennale" nel settore. Al contrario, per costante giurisprudenza della Corte di legittimità, vigeva anche in materia di stima immobiliare ai fini dell'imposta di registro ed ipocatastale il principio di 'parità delle armi', per cui l'accertamento tecnico dell'ufficio si poneva esattamente sullo stesso piano di quello peritalmente fornito dalla parte privata.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta - ex art.360, co. n.4, cod.proc.civ. - nullità della sentenza per omessa motivazione. La Commissione Tributaria Regionale aveva infatti reso una motivazione del tutto apodittica ed assiomatica, acriticamente recettiva della stima dell'Ufficio e senza prendere in considerazione le peculiarità del caso, costituite: - dalla non equiparabilità dell'operazione ad una ordinaria compravendita, trattandosi di atto di conferimento di immobili in fondo comune da parte di soggetti sottoposti a stringenti controlli pubblici e nell'ambito delle loro finalità istituzionali; - dall'avvenuto assoggettamento degli immobili conferiti a procedimento di stima ai sensi di legge, da parte di un soggetto di particolare qualificazione ed attendibilità (Praxi Spa); - dall'effettivo stato manutentivo degli immobili (carente, anche per il mancato utilizzo pluriennale e vari atti vandalici di cui essi erano stati fatti oggetto) ed occupativo (non locati), il cui valore aggregato doveva ritenersi inferiore (c.d. 'effetto scala') a quello risultante dalla somma dei singoli cespiti. In conseguenza della carenza motivazionale su questi aspetti essenziali di causa, incongruente ed apodittica doveva ritenersi anche la motivazione circa l'affermata mancanza dei presupposti per dare corso ad una consulenza tecnica d'ufficio.

Con il terzo motivo di ricorso si sostiene - ex art.360, co. n.3, cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione dell' art.51 , co. 3^a d.P.R. 131/86 . La mancata considerazione degli elementi di cui al motivo che precede rileverebbe infatti, anche indipendentemente dal vizio di nullità della sentenza per motivazione apparente, quale violazione dei parametri legali di stima, i quali non possono prescindere dalle caratteristiche specifiche dei beni e dalla peculiarità del caso. Altrimenti ragionando, cioè prescindendo dalla peculiare natura dell'atto di conferimento in questione e svincolando il valore venale dei beni ai fini dell'imposta ipotecaria e catastale dal valore delle quote del fondo attribuite a fronte del conferimento stesso, si porrebbero fondati dubbi di legittimità costituzionale dell' articolo 51 d.P.R. 131/86 in relazione all' articolo 53 Cost.. E d'altra parte (osserva parte ricorrente in memoria) le peculiarità dell'atto di conferimento in fondo comune rispetto ad un ordinario atto traslativo erano già state evidenziate da questa Corte di legittimità con la sentenza tra le stesse parti n. 3218/24 (seppure avente ad oggetto lo specifico regime dell'imposta di registro).

Con il quarto motivo di ricorso si deduce - ex art.360, co. n.3, cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli artt. 52 , co. 2^a, d.P.R. 131/86 , 7 l. 212/00 e 24 Cost.. Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente escluso, nella specie, la necessità di contraddittorio preventivo endoprocedimentale pur in materia di tributi non armonizzati e, inoltre, erroneamente affermato l'adeguatezza motivazionale dell'avviso opposto, nonostante che da quest'ultimo non si evincessero i criteri concretamente utilizzati dall'Ufficio nella stima. In particolare, la Commissione Tributaria Regionale non aveva dato conto delle innumerevoli lacune motivazionali della stima dell'ufficio tecnico, così come puntualmente evidenziate dalla parte contribuente in entrambi i gradi di merito: - mancata allegazione delle compravendite e delle 'precedenti stime' comparative riferite in avviso; - mancata indicazione della 'documentazione cartacea e digitale' richiamata dall'ufficio in aggiunta agli esiti del sopralluogo; - mancata specificazione delle ragioni che avevano indotto l'ufficio ad adottare, tra i vari metodi di stima, il metodo MCA (Market Comparison Approach), nonché il criterio Omi di omogeneizzazione del prezzo unitario delle unità comparative; -apodittica adozione del criterio estimativo dei locali box; - mancata specificazione del perché il valore complessivamente

attribuito agli immobili (euro 23.718.000,00) fosse poi stato ridotto a quello accertato in ragione di una non meglio precisata fase triennale di commercializzazione, necessitante di attualizzazione ad un tasso del 5%. § 3. I due ricorsi, già iscritti al medesimo numero di ruolo generale, devono essere riuniti ex art. 335 cod.proc.civ. perché entrambi proposti contro la stessa sentenza di appello.

Il ricorso di BNP, in quanto successivo, ha natura incidentale.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato controricorsi.

Motivi della decisione. § 4.1 Il quarto motivo di ricorso, necessitante di esame preliminare perché involgente radicali aspetti di asserita nullità dell'atto impositivo, è infondato.

Sulla mancata osservanza del contraddittorio preventivo endoprocedimentale, si ritiene sufficiente richiamare l'indirizzo di Cass.SSUU n. 24823/15 (successivamente molte volte ribadito: Cass.n. 37234/22 , n. 20436/21 , n. 18413/21 ed altre), secondo cui: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito."

Nel caso di specie, si trattava pacificamente di tributi non armonizzati il cui accertamento esulava dalla disciplina propria delle verifiche 'a tavolino' per le quali il contraddittorio preventivo deve ritenersi necessario. Né, nell'ambito della disciplina dell'imposta ipotecaria e catastale, un siffatto obbligo risulta specificamente dettato dalla legge ratione temporis applicabile.

Sul difetto di motivazione dell'avviso di rettifica e liquidazione, soccorre parimenti il consolidato indirizzo di legittimità (riferibile tanto all'imposta di registro quanto a quella ipocatastale la cui disciplina richiama sul punto la prima) secondo cui (Cass.n. 24449/22 , n.1961/18 , n.22148/17 ed altre): "in tema di determinazione dell'imposta di registro, l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, avendo la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e, al contempo, di consentire l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto, in base al quale la rettifica è stata operata, poiché solo nella fase contenziosa l'Amministrazione ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti fattuali per l'applicazione del criterio prescelto".

Nel caso di specie, è la stessa parte ricorrente a riconoscere che l'avviso di rettifica - così come anche rilevato dai giudici di merito - era stato motivato per relationem alla (in esso integralmente trascritta) perizia dell'ufficio tecnico, dalla quale a sua volta si evinceva il criterio utilizzato, in esito a sopralluogo, per la rettifica (sintetico-comparativo; MCA), e ciò con riguardo ad altre compravendite di immobili ritenuti simili per caratteristiche ed ubicazione. Sempre nella motivazione dell'avviso, l' Agenzia delle Entrate dava poi conto, attraverso la relazione di

stima, degli adattamenti applicati, nella concretezza del caso, al criterio sintetico-comparativo così utilizzato, anche mediante abbattimento ed attualizzazione del valore venale di mercato in relazione alla prospettiva ed ai tempi di commercializzazione degli immobili stessi.

E' dunque evidente che l'avviso opposto poneva la parte contribuente in condizione di immediatamente percepire e comprendere i presupposti giuridici e le ragioni di fatto della imposizione (art. 52 , co. 2 bis d.P.R. 131/86), attraverso l'esposizione e lo sviluppo della metodologia estimativa applicata dall'ufficio, sicchè non può dirsi - sulla base del su indicato indirizzo interpretativo - che vi sia stato effettivo pregiudizio della facoltà di ampia ed esauriente difesa in sede giurisdizionale.

Per altro verso, va osservato come tutte quelle doglianze che le ricorrenti indicano a riprova della affermata carenza motivazionale dell' avviso (sopra, § 2.) non denotino affatto il mancato soddisfacimento dell'indicazione della metodologia estimativa applicata e, in generale, del nucleo motivazionale essenziale, risolvendosi piuttosto in censure sul merito della stima infine adottata dall'Ufficio; il che sovrappone però indebitamente il piano della motivazione dell'atto impositivo, l'unico qui rilevante in base alla disciplina di cui si lamenta la violazione o falsa applicazione, a quello, tutt'affatto diverso e deducibile nella successiva fase dell'accertamento giurisdizionale, della prova e della fondatezza della pretesa così motivata.

§ 4.2 Il primo ed il secondo motivo - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure sollevate - sono invece fondati nei termini che seguono.

La Commissione Tributaria Regionale ha affermato che la stima dell'ufficio finanziario "è stata effettuata sulla base di esperienza pluriennale dell'agenzia del territorio che ha effettuato una valutazione comparatistica con la compravendita di immobili dello stesso tipo e della stessa zona di Roma", in ciò prendendo discrezionalmente in esame i parametri estimativi legali di cui all' articolo 51 d.P.R. 131/86 .

Ha poi affermato che l'accertamento estimativo così svolto dall'Ufficio non veniva inficiato dalla stima operata dai consulenti di parte; inoltre, in ragione della "piena legittimità degli atti assunti" dall'Ufficio, neppure sussistevano i presupposti per dare corso ad una consulenza tecnica di ufficio, "in quanto nel giudizio tributario la valutazione del giudice deve fermarsi al sindacato sulla correttezza formale e sostanziale dell'atto impugnato".

Si tratta, all'evidenza, di un'argomentazione lacunosa e di mera apparenza, là dove con essa si assume, come dato valutativo di partenza, una sorta di superiorità pregiudiziale della stima operata dall'Ufficio, proprio perché proveniente (e per il solo fatto di provenire) da un ente pubblico (agenzia del territorio) dotato in materia di "esperienza pluriennale".

Questa impostazione preconcepita ha impedito al collegio regionale di approfondire nel merito il contenuto della perizia tecnica dell'Ufficio e, soprattutto, di valutarne le conclusioni alla luce del contributo estimativo fornito in giudizio dalla parte contribuente, anche attraverso la produzione della perizia Praxi Spa predisposta in funzione dell'operazione di conferimento immobiliare nel fondo comune.

E' principio più volte ribadito (Cass.n. 6139/21 , n.9357/15 ed altre) che: "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 perché proveniente da un'articolazione dell'Amministrazione finanziaria, non può considerarla di per sé 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". Si tratta di un principio ancora recentemente richiamato da Cass.n. 4863/24 .

Si è poi osservato in Cass.n. 4864/22 che: "Nel processo tributario, pur essendovi un maggiore spazio di operatività delle prove cd. atipiche, la relazione di stima dell'Ufficio non ha efficacia dimostrativa "ex se" della fondatezza della pretesa impositiva, stante la posizione paritaria delle parti davanti al giudice".

Ora, nel caso di specie la Commissione Tributaria Regionale e' appunto incorsa nell'errore di assumere come irretrattabilmente attendibile la stima dell'ufficio tecnico, senza vagliarne il contenuto alla luce delle contestazioni ad essa specificamente mosse dalle parti contribuenti, anche sulla base della propria perizia di parte.

E' quindi mancata una reale ed argomentata motivazione sulla fondatezza della stima dedotta dall'ufficio nell'avviso di rettifica, soprattutto intorno a quegli aspetti ed a quelle peculiarità dell'operazione in esame che, a dire delle società ricorrenti, inficiavano in effetti la stima dell'ufficio; segnatamente per quanto concerne lo stato manutentivo asseritamente degradato degli immobili, i costi ed i tempi per la loro eventuale reimmissione nel circuito commerciale di mercato, l'incidenza sul valore di stima del prezzo aggregato in rapporto a quello (asseritamente maggiore) partitamente attribuibile ai singoli cespiti conferiti.

Va d'altra parte considerato che nel processo tributario, proprio perché non avulso dalla prova c.d. atipica, "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" (Cass.n. 6038/22 ed altre).

Restava in ogni caso ferma la possibilità - ex art. 7 co. 2^a d.lgs. 546/92 - che il giudice di merito disponesse una consulenza tecnica d'ufficio che desse appunto conto delle forti discordanze tra stima dell'Agenzia delle Entrate e stima della parte contribuente in relazione alla singolarità della fattispecie. E però, anche su questo specifico punto la motivazione della Commissione Tributaria Regionale risulta sostanzialmente assente, proprio in ragione dell'apodittico recepimento della relazione dell'ufficio tecnico erariale, sulla base della quale -soltanto- essa ha ritenuto comprovata la "correttezza formale e sostanziale dell'atto impugnato". Va, non da ultimo, ancora osservato come le doglianze in esame, nei termini in cui debbono essere accolte, non mirano affatto a suscitare una nuova valutazione di merito, certamente inammissibile nella presente sede di legittimità, quanto a far emergere la mera apparenza della motivazione del collegio regionale su aspetti fondamentali di causa (secondo i noti parametri di cui in Cass.SSUU n. 8053/14 , successivamente innumerevoli volte ripresi), il che si è poi risolto in una decisione

contrastante con la disciplina in materia di onere probatorio (qui a carico dell'Ufficio) e di accertamento processuale della fondatezza sostanziale dell'atto impugnato.

§ 5. L'accoglimento del primo e del secondo motivo di ricorso determina l'assorbimento del terzo motivo.

Ne segue la cassazione della sentenza impugnata ed il rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio la quale, in diversa composizione, riesaminerà la fattispecie provvedendo anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte

- accoglie il primo ed il secondo motivo dei ricorsi riuniti, respinto il quarto ed assorbito il terzo;
- cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza