

Sentenza del 23/02/2024 n. 4863 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La "IMMOBILIARE EURO Srl" ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale di Firenze il 4 giugno 2013, n. 57/25/2013, che, in controversia su impugnazione di avviso di rettifica e liquidazione delle maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale (sul valore accertato per un totale di Euro 2.028.000,00, a fronte del prezzo dichiarato per un totale di Euro 900.000,00) nella misura complessiva di Euro 254.984,40, in relazione alla compravendita della proprietà di due suoli edificabili in P (LU), con rogito notarile del 27 luglio 2007, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Lucca il 22 marzo 2010, n. 32/05/2010, con condanna alla rifusione delle spese di lite.

2. Il giudice di appello ha riformato la decisione di prime cure - che aveva accolto il ricorso originario - sul presupposto che l'Agenzia delle Entrate aveva rettificato il valore degli immobili compravenduti in base alla perizia di stima dell'Agenzia del Territorio ed alla comparazione con il prezzo di aggiudicazione in asta pubblica di un suolo simile (con ubicazione adiacente) e con il prezzo di compravendita di altro suolo simile (con ubicazione più distante dal mare) nel triennio precedente.

3. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

4. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso.

5. In corso di causa, la ricorrente ha proposto istanza di sospensione ai sensi dell' art. 1 , comma 197, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 . Tuttavia, con successiva istanza, la stessa ha chiesto di fissare l'udienza di trattazione, non ritenendo conveniente l'adesione alla definizione agevolata della lite.

Motivi della decisione 1. Il ricorso è affidato a tre motivi:

1.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , e 3 della legge 20 novembre 1982, n. 890 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non essere stato rilevato dal giudice di appello che la notifica dell'atto impositivo a mezzo del servizio postale era affetta da nullità insanabile per carenza di relata di notifica e per omessa indicazione del soggetto notificatore.

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 51 e 52 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , e 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'atto impositivo era sorretto da adeguata motivazione, presentando "tutti gli elementi necessari ad individuare la pretesa dell'Ufficio Tributario", là dove, invece, esso si limitava a fornire una sintetica descrizione catastale dei terreni compravenduti ed a contenere uno scarso riferimento ad un altro atto registrato.

1.3 Con il terzo motivo, si denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo del giudizio oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per non essere stati tenuti in conto dal giudice di appello gli elementi probatori offerti dalla contribuente in ordine alla non confrontabilità del prezzo convenuto nella compravendita dei suoli in questione con il prezzo offerto per l'aggiudicazione in asta pubblica di un suolo interposto tra suoli già appartenenti alla contribuente.

2. Il primo motivo è inammissibile e, comunque, infondato. 2.1 Sotto il primo aspetto, si rileva che il mezzo è carente di autosufficienza per l'omessa trascrizione degli atti relativi al procedimento notificatorio (in particolare, della ricevuta di spedizione e dell'avviso di ricevimento della relativa raccomandata), per cui non è consentito al collegio di verificare la fondatezza della doglianza in base alla sola lettura del ricorso, senza necessità di accedere a fonti esterne allo stesso. Invero, il ricorso per cassazione - per il principio di autosufficienza - deve contenere in sé tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e, altresì, a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito, sicché il ricorrente ha l'onere di indicarne specificamente, a pena di inammissibilità, oltre al luogo in cui ne è avvenuta la produzione, gli atti processuali ed i documenti su cui il ricorso è fondato mediante la riproduzione diretta del contenuto che sorregge la censura oppure attraverso la riproduzione indiretta di esso con specificazione della parte del documento cui corrisponde l'indiretta riproduzione (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 15 luglio 2015, n. 14784 ; Cass., Sez. 6[^]-1, 27 luglio 2017, n. 18679; Cass., Sez. 5[^], 30 dicembre 2019, n. 34593 ; Cass., Sez. 6[^]-5, 15 dicembre 2020, n. 28537; Cass., Sez. 5[^], 21 luglio 2021, n. 20974; Cass., Sez. 5[^], 28 settembre 2021, n. 26220 ; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2022, nn. 8359 , 8361 e 8362; Cass., Sez. 5[^], 24 marzo 2022, n. 9541 ; Cass., Sez. 5[^] 9 marzo 2023, n. 7046).

Peraltro, è stato affermato che, in tema di ricorso per cassazione, ove sia denunciato il vizio di una relata di notifica, con riguardo sia ad atti processuali che ad atti procedurali, il principio di autosufficienza del ricorso esige la trascrizione integrale di quest'ultima, che, se omessa, determina l'inammissibilità del motivo (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 28 febbraio 2017, n. 5185 ; Cass., Sez. 5[^], 30 novembre 2018, n. 31038 ; Cass., Sez. 5[^], 16 marzo 2021, n. 7173; Cass., Sez. 6[^]-5, 12 maggio 2021, n. 12518; Cass., Sez. 5[^], 15 luglio 2021, n. 20152 ; Cass., Sez. 6[^]-5, 22 ottobre 2021, n. 29568; Cass., Sez. 5[^], 29 ottobre 2021, n. 30971 ; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2022, nn. 8359 , 8361 e 8362; Cass., Sez. 5[^], 24 marzo 2022, n. 9541).

Per accertare la sussistenza o meno della dedotta violazione, quindi, non basta un generico richiamo ai documenti relativi alla notifica, ma per il principio dell'autosufficienza è necessaria la sua integrale trascrizione, onde consentire al giudice il preventivo esame della rilevanza del vizio denunciato (Cass., Sez. 6[^]-5, 22 ottobre 2021, n. 29568; Cass., Sez. 6[^]-5, 13 gennaio 2022, n. 914; Cass., Sez. 6[^]5, 28 gennaio 2022, n. 2645; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2022, n. 8362). 2.2 Sotto il secondo aspetto, la censura merita, comunque, di essere disattesa.

Invero, è pacifico che la notificazione degli atti impositivi, ai sensi dell' art. 60 , comma 1, lett. a, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (in tema di imposte dirette, ma richiamato dalle norme attinenti alla notificazione degli atti impositivi relative agli altri tributi) è eseguita dai messi comunali o dai messi autorizzati dall'ufficio finanziario secondo le norme stabilite dagli artt. 137 ss. cod. proc. civ., ivi comprese, quindi, in mancanza di espressa esclusione, le modalità di cui all' art. 149 cod. proc. civ. per la notificazione a mezzo del servizio postale. Si applicheranno, in questo caso, le norme specifiche dettate dagli artt. 7 e 8 della legge 20 novembre 1982, n. 890 , con piena equiparazione del messo comunale o del messo autorizzato dall'ufficio finanziario all'ufficiale giudiziario (per tale equivalenza, tra le tante: Cass., Sez. 5[^]. 13 luglio 2016, n. 14273 ; Cass., Sez. 5[^], 26 settembre 2018, n. 22854 ; Cass., Sez. 5[^], 16 marzo 2018, nn. 6497 e 6498; Cass., Sez. 5[^], 11 marzo 2020, n. 6855 ; Cass., Sez. 5[^], 17 giugno 2021, n. 17368 ; Cass., Sez. 5[^], 22 aprile 2022, n. 12832 ; Cass., sez. 5[^], 13 dicembre 2023, n. 34824).

Ad ogni modo, nel caso in cui l'atto impositivo sia notificato a mezzo del servizio postale direttamente dall'ufficio finanziario ai sensi dell' art. 14 della legge 20 novembre 1982, n. 890 , si applicheranno le norme concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, e non quelle di cui alla suddetta legge concernenti esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 cod. proc. civ., sicché non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, senza necessità dell'invio della raccomandata al destinatario, stante la presunzione di conoscenza di cui all' art. 1335 cod. civ., la quale opera per effetto dell'arrivo della dichiarazione nel luogo di destinazione ed è superabile solo se il destinatario provi di essersi trovato, senza sua colpa, nell'impossibilità di prenderne cognizione (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 6 giugno 2012, n. 9111 ; Cass., Sez. 5[^], 12 gennaio 2012, n. 270 ; Cass., Sez. 5[^], 6 giugno 2012, n. 9111 ; 12081; Cass., Sez. 5[^], 15 luglio 2016, n. 14501 ; Cass., Sez. 5[^], 22 dicembre 2017, n. 30824 ; Cass., Sez. 6[^]-5, 17 maggio 2018, n. Cass., Sez. 5[^], 28 dicembre 2018, n. 33563 ; Cass., Sez. 5[^], 29 agosto 2019, n. 21815 ; Cass., Sez. 5[^], 28 maggio 2020, n. 10131 ; Cass., Sez. 5[^], 13 agosto 2020, n. 16992 ; Cass., Sez. 6[^]-5, 29 ottobre 2020, n. 23828; Cass., Sez. 5[^], 25 febbraio 2021, n. 5154 ; Cass. Sez. 5[^], 17 marzo 2021, n. 7464 ; Cass., Sez. 5[^], 22 giugno 2021, n. 17712 ; Cass., Sez. 5[^], 22 aprile 2022, n. 12832 ; Cass., Sez. 5[^], 10 luglio 2023, n. 19572). Con dette pronunce si è, infatti, statuito che in tema di notificazioni a mezzo del servizio postale, la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale può essere notificato l'avviso di liquidazione o di accertamento senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, è quella dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati (in quanto le disposizioni di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890 , attengono esclusivamente alla notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 140 cod. proc. civ.).

2.3 Nella specie, la sentenza impugnata ha specificamente accertato che "gli elementi indicati dall'Ufficio in ordine alla completa tracciabilità della raccomandata postale di tutti gli elementi atti ad individuare il soggetto che ha operato l(a) notifica e, comunque il fatto che l'atto, notificato a mezzo posta (,) abbia raggiunto lo scopo cui è preposto, fanno ritenere che la notifica sia pienamente legittima: nemmeno si può parlare di nullità sanata". Per cui, la notifica dell'atto impositivo a mezzo del servizio postale deve considerarsi pienamente valida, anche se in difetto di relata di notifica. 3. Il secondo motivo è infondato.

3.1 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 in relazione alla compravendita di immobili (nella specie, due suoli edificabili, indicati nel rogito notarile, rispettivamente, come "lotto di cui al primo luogo" e "lotto di cui al secondo luogo"), con il quale l'amministrazione finanziaria ha giustificato la rettifica della base imponibile (per il "lotto di cui al primo luogo", da Euro 500.000,00 ad Euro 1.154.000,00; per il "lotto di cui al secondo luogo", da Euro 400.000,00 ad Euro 874.000,00) sulla scorta, per un verso, della stima comparativa con i prezzi corrisposti per la compravendita di due suoli simili (per caratteristiche ed ubicazione), di cui uno limitrofo ai suoli acquistati e l'altro lontano dal mare, per altro verso, dei dati desumibili da una stima commissionata all'Agenzia del Territorio, dalla cui combinazione è stato evinto il valore venale in comune commercio del beni compravenduti (pari a complessivi Euro 2.028.000,00, per una superficie catastale totale di mq. 1.300).

3.2 Come è noto, l' art. 51 , commi 1, 2 e 3, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 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, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni". Inoltre, l' art. 52 , commi 1, 2 e 2-bis, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 prevede che: "1. L'ufficio, se ritiene che i beni o i diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 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'articolo 51 in base ai quali è stato determinato, l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta, nonché 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 né 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". 3.3 In tema di imposta di registro ed INVIM, anche a seguito dell'entrata in vigore dell' art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 , che ha esteso alla materia tributaria i principi di cui all' art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 , l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto in base al quale è stato rilevato, con le specificazioni in concreto necessarie per consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa e per delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, nella quale l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto, ed il contribuente la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri (tra le tante: Cass., Sez. 6[^]-5, 6 giugno 2016, n. 11560; Cass., Sez. 6[^]-5, 12 gennaio 2017, n. 630; Cass., Sez. 5[^], 31 marzo 2017, n. 8413 ; Cass., Sez. 5[^], 18 settembre 2019, nn. 23215 , 23216 e 23217; Cass., Sez. 5[^], 15 gennaio 2020, n. 564 ; Cass., Sez. 5[^], 19 giugno 2020, n. 12023 ; Cass., Sez. 5[^], 18 febbraio 2021, n. 4320 ; Cass., Sez. 5[^], 10 giugno 2021, n. 16264 ; Cass., Sez. 5[^], 23 febbraio 2022, n. 6038 ; Cass., Sez. 5[^], 25 novembre 2022, n. 34736 ; Cass., Sez. 5[^], 26 aprile 2023, n. 11031). Peraltro, il combinato disposto degli artt. 43 , comma 1, lett. a, e 51, commi 1 e 2, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , 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. L' art. 51 , comma 3, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , 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 alienati 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, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni" (art. 51 , comma 3, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131).

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 ; Cass., Sez. 5[^], 29 marzo 2022, nn. 10021 e 10022).

Né si discosta dalle caratteristiche di tali parametri il riferimento comparativo al prezzo di aggiudicazione in asta pubblica di un immobile adiacente, dal momento che la citata disposizione ascrive rilevanza ai "trasferimenti a qualsiasi titolo (...) che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni" per verificare la congruità del prezzo convenuto o del valore dichiarato, comprendendo così anche i trasferimenti coattivi tra gli elementi utilizzabili ai fini della comparazione (nel quadro dell'apprezzamento di "ogni altro elemento di valutazione"). Neppure rileva che l' art. 44 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , abbia eccezionalmente previsto per le vendite di immobili all'asta pubblica la commisurazione della base imponibile al prezzo di aggiudicazione, con la conseguente impossibilità per l'amministrazione finanziaria di rettifica in caso di eventuale scostamento in minus dal valore venale (Cass., Sez. 5[^], 6 giugno 2007, n. 13217 ; Cass., Sez. 5[^], 4 febbraio 2011, n. 2706 ; Cass., Sez. 11 luglio 2014, n. 15948; Cass., Sez. 5[^], 5 marzo 2021, n. 18926; Cass., Sez. 5[^], 11 novembre 2022, n. 33286 ; Cass., Sez. 5[^], 11 gennaio 2024, n. 1187), dal momento che la ratio ostativa all'esercizio del potere di accertamento si rinviene proprio nelle garanzie procedurali insite nello svolgimento della gara pubblica sotto il controllo dell'autorità giudiziaria (o amministrativa), ingenerando una presunzione iuris et de iure di corrispondenza o di prossimità del prezzo di aggiudicazione al valore venale (Cass., Sez. 5[^], 12 ottobre 2018, n. 25526 ; Cass., Sez. 5[^], 12 febbraio 2019, n. 4054).

Il che non esclude (ma tale facoltà esula dalla vicenda in disamina) che, in tema di imposta di registro, la previsione dell' art. 44 , comma 1, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , si applica alla sola tassazione dell'atto di aggiudicazione, e non anche alle successive vendite del bene acquistato al pubblico incanto; con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria può legittimamente provvedere a rettificare i valori dichiarati nell'atto di vendita anche quando l'immobile sia pervenuto ai venditori a seguito di aggiudicazione intervenuta nel triennio precedente la vendita, se li ritiene non conformi a quelli venali dei beni in comune commercio, potendo, a tale fine, utilizzare il criterio più opportuno fra quelli consentiti dall' art. 51 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (con il limite stabilito dal successivo art. 52, quarto comma, se applicabile), ed indicando, quale motivazione necessaria e sufficiente dell'atto impositivo, il criterio od i criteri effettivamente utilizzati (in termini: Cass., Sez. 5[^], 29 ottobre 2010, n. 22141 ; Cass., Sez. 5[^], 5

luglio 2017, n. 16560 ; Cass., Sez. 5[^], 15 gennaio 2019, n. 737 ; Cass., Sez. 5[^], 25 gennaio 2019, n. 2178 ; Cass., Sez. 5[^], 21 febbraio 2019, n. 5061 ; Cass., Sez. 5[^], 23 marzo 2021, n. 8078).

In conclusione, il riferimento al prezzo di aggiudicazione del medesimo immobile o di immobile simile nell'ambito di una procedura di pubblico incanto nel corso del triennio precedente all'atto soggetto a registrazione non è vincolante per l'amministrazione finanziaria, che può comunque tenerne conto, alla stregua di "ogni altro elemento di valutazione", ai fini della determinazione del valore venale ex art. 51 , comma 3, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 .

3.4 Con riguardo, poi, alle stime redatte dall'Agenzia del Territorio, la giurisprudenza di legittimità è orientata nel senso 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 (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 8 maggio 2015, n. 9357 ; Cass., Sez. 5[^], 3 novembre 2016, n. 22209 ; Cass., Sez. 5[^], 15 dicembre 2017, n. 30158 ; Cass., Sez. 5[^], 6 dicembre 2018, n. 31606 ; Cass., Sez. 5[^], 23 dicembre 2019, nn. 34335 e 34336; Cass., Sez. 5[^], 24 febbraio 2020, n. 4851 ; Cass., Sez. 5[^], 19 giugno 2020, n. 12022 ; Cass., Sez. 5[^], 5 marzo 2021, n. 6139 ; Cass., Sez. 5[^], 23 febbraio 2022, n. 6038).

3.5 Si consideri anche che, per la rettifica d'ufficio ex art. 51 , comma 3, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , 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), giacché 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, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che la dicitura al plurale "trasferimenti", contenuta nell' art. 51 , comma 3, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , non può interpretarsi nel senso che, ai fini comparativi, gli immobili simili 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 potendo il convincimento del giudice fondarsi 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 Peraltro, la motivazione dell'avviso di rettifica e liquidazione è stata trascritta - almeno per la parte saliente - nel corpo del ricorso (in osservanza al canone dell'autosufficienza), evincendosi che: "L'Agenzia delle Entrate, Ufficio di P, ha provveduto a controllare il valore indicato nell'atto suddetto, al fine di determinare il valore venale dei terreni compravenduti, con metodo comparativo ed avvalendosi anche dell'assistenza dell'Agenzia del Territorio, cui è stata richiesta una stima che si allega e che si intende parte integrante della presente motivazione". In particolare, si dà atto che la rettifica è stata posta in essere in virtù del seguente "elemento comparativo: pochi mesi dopo il rogito in esame, con atto notaio A.A. del 26/11/2007 registrato a P il 30/11/2007 al n. 2001/IT, il Comune di P ha venduto un terreno di mq 409 contiguo ai beni oggetto della presente valutazione (foglio 38, mappali 718, 719 e 206), con analoga possibilità edificatoria (villino monofamiliare di mq. 110), per un prezzo dichiarato di Euro 870.000,00, pari ad Euro/mq 2.127,00. Detto prezzo, che corrisponde a quanto offerto dall'acquirente (Casa e giardino sr. - amministratore unico e legale rappresentante il signor Bolognesi Euro), aggiudicatario del terreno medesimo al termine della pubblica gara esperita dal Comune per l'alienazione dei beni in proprietà, è da considerarsi prezzo certo".

Per cui, è evidente, anche dal solo esame di tale stralcio, che l'atto impositivo era stato adeguatamente motivato in relazione ai presupposti giustificativi della rettifica di valore. 3.7 Pertanto, il giudice di appello ha fatto buon governo di tali principi, ritenendo, per un verso, che: "Nella fattispecie, l'avvi(s)o emesso dall'Ufficio è risultato idoneo allo scopo, anche perché contiene tutti gli elementi necessari ad individuare la pretesa dell'Ufficio Tributario", per altro verso, che: "Sul quantum si deve condividere l'operato dell'Ufficio che si è giovato anche della perizia di stima operata dall'Agenzia del Territorio, quindi non solo del valore scaturito dai terreno(i) aggiudicati tramite asta pubblica. L'Ufficio ha inoltre indicato un altro atto, riferito ad un terreno simile ma ben più lontano dal mare, quindi meno apprezzato dei terreni di cui trattasi, per un valore di Euro 1.742,(00) a mq. Il valore accertato dall'Ufficio (...) si appalesa quindi equo, fra l'altro si colloca fra i 2.127 Euro derivanti dai terreni ceduti tramite asta dal Comune di P e i 1742 Euro dell'altro atto indicato dall'Ufficio. Da tenere presente che l'Ufficio, nel determinare il valore da attribuire al terreno, ha (,) comunque, tenuto conto di tutte le variabili, come indice di edificabilità, aree da incorporare, ecc.".

In altri termini, conformandosi alle prescrizioni dell' art. 51 , comma 3, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , l'amministrazione finanziaria ha tenuto conto, nella determinazione del maggior valore dei suoli compravenduti, sia della perizia estimativa dell'Agenzia del Territorio, sia dei prezzi relativi a due suoli compravenduti con analoga ubicazione (di cui uno limitrofo e l'altro più distante dal mare rispetto a quelli sub iudice), soddisfacendo in pieno i canoni di adeguatezza motivazionale dell'atto impositivo.

4. Da ultimo, il terzo motivo è inammissibile. 4.1 Come è noto, l' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., riformulato dall' art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 , convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 , introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, comma primo, n. 6, e 369, comma secondo, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (tra le tante: Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054; Cass., Sez. 6[^]-3, 27 novembre 2014, n. 25216; Cass., Sez. 2[^], 29 ottobre 2018, n. 27415 ; Cass., Sez. Lav., 21 ottobre 2019, n. 26764 ; Cass., Sez. 5[^], 12 luglio 2021, nn. 19820 , 19824, 19826 e 19827; Cass., Sez. 5[^], 22 luglio 2021, n. 20963 ; Cass., Sez. 5[^], 27 luglio 2021, n. 21431 ; Cass., Sez. 5[^], 30 maggio 2022, n. 17359 ; Cass., Sez. 5[^], 29 dicembre 2023, n. 36426 ; Cass., Sez. 5[^], 6 febbraio 2024, n. 3404). L' art. 360 , comma primo, n. 5, cod. proc. civ., come riformulato dall' art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 , convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 , introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, nel cui paradigma non è inquadrabile la censura concernente la omessa valutazione di deduzioni difensive (Cass., Sez. 1[^], 14 settembre 2018, n. 26305 ; Cass., Sez. 6[^]-1, 6 settembre 2019, n. 22397; Cass., Sez. 5[^], 11 maggio 2021, n. 12400 ; Cass., Sez. 5[^], 24 luglio 2021, nn. 21457 e 21458) né l'omessa disanima di questioni o argomentazioni (Cass., Sez. 6[^]-1, 6 settembre 2019, n. 22397; Cass., Sez. 5[^], 20 aprile 2021, n. 10285).

4.2 Nella specie, "fatto" decisivo è stato ravvisato dalla ricorrente, anzitutto, nella incommensurabilità del prezzo di compravendita in libera contrattazione e del prezzo di aggiudicazione in asta pubblica, sul presupposto delle eterogenee modalità della loro determinazione. A suo dire, infatti, il prezzo offerto per assicurarsi l'aggiudicazione in asta pubblica prescinderebbe dai criteri di mercato e non sarebbe idoneo a fondare una stima comparativa per valutare la congruità del prezzo convenuto tra le parti.

Ma la peculiarità di tale elemento era stata espressamente apprezzata dal giudice di appello, che ne aveva tenuto conto -alla stregua di un parametro massimo da cui discostarsi - nella rideterminazione del valore venale dei suoli compravenduti, per cui, non c'è stato un omesso esame.

4.3 Parimenti, nemmeno si presta a costituire "fatto" decisivo la perizia stragiudiziale di parte che è stata prodotta dalla ricorrente nel giudizio di appello.

Difatti, nel solco dei principi affermati dalle Sezioni Unite (Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053), questa Corte ha chiarito che la relazione di un perito stragiudiziale, dando luogo a semplici

indizi, comporta che la sua omessa valutazione non possa assurgere al vizio di omesso esame circa un fatto decisivo della controversia (tra le tante: Cass., Sez. 6⁻⁵, 6 maggio 2015, n. 9029; Cass., Sez. 6⁻⁵, 9 aprile 2018, n. 8621; Cass., Sez. 6⁻⁵, 20 novembre 2018, n. 29961; Cass., Sez. 5[^], 26 giugno 2019, n. 20358; Cass., Sez. 5[^], 23 giugno 2021, n. 17882 ; Cass., Sez. 5[^], 9 marzo 2020, n. 6554 ; Cass., Sez. 5[^], 14 gennaio 2022, n. 1049 ; Cass., Sez. 5[^], 17 febbraio 2022, n. 5177).

5. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi l'infondatezza o l'inammissibilità dei motivi dedotti, il ricorso deve essere rigettato.

6. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

7. Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura di Euro 5.800,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito; dà atto dell'obbligo, a carico della ricorrente, di pagare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza