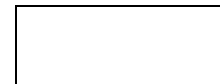


Civile Ord. Sez. 5 Num. 24204 Anno 2024

Presidente: PAOLITTO LIBERATO

Relatore: DI PISA FABIO

Data pubblicazione: 09/09/2024



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7265/2020 R.G. proposto da:

SAROJO UNIPERSONALE s.r.l., elettivamente domiciliata in ROMA
VIA DEL CORSO N. 107, presso lo studio dell'avvocato DI VICCARO
ILARIA (DVCLRI86L53D708K) rappresentato e difeso dall'avvocato
DE ANGELIS GIULIANA (DNGGLN75A70D708Y);

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA
DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende;

-controricorrente-

avverso SENTENZA della COMM.TRIB.REG. della CAMPANIA n.
6090/2019;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13/06/2024 dal Consigliere FABIO DI PISA.

RILEVATO CHE

1. la società Sa.Ro.Jo. s.r.l. propone, sulla base di tre motivi, ricorso per la cassazione della sentenza n. 6090/17/2019, con la quale la Commissione tributaria regionale della Campania, a conferma della decisione di primo grado, aveva ritenuto legittimo l'avviso di rettifica e liquidazione con il quale l'Agenzia delle entrate aveva accertato un maggior valore, ai fini dell'imposta registro, di un terreno sito nel Comune di Palma Campania, c.da Fusaro da essa acquistato al prezzo dichiarato di euro 80.000,00, rettificato dall'Ufficio in euro 145.032,00;

1.1. la Commissione tributaria regionale, in particolare, aveva accertato che l'avviso era adeguatamente motivato poiché indicava le fonti della maggiore stima, basata su alcuni atti comparativi di compravendita presi a parametro di riferimento in relazione al valore più basso pari ad euro 24,00 mq., e valutate anche le caratteristiche della zona;

2. l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo la società contribuente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 36, comma 2, del d.lgs. 546/1992 nonché degli artt. 132, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ, nullità della sentenza per carenza o mera apparenza della motivazione ovvero per motivazione perplessa ed incomprensibile in quanto i giudici di appello avevano omesso di indicare le ragioni delineate dalla C.T.P. ed i motivi di censura, limitandosi ad adottare argomentazioni del tutto generiche ed apodittiche;

2. con il secondo motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 7 legge 21/2000 nonché degli artt. 52, comma 2 e 2-bis del d.P.R. 131/1986 per

avere la C.T.R. ritenuto l'atto impositivo adeguatamente motivato sebbene non fossero indicate le effettive caratteristiche dei terreni oggetto di comparazione né specificati i criteri ed i parametri sui quali era stata fondata l'attribuzione del maggior valore dei beni in sede di rettifica. Rileva che la C.T.R. non aveva considerato che il richiamato atto del 2012 non era utilizzabile ai fini comparazione in quanto anteriore ai tre anni consentiti dalla norma mentre l'atto del 2014 non conteneva l'indicazione del valore di mercato in quanto, in tale caso, l'Agenzia delle entrate aveva operato un accertamento del maggior valore indicato dalle parti;

3. con il terzo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 e 5, cod. proc. civ., violazione degli artt. 51, commi 1 e 3, 52, comma 3 del d.P.R. 131/1986 e 2697 cod. civ., assumendo che la C.T.R., senza in alcun modo esaminare le contestazioni formulate dalla parte contribuente, aveva ritenuto corretto il metodo sintetico-comparativo adottato dall'ufficio sebbene gli atti richiamati non erano comparabili in quanto uno era anteriore ai tre anni indicati dalla norma e l'altro non conteneva l'indicazione del valore venale che l'Agenzia delle Entrate aveva rettificato con provvedimento, peraltro, oggetto di annullamento. Osserva che il valore indicato era, quindi, meramente indiziario e che la stessa amministrazione aveva richiamato, nel corso del giudizio, elementi – quali la vicinanza ad un complesso alberghiero ed al circuito metropolitano di Napoli – non menzionati nell'atto di rettifica e, peraltro, frutto di mere congetture. Assume che, a parte la violazione delle richiamate disposizioni normative di cui al TUR e la inosservanza degli oneri probatori incombenti sull'ufficio, era ravvisabile anche un vero e proprio un errore di fatto nella ricostruzione della vicenda, risultante dagli atti ed avente carattere decisivo, in quanto la C.T.R. non aveva considerato che il richiamato valore di cui all'atto in Notaio Angelino re. 15871/12175 – asseritamente pari ad euro 24,00 mq. - non era quello indicato in atti ma bensì quello oggetto di rettifica annullata

dalla C.T.R. Campania con la pronunzia n. 1297/2018, passata in giudicato nei confronti del medesimo Ufficio.

4. il ricorso deve essere rigettato per le ragioni appresso specificate;

5. il primo motivo è infondato;

5.1. deve, invero, escludersi che si possa ravvisare una motivazione assente o apparente della sentenza impugnata. Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (*ex plurimis*: Cass., Sez. 5, 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6-5, 15 aprile 2021, n. 9975). Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2022, n. 6184). Come è dato desumere dal tenore della sentenza impugnata il *decisum* raggiunge la soglia del minimo costituzionale, avendo i giudici di appello, comunque, argomentato in relazione alle specifiche deduzioni e censure, ritenendo l'atto impositivo adeguatamente motivato tenuto conto dei valori comparativi di stima indicati dall'ufficio e delle menzionate caratteristiche dell'area;

5.2. giova, del resto, ricordare che il giudice del merito non deve dar conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, essendo, invece, necessario e sufficiente, in base all'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto e di diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo in tal modo ritenersi disattesi, per implicito, tutti gli argomenti non espressamente esaminati, ma subvalenti rispetto alle ragioni della decisione (cfr., ex multis, Cass., Sez. T, 2 febbraio 2022, n. 3108, che richiama Cass., Sez. 2, 25 giugno 2020, n. 12652; Cass., Sez. 1, 26 maggio 2016, n. 10937; Cass., Sez. 6, 17 maggio 2013, n. 12123);

5.3. alla luce dell'apparato argomentativo della sentenza impugnata deve allora ritenersi la sussistenza di una motivazione nel suo complesso intellegibile, laddove il motivo di impugnazione intende far impropriamente transitare, sotto il suddetto profilo, le ragioni di una non condivisione della sentenza impugnata;

6. il secondo motivo è privo di fondamento;

6.1. secondo il costante insegnamento di questa Corte (Cass., Sez. 5, 25 luglio 2012, n. 13110; Cass., Sez. 5, 20 febbraio 2019, n. 4176; Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2019, n. 29968), l'obbligo di motivazione degli atti tributari - fermo restando l'onere della prova della maggior pretesa gravante sulla Amministrazione - può essere adempiuto anche *per relationem*, ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato oppure che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere (Cass.n. 9323/17) l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del

discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento, o, ancora, che gli atti richiamati siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notifica. Con specifico riguardo all'imposta di registro, ed in fattispecie del tutto sovrapponibili alla presente, questa Corte ha, altresì, stabilito che: l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta, riguardante atti che hanno ad oggetto beni immobili, adottato a seguito di comparazione con beni simili, deve ritenersi adeguatamente motivato, ove contenga la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto utilizzato come parametro di riferimento, e cioè delle parti utili a far comprendere il parametro impiegato per la rettifica, essendo anche in questo modo adempiuto l'obbligo di allegare all'avviso l'atto tenuto in considerazione ai fini della comparazione (vedi Cass. nn. 381/22; n. 3388/19; n. 21066 del 2017 ed altre);

6.2. nel caso in esame risulta pacifica la mancata allegazione all'avviso di rettifica degli atti di vendita offerti in comparazione ma, nello stesso tempo, risulta la completezza della descrizione sintetica ivi contenuta in riferimento agli atti utilizzati in termini parametrici. Infatti secondo quanto riconosciuto dalla stessa contribuente per ciascuna compravendita erano stati riportati il numero di repertorio e di raccolta, oltre che la data del rogito e del nominativo del notaio rogante, con indicazione della estensione della loro ubicazione e zona "E, agricola normale", uno dei quali acquistato sempre dalla società contribuente. Trattandosi, secondo quanto indicato, di terreni siti nella stessa zona e nel medesimo Comune ed adeguatamente individuati (uno dei quali giova ribadire acquistato dalla medesima contribuente) non vale ad inficiare la validità dell'atto impositivo – sotto il profilo della assenza di motivazione – l'affermazione secondo cui non risulterebbero indicate tutte le specifiche caratteristiche dei terreni;

6.3. quanto, infine, alla affermazione secondo cui relativamente all'atto in Notaio Angelino rep. N. 15871/12175 occorre considerare che il valore preso quale parametro di riferimento non il valore venale quello indicato in atti ma bensì quello oggetto di rettifica annullata dalla C.T.R. Campania con la pronuncia n. 1297/2018 passata in giudicato nei confronti del medesimo Ufficio, trattasi di una mera allegazione della parte non comprovata, apparendo sul punto il ricorso priva del requisito di autosufficienza. Infatti chi eccepisce un giudicato ha, infatti, l'onere di fornirne la prova, non soltanto producendo la sentenza emessa in altro procedimento, ma anche corredandola della idonea certificazione ex art. 124 disp. att. c.p.c., dalla quale risulti che la stessa non è soggetta ad impugnazione, non potendosi ritenere che la mancata contestazione di controparte sull'affermato passaggio in giudicato significhi ammissione della circostanza, né che sia onere della controparte medesima dimostrare l'impugnabilità della sentenza (Cass. ord. n. 6868/22);

7. il terzo motivo non coglie nel segno;

7.1. in relazione al quadro normativo di riferimento va evidenziato che in base all'art. 51 d.P.R. 131/86 : << 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 primo 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 >>. L' art. 52 del TUR, poi stabilisce: << 1. L'ufficio, se ritiene che i beni o i diritti di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 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 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 >>;

7.2. nel caso di specie le norme in questione risultano essere state correttamente applicate dal giudice di merito, dal momento che la congruità del maggior valore accertato dall'Ufficio doveva qui desumersi dai prezzi praticati in altre compravendite di immobili catastalmente e tipologicamente simili a quello oggetto di rettifica. Il convincimento del giudice di merito - sicuramente non rivedibile, nel suo sostrato valutativo e specificatamente estimativo, nella presente sede di legittimità - è basato sugli atti notarili di compravendita descritti nell'avviso medesimo, uno dei quali - come riconosciuto anche dalla società ricorrente - pacificamente rientrante nel triennio di legge. La circostanza che un altro atto comparativo fosse, invece, anteriore al triennio (peraltro per pochi mesi) non implicava, di per sé, la violazione della norma menzionata, dal

momento che la suddetta valutazione di congruità poteva, appunto, sufficientemente basarsi, nella valutazione che ne ha dato il giudice di merito, anche soltanto su un atto comparativo rientrante nel triennio, in quanto anch'esso relativo ad immobili comparabili. Né la rilevanza valutativa dell'atto eccedente il triennio doveva ritenersi di per sé totalmente esclusa, posto che la norma su riportata espressamente prevede - nell'ambito di uno spettro di parametri estimativi pari ordinati - che il maggior valore venale possa essere accertato con riguardo < ad ogni altro elemento di valutazione >, e dunque anche ad elementi eventualmente diversi dalla comparazione relativa al triennio antecedente all'atto. La circostanza, poi, che il giudice del gravame abbia valorizzato dati non esposti nell'avviso di liquidazione (<<il terreno de quo confina con il Saturday Hotel e con il circuito Internazionale di Napoli per cui i terreni potrebbero essere utilizzati per scopi diversi da quelli agricoli>>) non ha implicato una immutazione della *causa petendi* dell'atto impositivo, trattandosi di valutazione "meramente corroborativa" di un giudizio estimativo altrimenti fondato secondo il giudice del gravame sul metodo comparativo e sugli altri elementi di valutazione indicati dall'art. 51 TUR. La parte ricorrente, peraltro, con il terzo motivo, fa riferimento, in modo del tutto inammissibile, ad un errore di fatto di natura revocatoria che andava fatto valere davanti al giudice del gravame, e certamente non poteva essere dedotto come vizio di violazione di legge in questa sede;

8. sulla scorta delle considerazioni che precedono il ricorso va, dunque, respinto;

8.1. le spese giudiziali seguono la soccombenza e vanno liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente grado di giudizio che liquida, in favore dell'Agenzia delle Entrate, nella somma di 2.500,00 oltre spese

prenotate a debito; visto l'art. 13, comma 1 *quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla legge n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art.13, se dovuto.

Così deciso nella camera di consiglio della sezione tributaria, in data