



24875.20

LA CORTE DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Avviso rettifica cessione
fabbricato - Estensione
giudicato esterno
favorevole

Oronzo De Masi	· Presidente -	Oggetto
Liberato Paolitto	· Consigliere -	R.G.N. 25573/2015
Milena Balsamo	· Consigliere -	Cron. 24875
Antonella Dell'Orfano	· Consigliere -	UC - 06/07/2020
Andrea Penta	· Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 25573/2015 proposto da:

1738
2020

(omissis) S.G.R. p.a. (C.F.:
(omissis)), con sede legale in (omissis),
esercente l'attività di gestione di fondi comuni di investimento
immobiliare, nella persona del legale rappresentante *pro tempore* dott.
(omissis), nato a (omissis) residente in (omissis)
(omissis) (C.F.: (omissis)), rappresentata e difesa,
anche disgiuntamente, dall'Avv. (omissis) del Foro di Busto Arsizio
(C.F.: (omissis) ^{Y, B} dall'Avv. (omissis) del Foro di
Roma (C.F.: (omissis) ^F), ed elettivamente domiciliata presso
quest'ultimo in ^{Avv.} (omissis) - (omissis), in forza di procura
speciale apposta in calce al ricorso;

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F.: (omissis)), in persona del Direttore p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: (omissis)), presso i cui uffici in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata *ope legis*;

- controricorrente-

- avverso la sentenza n. 1100/2015 emessa dalla CTR Lombardia in data 24/03/2015 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta.

Ritenuto in fatto

Alla (omissis) S.G.R. p.a. (già (omissis) SGR p.a.), in qualità di venditrice, veniva notificato l'avviso di rettifica con il quale l'Ufficio rettificava il valore dichiarato per la cessione di un fabbricato sito in (omissis) (omissis), elevandolo da € 83.500.000,00 ad € 172.825.000,00, tenuto conto dei valori di mercato desunti dagli elementi di stima rilevati dalla banca di quotazioni immobiliari OMI dell'Agenzia Territorio, applicati alle superfici dell'Immobile.

Avverso il predetto accertamento il contribuente ricorreva rilevando:

1) in primo luogo, una serie di errori commessi dall'Ufficio nella determinazione delle imposte: in particolare, per aver l'Ufficio indicato nella parte motiva dell'accertamento il valore accertato in € 172.825.000,00, mentre a pagina 5 dell'accertamento, nel prospetto dei calcoli, aveva indicato un valore di € 172.875.000,00, e per aver riportato che trattavasi di imposta di registro quando, in realtà, si era in presenza di imposta ipotecaria.

2) che le superfici indicate dall'Ufficio nei calcoli effettuati risultavano diverse da quelle effettive, come risultava dalle perizie effettuate prima della cessione, né l'Ufficio aveva indicato se tra le superfici considerate fossero comprese le aree esterne;

3) che le indicazioni fornite dalle quotazioni OMI rappresentavano valori indicativi di massima, poiché non veniva tenuto in considerazione lo stato reale di conservazione dell'immobile; inoltre, in ragione della destinazione

ad ufficio pubblico, parte dell'immobile doveva essere demolito, riducendone la fruibilità.

Evidenziava, da ultimo, che esisteva una perizia di valutazione dell'immobile oggetto di trasferimento, che ne attestava il valore pari a € 85.000.000,00.

Con atto del 29/06/2012 si costituiva l'Ufficio, rilevando che le eccezioni della ricorrente risultavano prive di fondamento e che gli errori materiali commessi dall'Ufficio non incidevano sulla validità dell'atto. Le valutazioni effettuate rispecchiavano, secondo il suo assunto, esattamente il valore dell'immobile all'atto del trasferimento.

In merito alla perizia di stima, rilevava che si trattava di valutazione di parte e che, relativamente alle diverse superfici considerate, le stesse dovevano essere desumibili da conforme planimetria catastale rilasciata dal competente Ufficio.

Con memoria del 07/02/2013 l'Ufficio comunicava di avere proposto conciliazione, non accettata dalla parte, proponendo un valore ritenuto congruo di € 111.420.000,00.

La Commissione Tributaria provinciale di Milano, con sentenza n. 219 del 19.4.2013, accoglieva parzialmente il ricorso, riconoscendo la congruità della proposta di conciliazione dell'Ufficio e individuando in € 111.420,000,00 il valore effettivamente rappresentativo dell'immobile trasferito.

La contribuente proponeva appello, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale II di Milano, avverso la detta sentenza, deducendo, tra l'altro, che l'avviso non considerava la reale superficie dell'immobile compravenduto, né forniva alcuna indicazione sui parametri adottati per la determinazione del valore accertato, la mancata allegazione dei valori OMI e l'indebita applicazione dell'imposta di registro ad un atto soggetto ad IVA, ex art. 10, co. 1, punto 8-ter, lett. a), del DPR 633/72, laddove la compravendita risultava correttamente assoggettata ad imposta di registro nella misura fissa di € 168,00, regolarmente versata.

L'Agenzia delle Entrate, con memoria depositata in data 21.3.2014, si

costituiva in giudizio, contro deducendo che i lamentati errori relativi alle superfici dell'immobile erano stati corretti in sede di conciliazione, che i valori OMI rappresentavano dati facilmente conoscibili dal contribuente (onde il venir meno dell'obbligo di allegazione di cui al combinato disposto degli artt. 7 Statuto del contribuente e 52, co. 2-bis, d.P.R. 131/86, che, quanto all'applicazione dell'imposta di registro ad un atto soggetto ad Iva, si era trattato di un mero errore materiale riscontrabile nella liquidazione dell'avviso di rettifica e liquidazione, peraltro superato dalla sentenza esame, che la perizia presentata dalla parte era inidonea a superare il criterio di calcolo utilizzato dall'Ufficio e che la sua valutazione si era basata su parametri espressi sulla Banca Dati OMI, avendo anche riguardo (ai sensi del 3° comma dell'art. 51 del DPR 131/86) ai trasferimenti a qualsiasi titolo che hanno avuto per oggetto gli stessi beni o altri di analoghe caratteristiche.

Con sentenza del 24.3.2015, la CTR Lombardia rigettava l'appello, sulla base delle seguenti considerazioni:

- 1) gli errori relativi alle superfici dell'immobile, erano stati corretti con la proposta di conciliazione dall'Ufficio confermata dalla sentenza impugnata;
- 2) quanto alla mancata allegazione dei valori OMI, si trattava di dati facilmente conoscibili dal contribuente, onde il venir meno dell'obbligo di allegazione di cui al combinato disposto degli artt. 7 Statuto del contribuente e 52, co. 2-bis, d.P.R. 131/86;
- 3) l'applicazione dell'imposta di registro ad un atto soggetto ad Iva ex art. 10, co. 1, punto 8-ter, lett. a), d.P.R. 633/72, rappresentava un mero errore materiale riscontrabile nella liquidazione dell'avviso di rettifica e liquidazione (laddove, invece, nella motivazione dello stesso atto impositivo si parlava correttamente di imposte ipocatastali);
- 4) la perizia presentata al fine di dimostrare la corretta valutazione del bene in sede di stipula dell'atto di vendita costituiva comunque una perizia di parte che aveva lo stesso valore delle perizie di parte

avversa, inidonea pertanto a superare il criterio di calcolo utilizzato dall'Ufficio;

- 5) la valutazione dell'Ufficio era avvenuta sulla base dei valori medi di mercato desunti da serie e speditizzate pubblicazioni, in particolare con riguardo ai parametri rilevati sulla Banca Dati OMI.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso (omissis)
(omissis) S.G.R. p.a., sulla base di cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Ritenuto in diritto

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione o falsa applicazione dell'art. 10, co. 1, punto 8 ter, del DPR n. 633/1972, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che l'Ufficio, dopo aver accertato un maggior valore dell'immobile ceduto, aveva applicato a detto valore l'imposta di registro, anziché quella ipotecaria.

1.1. Il motivo (cui la contribuente, con la memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c., non ha rinunciato) è infondato.

In termini generali, il mero errore materiale nella indicazione dei dati riportati in un avviso di accertamento deve ritenersi, di per sé, influente, qualora si accerti, in concreto, che non abbia aggravato l'esercizio dei diritti di difesa (cfr., sia pure con riferimento ad una fattispecie difforme, Sez. 5, Sentenza n. 28772 del 23/12/2005).

La CTR ha, sul punto, evidenziato che si era al cospetto di un mero errore materiale riscontrabile nella liquidazione dell'avviso di rettifica e liquidazione, laddove, invece, nella motivazione dello stesso atto impositivo si parlava correttamente di imposte ipocatastali (cfr. pagg. 3-4 della sentenza impugnata).

La ricorrente non ha neppure dedotto quale lesione al suo diritto di difesa sia derivata dal detto errore.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione degli artt. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, 52, co.

2 bis, del dPR n. 131/1986 e 24 Cost., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che all'avviso di rettifica e liquidazione non erano stati allegati i parametri OMI.

2.1. Il motivo è fondato.

Rappresenta principio consolidato quello secondo cui, in tema di accertamento tributario, la motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Ne consegue che, fermo restando l'onere della prova gravante sulla Amministrazione, è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, in base ai quali è stato determinato il maggior valore, senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, senza poter invocare la violazione, ai sensi dell'art. 52, comma 2-bis, del d.P.R. n. 131 del 1986, del dovere di allegazione delle informazioni previste ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento (tra le tante, Sez. 5, Ordinanza n. 22148 del 22/09/2017 e Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 21066 del 11/09/2017). Tuttavia, per quanto, nel caso di specie, la contribuente abbia omesso di trascrivere, almeno nei suoi passaggi maggiormente significativi, l'avviso di rettifica, onde porre questa Corte nelle condizioni di verificare se effettivamente, come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate (pag. 6 del controricorso), nello stesso sia stato almeno riprodotto il contenuto essenziale (fonte e coefficiente di redditività del 138%) dell'atto richiamato, occorre considerare la sentenza invocata (e prodotta) dalla ricorrente, con la memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c., a titolo di giudicato esterno (siccome emessa all'esito di un giudizio analogo instaurato per lo stesso avviso dall'acquirente del fabbricato), sebbene sia fondata sul differente rilievo della nullità dell'avviso basato sulle sole stime Omi non accompagnate da altri elementi probatori (cfr. pag. 5 della

detta sentenza).

Invero, il principio ricavabile dall'art. 1306, comma 2, c.c. per il quale il condebitore in solido può opporre al creditore il giudicato intervenuto tra quest'ultimo e altro condebitore solidale, si applica anche in materia tributaria (Sez. 5, Sentenza n. 33095 del 16/12/2019). Pertanto nel processo tributario, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto decisivo comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto già accertato e risolto, anche laddove il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle costituenti lo scopo ed il *petitum* del primo (Sez. 5, Ordinanza n. 13152 del 16/05/2019).

Del resto, nel giudizio di cassazione il giudicato esterno - il cui accertamento ha carattere pubblicistico ed ha ad oggetto questioni assimilabili a quelle di diritto, anziché di fatto - è, al pari del giudicato interno, rilevabile d'ufficio, non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito, ma anche nel caso in cui, come nella fattispecie in esame, si sia formato successivamente alla sentenza impugnata (Sez. 3, Sentenza n. 11754 del 15/05/2018).

Né potrebbe sostenersi, in senso contrario, che l'avviso in esame era fondato non solo sui valori OMI, ma anche su una proposta conciliativa formulata dall'Ufficio (e ritenuta congrua dalla CTP) alla contribuente in sede di accertamento con adesione (peraltro, non perfezionatosi), con la quale sarebbero stati eliminati gli errori di superficie. Invero, tale proposta non integra, all'evidenza, gli estremi di un ulteriore elemento di riscontro dei dati OMI, di per loro insufficienti, essendosi limitata ad eliminare, come detto, alcuni errori materiali presenti nell'originario avviso.

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta la violazione o falsa

applicazione degli artt. 51, co. 3, e 52 del dPR n. 131/1986, per non aver la CTR considerato che la rettifica di maggior valore era fondata unicamente sulle stime elaborate dall'OMI, che invece, possono condurre solo ad indicazioni di valori di larga massima.

4. Con il quarto motivo la ricorrente si duole della violazione o falsa applicazione dell'art. 24 l. n. 88/2009, per non aver la CTR considerato che le stime statistiche elaborate dall'OMI non sono da sole idonee a fondare un accertamento di maggior valore in ragione del loro recepimento tramite il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27.7.2007, essendo quest'ultimo rimasto privo di efficacia normativa all'esito dell'entrata in vigore dell'art. 24 della l. n. 88/2009.

4.1. I due motivi, da trattare, siccome strettamente connessi, congiuntamente, restano assorbiti nell'accoglimento del precedente.

Nell'ottica di integrare quanto dedotto nell'analisi del secondo motivo, va qui aggiunto che anche di recente questa Sezione ha ribadito che, nell'ipotesi di contestazione di maggiori ricavi derivanti dalla cessione di beni immobili, la reintroduzione, con effetto retroattivo, della presunzione semplice, ai sensi dell'art. 24, comma 5, della l. n. 88 del 2009 (legge comunitaria 2008), che ha modificato l'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, sopprimendo la presunzione legale (relativa) di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene, introdotta dall'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006, conv. in l. n. 248 del 2006, non impedisce al giudice tributario di fondare il proprio convincimento su di un unico elemento, purché dotato dei requisiti di precisione e di gravità, elemento che non può, tuttavia, essere costituito dai soli valori OMI, che devono essere corroborati da ulteriori indizi, onde non incorrere nel divieto di *presumptio de presunto* (Sez. 5, Ordinanza n. 2155 del 25/01/2019; cfr., in passato, Sez. 5, Sentenza n. 9474 del 12/04/2017).

In particolare, in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione non può essere fondato esclusivamente sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore del bene risultante delle

quotazioni OMI pubblicate sul sito web dell'Agenzia delle entrate, atteso che queste non costituiscono fonte di prova del valore venale in comune commercio, il quale può variare in funzione di molteplici parametri (quali l'ubicazione, la superficie, la collocazione nello strumento urbanistico), limitandosi a fornire indicazioni di massima e dovendo, invece, l'accertamento essere fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti (Sez. 5, Sentenza n. 21813 del 07/09/2018).

In definitiva, le quotazioni OMI, risultanti dal sito web dell'Agenzia delle Entrate, ove sono gratuitamente e liberamente consultabili, non costituiscono fonte tipica di prova, ma strumento di ausilio ed indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa, sicché, quali nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza, utilizzabili dal giudice ai sensi dell'art. 115, comma 2, c.p.c., sono idonee solamente a "condurre ad indicazioni di valori di larga massima" (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25707 del 21/12/2015).

Orbene, nel caso di specie, non risulta che l'Ufficio abbia integrato le dette valutazioni con altri elementi di valenza almeno indiziaria, sicché deve ritenersi che non abbia assolto l'onere probatorio su di esso gravante.

Alla stregua di quanto precede, nessuna rilevanza può attribuirsi al valore di mera perizia di parte della relazione depositata dalla contribuente al fine di dimostrare la corretta valutazione del bene in sede di stipula dell'atto di vendita.

5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia la nullità della sentenza per omessa e/o apparente motivazione, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 4), c.p.c., e l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5), c.p.c., per non aver la CTR in alcun modo preso in considerazione il valore della perizia redatta dagli esperti del settore e rilevato l'errore dell'Ufficio sulla determinazione della superficie dell'immobile compravenduto.

5.1. Il motivo resta assorbito nell'accoglimento dei precedenti.

6. In definitiva, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel

merito nel senso di accogliere l'originario ricorso della contribuente.
Le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo, laddove sussistono giusti motivi per compensare le spese relative ai gradi di merito.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente; compensa le spese relative ai gradi di merito e condanna la resistente al rimborso delle spese del presente grado di giudizio, che liquida in complessivi euro 12.000,00, oltre accessori come per legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 6.7.2020.

Il Presidente

Dott. Onorizio De Masi



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi: 06 NOV 2020

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante