



01728.18

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

*TRIBUNUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R. G. N. 28980/2012

Dott. CAMILLA DI IASI - Presidente - Cron. *1728*
 Dott. ORONZO DE MASI - Consigliere - Rep.
 Dott. LIANA MARIA TERESA ZOSO - Consigliere - Ud. 22/11/2017
 Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Rel. Consigliere - CC
 Dott. ENRICO CARBONE - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 28980-2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -**contro**

(omissis) , (omissis) SRL, (omissis)
 (omissis), (omissis) SRL, elettivamente
 domiciliati in (omissis) , presso lo
 studio dell'avvocato (omissis) , che li
 rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis)
 (omissis);

- **controricorrenti** -

avverso la sentenza n. 68/2012 della COMM.TRIB.REG. di
VENEZIA, depositata il 27/09/2012;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 22/11/2017 dal Consigliere Dott. GIACOMO
MARIA STALLA;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero in
persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.
TOMMASO BASILE che ha chiesto il rigetto del ricorso.



Rilevato che:

§ 1. L'agenzia delle entrate propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 68/29/12 del 27 settembre 2012 con la quale la commissione tributaria regionale del Veneto - in accoglimento dell'appello dei contribuenti ed in rigetto dell'appello incidentale dell'amministrazione finanziaria - ha disposto l'annullamento integrale dell'avviso di rettifica e liquidazione, per imposte di registro ed ipocatastali, notificato a (omissis) e (omissis), nonché ad (omissis) Srl ed (omissis) (omissis) Srl, in relazione ad atto notarile 31 gennaio 2008; atto notarile con il quale i primi avevano venduto alle seconde un terreno in Comune di (omissis), in parte edificabile ed in parte zona di rispetto stradale e fluviale, al prezzo dichiarato di euro 900.000,00.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che: - legittimo, ex art.14 d.lgs. 546/92, fosse l'intervento adesivo in primo grado delle due società acquirenti; - illegittimo fosse l'avviso impugnato, perché facente riferimento ad un maggior valore venale della porzione edificabile del compendio immobiliare compravenduto (euro 2.637.250,00) basato sulla comparazione con atti di trasferimento concernenti, in realtà, terreni oggettivamente difformi da quello in verifica; - tale difformità, in particolare, era stata appurata anche dal consulente tecnico d'ufficio designato in primo grado il quale, nell'attribuire al compendio il valore complessivo di euro 973.606,15, aveva rilevato che gli atti assunti in comparazione riguardavano terreni (pur ricadenti nella stessa zona di destinazione urbanistica) diversi da quello in rettifica, perché già urbanizzati.

Resistono con unico controricorso i contribuenti.

Il Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

§ 2.1 Con l'unico motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art.360, 1^a co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione dell'articolo 51, terzo comma, d.P.R. 131/86. Per avere la commissione tributaria regionale annullato integralmente l'avviso opposto per asserita violazione della norma in esame, nonostante che: - quest'ultima non fosse stata violata dall'amministrazione finanziaria, la quale aveva assunto a riferimento terreni edificabili nelle stesse condizioni, ed ubicati in zone



contigue; - in ogni caso, il giudice regionale fosse tenuto ad una pronuncia sostitutiva di determinazione, nel merito, dell'effettivo valore venale del terreno, eventualmente nella considerazione altresì dell'incidenza percentuale dei costi di urbanizzazione (calcolati dal consulente tecnico d'ufficio in primo grado, e non contestati).

§ 2.2 Il motivo è infondato.

La commissione tributaria regionale ha rilevato - con valutazione fattuale non sindacabile nella presente sede di legittimità, tanto più in assenza di censura motivazionale ex art.360, 1^a co. n. 5 cod.proc.civ. - che l'amministrazione finanziaria, sulla quale gravava il relativo onere nella sua veste di attrice in senso sostanziale, non aveva fornito la prova del maggior valore accertato, rispetto a quello dichiarato dalle parti contraenti.

In particolare, si desume dal ragionamento del giudice di appello che tale prova era stata, in avviso, 'offerta' dall'amministrazione finanziaria attraverso la comparazione di valore con terreni asseritamente simili. Come accertato dal consulente tecnico d'ufficio, tuttavia, tale prova non poteva sortire alcun effetto dimostrativo a sostegno della rettifica di valore, in quanto i terreni presi a comparazione e riferimento non potevano oggettivamente ritenersi in condizione analoga raffrontabile con quella del compendio immobiliare dedotto in giudizio. Ciò, segnatamente, a causa del fatto che quest'ultimo - a differenza dei terreni assunti a comparazione dall'agenzia delle entrate - non erano stati fatti oggetto di alcun intervento di urbanizzazione.

Inoltre, soggiunge il giudice di merito, "*assolutamente incongruo*" risultava "*il tentativo dell'ufficio di fornire, in sede di contenzioso, gli elementi giustificativi della propria pretesa*".

Orbene, in tale situazione appare corretta la decisione del giudice territoriale di annullare l'avviso di accertamento opposto; e ciò per la fondamentale ragione che l'amministrazione finanziaria: - non era legittimata a mutare, in fase contenziosa, i presupposti della maggiore imposizione, così come indicati nell'atto impugnato; - non aveva provato (attraverso i parametri di cui all'art. 51 d.P.R. 131/86) che il compendio immobiliare in questione avesse un valore venale superiore al prezzo dichiarato dai contraenti.



Conclusione, quest'ultima, anch'essa rientrante nella delibazione valutativa discrezionale del giudice di merito; pur a fronte di una consulenza tecnica d'ufficio che quest'ultimo elemento, seppure in misura alquanto modesta e nemmeno lontanamente riconducibile al valore accertato, riteneva di poter rettificare in aumento.

Né la censura può trovare accoglimento sotto il profilo che la commissione tributaria regionale, pur dopo aver ritenuto infondato il maggior valore accertato dall'ufficio, avrebbe comunque dovuto stabilire - essa stessa - il valore venale da porre a base imponibile dell'imposta di registro sul trasferimento.

E' vero che il giudizio tributario non ha natura esclusivamente impugnatoria e di legalità formale, bensì di 'impugnazione-merito'; con la conseguenza che spetta al giudice tributario il potere (dovere) di stabilire i limiti quantitativi di fondatezza della pretesa impositiva emergenti in giudizio, così da adottare - se del caso - una pronuncia sostitutiva sulla sussistenza ed entità dei presupposti del rapporto tributario.

Va però considerato che quest'attività di valutazione nel merito trova fondamento e limite - da un lato - nell'atto impositivo impugnato (non può il giudice tributario prendere in esame elementi diversi da quelli dedotti dall'amministrazione finanziaria, a sostegno della propria pretesa, in tale atto); e - dall'altro - nella regola generale dell'onere della prova e nei caratteri di indipendenza e terzietà che deve connotare la giurisdizione tributaria (non può il giudice tributario ricercare d'ufficio prove in luogo della parte che ne sarebbe onerata, e nemmeno può sostituirsi all'amministrazione nella individuazione degli elementi costitutivi del rapporto d'imposta).

Va dunque confermato, in linea generale, che (Cass. 10816/02, così Cass. 18826/06): *"in tema di accertamento di maggior valore, ai fini dell'imposta di registro, le Commissioni tributarie, oltre alla possibilità di confermare o annullare l'atto dell'amministrazione, in caso di errore o di difetto di prova, hanno anche il potere di ritoccare la stima operata dall'Ufficio. Ne consegue che, ove la Commissione si sia avvalsa di tale potere, ed abbia - pertanto - ritenuto assolto l'onere probatorio incombente sull'amministrazione, il contribuente non può più dolersi del ragionamento*



svolto dall'Amministrazione nell'avviso di accertamento ma deve sindacare l'esattezza e la congruità solo di quello svolto dal giudice nella motivazione della sua decisione"

Tuttavia, questa funzione di revisione e rideterminazione del *quantum* dovuto non può spingersi fino al punto da sopperire all'accertata carenza di prova del credito tributario.

Né potrebbe l'amministrazione finanziaria fondatamente lamentare che il giudice tributario non abbia esercitato i propri poteri istruttori d'ufficio al fine - non di eccezionalmente integrare, ovvero di vagliare tecnicamente la prova offerta, sempre nei limiti dei fatti dedotti in giudizio - bensì di operare *ex novo* tale rideterminazione, posto che: *"in tema di contenzioso tributario, l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, dev'essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost., il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori: tale potere, pertanto, può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettiva situazione di incertezza, al fine d'integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti, e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia"* (Cass. 24464/06); nonché: *"in tema di contenzioso tributario, l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che prevede la possibile acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, è norma eccezionale, la quale preclude al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori in un processo a connotato tendenzialmente dispositivo"* (Cass. 14960/10; 18976/07; 955/16 ed altre).

Nel caso di specie, la commissione tributaria regionale ha dunque fatto buon governo di tali principi, là dove ha annullato *in toto* l'avviso di accertamento opposto, una volta constatato - dopo che era stata disposta consulenza tecnica d'ufficio - che non era emersa prova alcuna di materia rettificabile da parte dell'amministrazione finanziaria; risultando il prezzo di trasferimento dichiarato in atto sostanzialmente coincidente con il valore venale attribuibile al compendio immobiliare ex art.51 d.P.R. 131/86 cit..

Pqm



La Corte

- rigetta il ricorso;
- condanna parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di cassazione, che liquida in euro 7.300,00; oltre rimborso forfettario spese generali ed accessori di legge.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 22 novembre 2017.

Il Presidente
Camilla Di Iasi


Il Direttore Amministrativo
Dott. Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL,24 GEN. 2018.....

Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 24 gennaio 2018

La presente copia si compone di 7 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92