

Ordinanza

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate ricorre contro i contribuenti nominati in epigrafe per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, confermando la sentenza di primo grado, ha annullato l'avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro relativa alla vendita di un terreno effettuata nel marzo 2004. Con tale avviso L'Ufficio aveva rettificato il valore del terreno venduto sulla base della comparazione con il prezzo praticato in altro contratto di compravendita concluso nel dicembre 2003 tra altri venditori e la stessa acquirente per un terreno simile. La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto nullo l'avviso di rettifica per violazione dell'art. 52, comma 2 bis, D.P.R. n. 131/86, in quanto al medesimo non era stato allegato il contratto di compravendita utilizzato dall'Ufficio a fini comparativi, né di tale atto era stato riprodotto il contenuto essenziale nella motivazione dell'avviso stesso. Il ricorso dell'Agenzia delle entrate si fonda su tre motivi. Il contribuente si sono costituiti con controricorso. All'esito del deposito della relazione ex art. 380 bis c.p.c. la causa è stata discussa nell'adunanza del 16.1.13, per la quale i contribuenti hanno depositato memoria difensiva.

Motivi della decisione

Col primo motivo, riferito alla violazione e falsa applicazione di legge, la ricorrente censura la violazione degli artt. 51, comma 1 e 52, commi 2 e 2 bis, D.P.R. n. 131/86, nonché dell'art. 7, L. n. 212/2000, in cui la sentenza gravata sarebbe incorsa ritenendo che l'Ufficio, quando proceda alla rettifica del valore di un immobile ai fini dell'imposta di registro, comparando tale valore al prezzo di trasferimento di altro immobile di analoghe caratteristiche, deve allegare all'avviso di rettifica il contratto di trasferimento posto a base della comparazione. Il motivo è infondato. Secondo la difesa erariale, nel caso di rettifica del valore di un immobile, ai fini dell'imposta di registro, basata sulla comparazione con il prezzo risultante da altro atto relativo ad immobile analogo, non sarebbe necessario allegare all'avviso di rettifica l'atto utilizzato per la comparazione, essendo invece sufficiente che l'avviso di accertamento indichi il criterio astratto su cui esso si fonda (vale a dire la comparazione tra immobili di analoghe caratteristiche) e dia le specificazioni in concreto necessarie per la difesa del contribuente e la delimitazione dell'ambito delle ragioni deducibili in fase contenziosa (vale a dire l'indicazione degli estremi dell'atto assunto quale termine di comparazione e la specificazione

delle caratteristiche ritenute analoghe). Tale assunto è errato, perché la menzione del criterio astratto su cui si fonda la rettifica e la specificazione degli estremi dell'atto assunto quale termine di comparazione, con l'indicazione delle caratteristiche che lo renderebbero analogo a quello oggetto di tassazione, soddisfano l'onere di motivare l'avviso di rettifica, ossia di indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche del medesimo, ma non sollevano l'Ufficio dal diverso ed ulteriore onere di allegare, ove la motivazione abbia un contenuto comparativo, l'atto assunto quale termine di comparazione. Quest'ultimo infatti, proprio perché assunto quale termine di comparazione, è un atto al quale la motivazione dell'atto impositivo "fa riferimento", ai sensi e per gli effetti dell'art. 52, comma 2 bis, D.P.R. n. 131/86, e, pertanto, deve essere allegato all'avviso, a meno che nella motivazione dell'avviso stesso non ne sia riprodotto il contenuto essenziale (circostanza, questa, non dedotta nel mezzo di gravame). La giurisprudenza richiamata nel ricorso della difesa erariale non è quindi pertinente ai fini della decisione del presente ricorso, perché altro è l'onere di motivare (che questa Corte ha più volte affermato potersi soddisfare "mediante l'enunciazione del criterio astratto in base al quale è stato rilevato il maggior valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa e per delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa", cfr. sent. 25624/06, 1218/11, 9187/11, 6914/11) altro è, quando la motivazione faccia riferimento ad un atto non conosciuto da parte del contribuente, l'onere di allegare quest'ultimo all'atto impositivo (o, alternativamente, di riprodurne il contenuto essenziale nell'atto impositivo; si veda, in argomento, Cass. 6914/11, sopra citata, che ha ritenuto correttamente motivato l'atto con cui l'Ufficio aveva rettificato, ai fini dell'imposta di registro e dell'INVIM, il valore di un immobile dichiarato in un contratto di compravendita, richiamando in comparazione altro atto di cessione di bene, ritenuto della stessa natura, "senza allegarlo integralmente, ma riportandone soltanto alcuni stralci significativi").

Con il secondo motivo riferito alla falsa applicazione di legge (art. 52, comma 2 bis, D.P.R. n. 131/86 e art. 7, L. n. 212/2000), la ricorrente censura la sentenza gravata per aver ritenuto che l'avviso di accertamento impugnato non riproducesse il contenuto essenziale dell'atto di trasferimento adottato per la comparazione su cui si basava la rettifica. Il motivo è inammissibile, perché non pertinente alla *ratio decidendi* della sentenza gravata; questa infatti non nega, in linea di diritto, che, quando un avviso di accertamento faccia riferimento ad un altro atto non conosciuto dal contribuente, l'allegazione di quest'ultimo all'avviso sia surrogabile con la riproduzione del relativo contenuto essenziale nella motivazione dell'avviso stesso; ma statuisce, con accertamento in fatto non censurabile se non sotto il profilo del vizio di motivazione, che nell'avviso impugnato non risultava adeguatamente riprodotto il contenuto essenziale del contratto assunto come base di comparazione del prezzo del terreno oggetto di rettifica fiscale. Con terzo motivo, riferito all'art. 360 n. 5, c.p.c., la difesa erariale censura la sentenza gravata

lamentandone l'insufficiente motivazione sul fatto decisivo e controverso della "(in)sussistenza in concreto dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto". Anche il terzo motivo va disatteso. In effetti, come sottolinea la difesa della contribuente nella memoria ex art. 380 bis c.p.c., la censura è estranea alla *ratio decidendi* della sentenza gravata, perché questa si fonda sulla illegittimità formale dell'atto impositivo (per difetto dell'allegazione documentale prescritta dall'ultima parte dell'art. 7, comma 1, L. n. 212/2000), mentre la censura concerne l'omessa motivazione su fatti rilevanti ai fini del giudizio sulla fondatezza sostanziale della pretesa erariale, ossia, in particolare, sulla correttezza della comparazione operata per la determinazione del valore dei beni oggetto dell'atto tassato (vedi la penultima pagina del ricorso, ultimo cpv.: "deve ritenersi assolutamente insufficiente la motivazione data dalla Commissione Tributaria Regionale in punto di insussistenza dei presupposti per un giudizio comparativo tra gli immobili in questione ...). Il motivo non coglie dunque nel segno, giacché la sentenza gravata non è arrivata pronunciarsi sul merito della pretesa impositiva, né, quindi, ha motivato sulla sussistenza dei presupposti del giudizio comparativo operato dall'Ufficio, ma ha annullato l'avviso di rettifica perché emesso in violazione delle regole che ne disciplinano la motivazione.

Il ricorso va quindi rigettato.

Le spese del giudizio di cassazione si compensano.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di cassazione.