

Civile Ord. Sez. 5 Num. 27128 Anno 2020

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: STALLA GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 27/11/2020

**ORDINANZA**

sul ricorso 6037-2014 proposto da:

AIROLDI MAURO,

, elettivamente domiciliati in ROMA, Piazza Cavour presso la cancelleria della Corte di Cassazione, rappresentati e difesi dall'avvocato FABIO PACE;

**- ricorrenti -**

**contro**

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

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 139/2013 della COMM.TRIB.REG.

di TORINO, depositata il 15/07/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 17/09/2020 dal Consigliere Dott. GIACOMO MARIA STALLA;

lette le conclusioni scritte del pubblico ministero in persona del sostituto procuratore generale dott. De

MATTEIS che ha chiesto accogliersi il terzo motivo *È Ognato do ito*

Assorbiti i restanti. Conseguenze di legge;



### Fatti rilevanti e ragioni della decisione.

**§ 1.** ed altri propongono sette motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 139/36/13 del 15 luglio 2013, con la quale la commissione tributaria regionale del Piemonte, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di rettifica e liquidazione loro notificato in recupero di maggiore imposta di registro ed ipo-catastale, con sanzioni. Ciò con riguardo al rogito notarile registrato il 6 febbraio 2009, con cui essi avevano venduto un compendio immobiliare in Busto Arsizio, asseritamente fatiscente, privo di impianti e di completa copertura. In relazione a tale compendio, l'amministrazione finanziaria aveva accertato, a fronte del valore dichiarato in atto di euro 318.137,47, un valore venale effettivo di euro 750.000,00, così come risultante dal rogito con il quale, in pari data, lo stesso compendio immobiliare era stato ulteriormente trasferito a terzi.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: - in sede di procedura di accertamento con adesione, i contribuenti avevano allegato un contratto preliminare di compravendita del 2001 attestante la pattuizione dello stesso prezzo di trasferimento (pari a 616 milioni di 'vecchie' lire) poi indicato nell'atto definitivo, ma tale contratto preliminare non rilevava nella specie, perché non registrato, privo di data certa e neppure menzionato nell'atto di vendita oggetto di rettifica; - correttamente, ex art. 51 d.P.R.131/86, l'amministrazione finanziaria aveva desunto l'effettivo valore venale del bene sulla base dell'atto con il quale quest'ultimo era stato, nello stesso giorno, alienato a terzi: *"non è concepibile che il valore d'acquisto dichiarato sia inferiore alla metà di quello di vendita, soltanto dopo il trascorrere di un tempo brevissimo"*.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

I ricorrenti hanno depositato memoria.

**§ 2.1** Con il *primo motivo* di ricorso si lamenta - ex art.360, 1<sup>^</sup> co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli artt. 51 d.P.R.131/86, 2697 cod.civ., 115 e 167 cod.proc.civ.. Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto di desumere il valore venale degli immobili in questione sulla base dell'atto con il quale questi ultimi erano stati, lo stesso giorno del rogito rettificato, alienati a terzi, nonostante che non vi fossero i presupposti della comparazione, in quanto l'atto rettificato riproduceva un contratto preliminare relativo alla sola componente immobiliare (costituita da ruderi), mentre l'atto assunto a comparazione aveva ad oggetto tale componente immobiliare con l'aggiunta del progetto edificatorio e di ristrutturazione nonché della relativa concessione edilizia (elementi sopravvenuti negli anni).



Con il *secondo motivo* di ricorso si lamenta analoga violazione di legge, poiché la comparazione con immobili simili non poteva limitarsi ad un unico atto (per giunta concernente un immobile diverso), richiedendo invece la pluralità dei termini di riferimento.

Con il *terzo motivo* di ricorso si lamenta 'omessa o insufficiente motivazione su un punto controverso per il giudizio', come di seguito indicato.

Con il *quarto motivo* di ricorso si deduce - per l'ipotesi in cui si ritenesse applicabile anche al ricorso per cassazione contro sentenze del giudice tributario la nuova formulazione ex art.360, 1<sup>a</sup> co. n. 5 cod.proc.civ. - 'omesso esame' circa un fatto decisivo per il giudizio, costituito dal decesso (9 novembre 2003) di uno degli stipulanti del contratto preliminare citato, con conseguente certezza di data e sua opponibilità al fisco, ex art.2704 cod.civ., quantomeno da quest'ultimo momento.

Con il *quinto motivo* di ricorso si deduce violazione di legge sotto l'ulteriore profilo del mancato rilievo del fatto che del contratto preliminare, opponibile in quanto avente data certa per morte di uno degli stipulanti, si faceva invece seppur indiretta menzione nell'atto di compravendita rettificato, nel quale si dava infatti conto dell'avvenuto versamento da parte dell'acquirente di un acconto o caparra di ammontare identico a quello evidenziato nel preliminare.

Con il *sesto ed il settimo motivo* di ricorso si lamenta - ex art.360, 1<sup>a</sup> co. n. 5 cod.proc.civ., 'vecchia' e 'nuova' formulazione - 'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione' ovvero 'omesso esame' del fatto decisivo costituito dal valore di mercato del compendio immobiliare; di per sé non desumibile dal successivo trasferimento in pari data, in quanto atto 'unico' e relativo ad un oggetto immobiliare diverso.

**§ 2.2** Il ricorso è infondato in tutti i motivi nei quali si articola.

Il dato normativo di fondo va individuato nell'art.43, co. 1<sup>a</sup>, lett.a) d.P.R.131/86, secondo il quale: "*La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita: a) per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali del valore del bene o del diritto alla data dell'atto ovvero, per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione, alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi; (...)*".

Correttamente, pertanto, l'imposta di registro ed ipocatastale è stata nella specie determinata sulla base del valore che l'immobile aveva al momento, non già del contratto preliminare, ma del contratto definitivo ('data dell'atto'). Era infatti con il contratto definitivo, e soltanto con questo, che si producevano gli effetti traslativi reali espressivi del trasferimento di ricchezza oggetto della tassazione di registro; là dove, al contrario, il contratto preliminare non poteva sortire che effetti meramente



obbligatori di *facere*, appunto riferibili alla successiva stipulazione del contratto definitivo.

Si è in proposito affermato, in fattispecie del tutto sovrapponibile alla presente: *"La tesi secondo cui l'Ufficio finanziario avrebbe dovuto determinare il valore del bene tenendo conto del prezzo indicato nel preliminare risalente al 2000, piuttosto che al momento della stipula del contratto definitivo avvenuta nel 2007, è infondata, atteso che il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, comma 1, lett. a), dispone chiaramente che nel caso di contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, il valore del bene va calcolato alla data dell'atto di trasferimento, momento che si realizza, in ipotesi di contratto preliminare, al momento della stipula del contratto definitivo (e, nel caso di esecuzione forzata dell'obbligo di concludere il contratto, dal passaggio in giudicato della sentenza costitutiva)"*.

Da qui l'enunciazione del seguente principio di diritto, perfettamente calzante al caso in esame: *"In tema di imposta di registro, il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 43, comma 1, lett. a), prevede che, nel caso di contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, il valore del bene deve essere calcolato alla data dell'atto traslativo, sicchè nel caso di contratto preliminare di compravendita il valore del bene deve essere calcolato con riferimento al valore venale in comune commercio dell'immobile al momento della stipula del contratto definitivo"*.

Questo orientamento, così ribadito da Cass.n. 6173/17, era già stato più volte affermato con riguardo sia alla pura consecuzione contrattuale 'preliminare-definitivo', sia all'intervento, in tale rapporto di consecuzione, di sentenza costitutiva degli effetti del preliminare inadempito ex articolo 2932 cod.civ. (Cass.nn.18525/10; 22847/10; 24807/14; 20303/16 ed altre).

Il principio di diritto di cui va fatta qui applicazione vale dunque ad escludere qualsivoglia rilevanza agli accordi sul prezzo contenuti nel contratto preliminare, dal momento che la base imponibile dell'imposta deve appunto fare riferimento *ex lege* al dato obiettivo del valore venale del bene al momento del trasferimento, indipendentemente dal prezzo pattuito dalle parti nel preliminare, e dalla sua vincolatività obbligatoria (tra le parti soltanto) nella determinazione del contenuto contrattuale definitivo.

Ciò rende del tutto non pertinenti quei motivi di ricorso per cassazione (terzo, quarto, quinto) che rimproverano alla Commissione Tributaria Regionale di non aver rilevato l'efficacia e l'opponibilità all'amministrazione finanziaria, ex art.2704 cod.civ., del suddetto preliminare; posto che, così facendo, i contribuenti attribuiscono rilevanza decisoria imprescindibile ad un elemento di causa (appunto il prezzo-valore del preliminare) in realtà del tutto ininfluente.



Sicché il contratto preliminare andava effettivamente trascurato ai fini del contendere, ma non perché privo di data certa ovvero non menzionato nel definitivo, quanto - più in radice - perché irrilevante ai fini della normativa fiscale, stante la sua inidoneità a sortire effetto traslativo alcuno.

Venendo ora alla concreta determinazione del valore attribuibile al compendio immobiliare al momento dell'atto definitivo, sono gli stessi contribuenti a riconoscere che - in tale momento - il compendio stesso non veniva alienato in quanto tale (cioè come 'rudere'), bensì in quanto nel frattempo dotato di un progetto di ristrutturazione debitamente licenziato; dunque, con l'incremento di valore ad esso così riconducibile.

Sul punto, correttamente la Commissione Tributaria Regionale ha fatto riferimento estimativo al rogito notarile, registrato in pari data dell'atto rettificato, con il quale l'acquirente ritrasferiva a terzi lo stesso compendio immobiliare.

Quando la Commissione Tributaria Regionale afferma che *"non è concepibile che il valore d'acquisto dichiarato sia inferiore alla metà di quello di vendita, soltanto dopo il trascorrere di un tempo brevissimo"*, esprime in realtà una vera e propria ratio decisoria che trae esauriente convincimento proprio dal valore attribuito dalle parti allo stesso bene ed in pari data. Il che non contrasta con i criteri (che anzi attua) di determinazione del valore degli immobili di cui al terzo comma dell'articolo 51 d.P.R.131/86, il quale fa appunto riferimento alla comparazione con atti traslativi aventi riguardo, tra il resto, agli stessi beni, nonché ad ogni altro elemento utile di valutazione.

Univoca, del resto, è stata dal giudice di merito ritenuta la valutazione comparativa desumibile dal successivo trasferimento il quale, ancorché 'unico', presentava connotati determinativi di assoluta pregnanza e significatività.

Ciò vale dunque ad escludere l'accoglibilità anche dei restanti motivi di ricorso.

Le spese vengono poste a carico dei ricorrenti in ragione di soccombenza.

**PQM**

La Corte

- rigetta il ricorso;
- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in euro 4100,00, oltre spese prenotate a debito;
- v.to l'art. 13, comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla L. 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 quinta sezione civile in data 17 settembre 2020.