Cass. 7.7.2025 n. 18512

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al n. 22793/2020 R.G., proposto

DA

Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata (indirizzo pec per le notifiche e le comunicazioni: ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it);

CONTRO

B. V., rappresentata e difesa dall'Avv. [omissis], con studio in Sanremo (IM), elettivamente domiciliata presso l'Avv. [omissis], con studio in Roma (indirizzi p.e.c. per le notifiche e le comunicazioni: [omissis]), giusta procura in allegato al contro ricorso di costituzione nel presente procedimento;

CONTRORICORRENTE

E

B.G., B. Ge. e B. Gi.;

INTIMATI

avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per la Liguria il 4 dicembre 2019, n. 1424/01/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 14 maggio 2025 dal Dott. [omissis];

RILEVATO CHE:

1. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per la Liguria il 4 dicembre 2019, n. 1424/01/2019, che, in controversia su impugnazione di avviso di rettifica e liquidazione n. [omissis] del 2 novembre 2015 nei confronti di G. B., Ge. B., V. B. e Gi. B. con riguardo alle maggiori imposte sulle donazioni, ipotecaria e catastale in relazione alla donazione fatta da G. B. ai figli Ge. B., V. B. e Gi. B. della nuda proprietà di immobili ubicati in Bra (CN), tra i quali anche fabbricati collabenti, in catasto con le particelle [omissis] sub. 1 e [omissis] sub. 1 del folio [omissis], e aree di risulta di fabbricati demoliti, in catasto con le particelle [omissis] e [omissis] del folio [omissis] (queste ultime sprovviste di rendita), rettificandosene il valore complessivo dichiarato da € 390.000,00, di cui € 10.000,00 per i fabbricati collabenti, ad € 1.192.032,00, nonostante la richiesta di valutazione automatica per gli immobili provvisti di rendita ex art. 34 del DLgs. 31 ottobre 1990, n. 346, la cui sommatoria corrispondeva ad un totale di € 373.051,16, ha accolto l'appello proposto da G. B., Ge. B., V. B. e Gi. B. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Imperia il 4 aprile 2019, n. 189/01/2019, con compensazione delle spese giudiziali.

2. La Commissione tributaria regionale ha riformato la decisione di prime cure - che aveva respinto il ricorso originari o dei contribuenti - sul presupposto che: «Con l'atto a rogito Notaio [omissis] Rep. n.

[omissis] registrato a Sanremo il 27/12/2013 con il n. [omissis] è stata tra l'altro donata da B. G. ai figli Ge., V. e Gi., la nuda proprietà in Bra (CN) di diversi immobili censiti al catasto fabbricati fg. [omissis] tra cui le "unità collabenti" ai mapp. [omissis] e [omissis] e tre fabbricati rurali demoliti censiti al catasto terreni fg. [omissis] mapp. [omissis]. Sempre nello stesso atto, punto 3 della prima donazione, è riportata la seguente dichiarazione:

«Ai fini fiscali, i comparenti, attribuiscono a quanto oggetto della presente donazione il valore di euro 390.000,00 ... di cui euro 10.000,00 riferiti ai fabbricati collabenti. Risulta pertanto evidente che se è vero che nell'atto è stato dichiarato in euro 390.000,00 il valore complessivo dei beni sia provvisti che sprovvisti di rendita catastale, altrettanto è vero che è stato dichiarato in euro 10.000,00 il valore dei beni sprovvisti di rendita, rendendo così agevole determinare, per sottrazione, che ai beni provvisti di rendita è stato attribuito il valore di euro 380.000,00.

Poiché la sommatoria delle rendite catastali, in applicazione dei criteri stabiliti dall'art. 34 DLgs. 346/90, comporta un valore catastale di 373.051,16 inferiore al valore dichiarato, l'Agenzia delle Entrate non avrebbe potuto procedere ad accertare il valore di detti beni.

Secondo i Primi Giudici «dall'esame dell'atto di donazione si evince che tra gli immobili indicati in elenco sotto la lettera A) vi sono tre cespiti, [omissis] costituiti da aree di fabbricati rurali demoliti, non censiti e privi di rendita. Di qui la preclusione per la valutazione automatica e l'obbligo di indicazione analitica dei singoli cespiti».

La tesi, a giudizio del Collegio, risulta eccessivamente formalista. Premessa l'inesistenza di obblighi di legge che impongano l'obbligo della dichiarazione in atto di valori analitici, è di tutta evidenza la volontà delle parti di attribuire un valore complessivo di euro 380.000,00 ai beni provvisti di rendita e di euro 10.000,00 a quelli sprovvisti, da ricondursi alle cd. «unità collabenti».

I fabbricati collabenti sono quegli immobili che, in ragione delle loro caratteristiche, o per meglio dire del loro stato di dissesto, non sono produttivi di reddito.

L'articolo 6, comma l, lettera c), del DM 28/1998, li definisce come costruzioni non abitabili o agibili e comunque di fatto non utilizzabili, a causa di dissesti statici, di fatiscenza o inesistenza di elementi strutturali e impiantistici, ovvero delle principali finiture ordinariamente presenti nella categoria catastale, cui l'immobile è censito o censibile, ed in tutti i casi nei quali la concreta utilizzabilità non è conseguibile con soli interventi edilizi di manutenzione ordinaria o straordinaria.

Poiché risulta chiara la volontà delle parti di attribuire ai beni provvisti di rendita un valore leggermente superiore a quello catastale in modo da evitare un accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, è evidente che a tutti gli altri beni sprovvisti di rendita, compresi i tre edifici rurali demoliti, e non solo le unità di cui ai mapp. [omissis] e [omissis], come erroneamente ritenuto dall'Ufficio e dai Primi Giudici, possano rientrare nella definizione di «unità collabenti».

In buona sostanza l'Ufficio ben poteva procedere ad accertare il valore dei beni sprovvisti di rendita, ma gli era precluso l'accertamento nei confronti di quelli che della rendita erano fomiti, che beneficiavano della cd. «valutazione automatica».

3. V. B. ha resistito con controricorso, mentre G. B., Ge. B. e Gi. B. sono rimasti intimati.

4. La controricorrente ha depositato memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c.

CONSIDERATO CHE:

1. Il ricorso principale è affidato ad un unico motivo, col quale si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 34 del DLgs. 30 ottobre 1990, n. 346, con riferimento all'art. 6, comma 1, lettera c), del DM 2 gennaio 1998, n. 28, e degli artt. 51 e 52 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., per essere stata erroneamente ritenuta dal giudice di appello l'operatività, nel caso di specie, del criterio di valutazione automatica in base alle rendite catastali.

Secondo prospettazione della ricorrente: «(...) al fine di evidenziare il vizio in cui è incorsa la pronuncia di secondo grado, giova richiamare i seguenti fatti, pacifici in causa:

- con l'atto di donazione Rep. n. [omissis] registrato a Sanremo in data 27.12.2013, con il n. [omissis] il Sig. B. ha trasferito una pluralità di immobili ai figli attribuendo il valore complessivo di € 390.000, di cui € 10.000 per i beni sprovvisti di rendita, identificati nell'atto di donazione quali "unità collabenti";

- nell'elenco dei beni sprovvisti di rendita risultavano ricompresi gli immobili di cui ai mappali [omissis], accatastati effettivamente quali unità collabenti (F2).

- Nell'elenco di cui alle lettere A e B, allegato all'atto di donazione, concernente gli atti provvisti di rendita, per i quali i contribuenti hanno applicato il sistema di valutazione automatica di cui all'art. 52 TUR, risultavano ricompresi tre immobili (di cui ai mappali [omissis]), sprovvisti di rendita e accatastati quali "Area di fabbricato rurale ora demolito"».

A suo dire: «In realtà, essendo fuori di contestazione la possibilità di ricavare in sottrazione il valore complessivo attribuito ai beni provvisti di rendita, pari a € 380.000, il vizio in cui è incorsa la pronuncia di appello consiste nell'aver erroneamente ricondotto nel novero delle "unità collabenti", per cui i contribuenti avevano effettivamente indicato un valore di € 10.000, gli immobili di cui ai mappali [omissis], ricompresi, nell'atto di donazione, nell'ambito dei beni provvisti di rendita, pur trattandosi di "aree di fabbricato rurale ora demolito", come tali sprovviste di rendita catastale».

1.1 Il predetto motivo è fondato.

1.2 Secondo la sentenza impugnata, «risulta evidente che se è vero che nell'atto è stato dichiarato in euro 390.000,00 il valore complessivo dei beni sia provvisti che sprovvisti di rendita catastale, altrettanto è vero che è stato dichiarato in euro 10.000,00 il valore dei beni sprovvisti di rendita, rendendo così agevole determinare, per sottrazione, che ai beni provvisti di rendita è stato attribuito il valore di euro 380.000,00.

Poiché la sommatoria delle rendite catastali, in applicazione dei criteri stabiliti dall'art. 34 DLgs. 346/90, comporta un valore catastale di 373.051,16 inferiore al valore dichiarato, l'Agenzia delle Entrate non avrebbe potuto procedere ad accertare il valore di detti beni».

1.3 Tuttavia, è erroneo in punto di diritto il passaggio in cui si afferma che: «Poiché risulta chiara la volontà delle parti di attribuire ai beni provvisti di rendita un valore leggermente superiore a quello catastale in modo da evitare un accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, è evidente che a tutti gli altri beni sprovvisti di rendita, compresi i tre edifici rurali demoliti, e non solo le unità di cui ai mapp. [omissis] e [omissis], come erroneamente ritenuto dall'Ufficio e dai Primi Giudici, possano rientrare nella definizione di "unità collabenti"», giacché, così facendo, il valore dei beni sprovvisti di rendita - ricompreso nel totale di € 380.000,00 - verrebbe ad essere ricondotto nel residuo imputabile alle "unità collabenti" di €10.000,00».

1.4 Secondo l'art. 34, commi 5, 6, 6 - bis e 7, del DLgs. 30 ottobre 1990, n. 346, in materia di imposta sulle successioni e donazioni: «5. Non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte

il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi, né i valori della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma dell'art. 14. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria. 6. Per i fabbricati dichiarati per l'iscrizione nel catasto edilizio ma non ancora iscritti alla data di presentazione della dichiarazione della successione la disposizione del comma 5 si applica a condizione:

a) che la volontà di avvalersene sia espressamente manifestata nella dichiarazione della successione;

b) che in allegato alla domanda di voltura catastale, la quale in tal caso non può essere inviata per posta, sia presentata specifica istanza di attribuzione della rendita, recante l'indicazione degli elementi di individuazione del fabbricato e degli estremi della dichiarazione di successione, di cui l'ufficio tecnico erariale rilascia ricevuta in duplice esemplare;

c) che la ricevuta, entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla presentazione della dichiarazione di successione, sia prodotta all'ufficio del registro, il quale ne restituisce un esemplare con l'attestazione dell'avvenuta produzione.

L'ufficio tecnico erariale, entro dieci mesi dalla presentazione dell'istanza di attribuzione della rendita, invia all'ufficio del registro un certificato attestante l'avvenuta iscrizione in catasto del fabbricato e la rendita attribuita; se l'imposta era già stata liquidata in base al valore indicato nella dichiarazione della successione e tale valore risulta inferiore a cento volte la rendita così attribuita e debitamente aggiornata, o al corrispondente valore della nuda proprietà o del diritto reale di godimento, l'ufficio del registro, nel termine di decadenza di cui al comma 3 dell'articolo 27, liquida la maggiore imposta corrispondente alla differenza, con gli interessi di cui al comma 1 dalla data di notificazione della precedente liquidazione e senza applicazione di sanzioni. 6-bis. La disposizione del comma 5 si applica inoltre alle unità immobiliari urbane oggetto di denuncia in catasto con modalità conformi a quelle previste dal regolamento di attuazione dell'articolo 2, commi 1-quinquies e 1 - septies, del DL 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, con riferimento alla rendita proposta, alla sola condizione che la volontà di avvalersene sia espressamente manifestata nella dichiarazione di successione. 7. Ai fini dei commi 5 e 6 le modifiche dei coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi hanno effetto per le successioni aperte dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione dei relativi decreti ministeriali. Le modifiche dei moltiplicatori di settantacinque e cento volte, previste nell'art. 52, comma 5, del testo unico dell'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, operano anche ai fini dei predetti commi e hanno effetto per le successioni aperte dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione del decreto con il quale sono disposte».

Tale disposizione ha una formulazione speculare a quella dell'art. 52, commi 4 e 5, del DPR 26 aprile 1986, n. 131, in materia di imposta di registro, a tenore del quale: «4. Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, né i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli articoli 47 e 48. Ai fini della disposizione del presente comma le modifiche dei coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione dei decreti previsti dagli articoli 87 e 88 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.

597, nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria. 5. I moltiplicatori di settantacinque e cento volte possono essere modificati, in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato, con decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale. Le modifiche hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione del decreto nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data».

1.5 Secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. 5^, 7 giugno 2013, n. 14409, Cass., Sez. 5^, 26 gennaio 2015, n. 1309; Cass., Sez. 5^, 18 aprile 2018, n. 9477; Cass., Sez. 5^, 31 luglio 2018, n. 20245; Cass., Sez. 6^- 5, 2 marzo 2022, n. 6846, Cass., Sez. 6^- 5, 13 maggio 2022, n. 15340), in tema di imposta sulle donazioni, il contribuente che presenti una dichiarazione cumulativa, avente ad oggetto una pluralità di cespiti e intenda avvalersi della disposizione di cui all'art. 52, comma 4, del DPR 26 aprile 1986, n. 131, riguardante l'accertamento della stima dei beni con criterio automatico, ha l'onere di indicarne analiticamente il valore, in modo da consentire all'amministrazione finanziaria di controllare la corrispondenza di ciascuno ai parametri di valutazione automatica;

in difetto di tale indicazione e alla presenza di un unico valore globale, l'amministrazione finanziaria ha il potere di rettifica, attraverso il ricorso al criterio del valore di mercato.

Anche l'espressione «valore o corrispettivo degli immobili» va intesa come «valore o corrispettivo del singolo immobile».

Altrimenti la comparazione tra valore o corrispettivo dichiarato e reddito non potrebbe essere effettuata.

E in caso di atto avente ad oggetto più beni con indicazione cumulativa di valore o corrispettivo sarebbe consentito all'amministrazione finanziaria di verificare se il valore o corrispettivo globale fosse inferiore o uguale o superiore alla somma dei redditi, ma non di verificare anche se il valore o corrispettivo del singolo bene fosse inferiore o uguale o superiore al reddito per esso stabilito.

E così il contribuente, dichiarando un valore complessivo non inferiore alla somma dei redditi catastali, precluderebbe all'amministrazione finanziaria di attribuire al singolo bene il valore reale mediante i poteri di cui all'art. 51 del DPR26 aprile 1986, n. 131, e così di applicare la giusta imposta (Cass., Sez. 6^-5, 2 marzo 2022, n. 6846).

2. La sentenza impugnata non si è uniformata a tale principio, avendo impropriamente ritenuto che l'eccedenza del valore cumulativamente dichiarato per gli immobili muniti di rendita (€ 380.000,00) rispetto al valore nominalmente risultante dall'applicazione della valutazione automatica (€ 373.051,16) precludesse la rettifica del valore anche per le aree di risulta dei fabbricati demoliti (ancorché sprovviste di rendita), che non potevano essere ricomprese nel valore specificamente dichiarato per i soli fabbricati collabenti (€ 10.000,00). Per cui, in sede di accertamento, l'amministrazione finanziaria aveva correttamente stimato tali immobili secondo il valore venale, prescindendo dal valore automatico, che non era applicabile per la carenza di rendita.

3. D'altra parte, le nozioni di "fabbricato demolito" e "fabbricato collabente" indicano situazioni nettamente differenti (anche sul piano catastale).

Difatti, il fabbricato demolito è completamente distrutto, mentre il fabbricato collabente è in stato di degrado, ma non necessariamente distrutto.

Il fabbricato demolito non può essere utilizzato, mentre il fabbricato collabente può essere utilizzato per interventi di ristrutturazione.

Il fabbricato demolito può essere rimosso dal catasto (convertendosi in area urbana o agricola), mentre il fabbricato collabente resta registrato in catasto (come tale).

4. In conclusione, valutandosi la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso principale può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria (ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), della legge 31 agosto 2022, n. 130), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.