



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: 191

Composta da

Dott. Giacomo Maria Stalla	Presidente
Dott. Liberato Paolitto	Consigliere rel.
Dott. Ugo Candia	Consigliere
Dott.ssa Milena Balsamo	Consigliere
Dott.ssa Margherita Libri	Consigliere

Successioni Donazioni Tributi

R.G.N. 773/2022

Ad. 11/03/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 773/2022 R.G. proposto da

██████████ (██████████), rappresentato e difeso dal
prof. avvocato ██████████ ██████████ ██████████

██

– *ricorrente* –

contro

Agenzia delle Entrate (06363391001), in persona del suo Direttore *p.t.*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato
(80224030587), presso i cui uffici, in Roma, via dei Portoghesi n. 12,
ope legis domicilia (ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it);

– *controricorrente* –

avverso la sentenza n. 5925/2021, depositata il 21 giugno 2021, della
Commissione tributaria regionale della Sicilia;

udita la relazione della causa svolta, nella camera di consiglio del 11
marzo 2026, dal Consigliere dott. Liberato Paolitto.



FATTI DI CAUSA

1. – Con sentenza n. 5925/2021, depositata il 21 giugno 2021, la Commissione tributaria regionale della Sicilia ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, così pronunciando in integrale riforma della decisione di prime cure che aveva accolto l'impugnazione di un avviso di liquidazione e rettifica dell'imposta di successione dovuta dal contribuente.

Il giudice del gravame ha considerato che – diversamente da quanto ritenuto dal primo giudice, che aveva incentrato la sua decisione «sulla mancata allegazione degli atti richiamati» - l'atto impositivo risultava correttamente, e congruamente, motivato siccome fondato, oltreché «sul c.d. "metodo comparativo" degli atti citati ma non allegati», anche «su una stima sintetico - comparativa elaborata in base ai valori correnti di mercato, tant'è che nel provvedimento *de quo* veniva fatto espresso riferimento "... agli elementi acquisiti da parte dell'Agenzia del Territorio come meglio specificato nella relazione tecnica di stima prot. [REDACTED] che si condivide e costituisce parte integrante del presente atto ..."; così che gli atti utilizzati a comparazione non andavano necessariamente allegati all'avviso di rettifica «atteso che erano già richiamati nella relazione tecnica di stima che agli stessi si era ispirata.».

2. - [REDACTED] ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di tre motivi, ed ha depositato memoria.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Il secondo ed il terzo motivo di ricorso – il cui congiunto esame va anteposto in relazione alla loro pregiudizialità logico giuridica – espongono le seguenti censure:

1.1 - ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la denuncia di violazione e falsa applicazione del d.lgs. 31 ottobre 1990,



n. 346,, art. 35, comma 2-bis, deducendo, in sintesi, il ricorrente che il giudice del gravame «avrebbe potuto riformare la sentenza impugnata solo dopo aver verificato che in seno alla relazione tecnica di stima redatta dall'Agenzia del Territorio, allegata all'avviso di rettifica e liquidazione originariamente impugnato, fosse stato riprodotto il contenuto essenziale di tutti gli atti richiamati a fini comparativi.»; accertamento che, nella fattispecie, non era stato svolto (secondo motivo);

1.2 – ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 111 Cost., e del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4), sull'assunto che l'eccezione di nullità per difetto di motivazione dell'atto impositivo era stata definita sulla base di una motivazione apparente che, pertanto, non dava conto delle ragioni che giustificavano detta conclusione con riferimento all'omessa allegazione degli atti richiamati (a titolo comparativo) cui (in tesi) si sarebbe ispirata la relazione tecnica di stima (terzo motivo).

2. – I due motivi sono destituiti di fondamento.

3. – Principiando dall'esame del terzo motivo, e come le Sezioni unite della Corte hanno statuito, la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54, d.l. 22 giugno 2012 n. 83, conv. in l. 7 agosto 2012 n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione



apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U., 22 settembre 2014, n. 19881; Cass. Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

Si è, quindi, ripetutamente precisato che deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non renda tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; v., altresì, Cass., 18 settembre 2019, n. 23216; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

3.1 – Nella fattispecie, come anticipato, la motivazione della gravata sentenza si è fatta partitamente carico delle ragioni che ne presidiavano la conclusione raggiunta in punto di contenuto espositivo dell'avviso di rettifica e liquidazione, in specie rimarcando che l'utilizzazione del criterio comparativo risultava mediata, nella fattispecie, da una relazione tecnica allegata all'atto di imposizione.

4. – I rilievi appena svolti somministrano, poi, l'impostazione delle ragioni che danno conto dell'infondatezza anche del secondo motivo.

Il d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 34, comma 3, per quel che qui rileva, dispone nei seguenti termini: «Il valore dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari è determinato dall'ufficio, avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data di apertura della successione,



che hanno avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni fornite dai comuni.».

E detta disposizione, com'è evidente, in buona sostanza riproduce il complessivo portato regolativo che, depurato da varianti lessicali inessenziali, in tema di imposta di registro è offerto dal d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51, comma 3 (v., altresì, il d.lgs. n. 346 del 1990, cit., art. 60).

4.1 – La Corte, proprio con riferimento all'imposta di registro, ha ripetutamente statuito che - assolvendo la motivazione dell'atto alla funzione di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e, al contempo, di consentire l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, - l'obbligo in questione deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto in base al quale la rettifica è stata operata, laddove (solo) nella eventuale fase contenziosa viene in considerazione l'onere dell'Amministrazione di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti fattuali per l'applicazione del criterio prescelto, fase, questa, nella quale il contribuente ha la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri (v. già Cass. Sez. U., 26 ottobre 1988, n. 5783, cui *adde, ex plurimis*, Cass., 8 agosto 2022, n. 24449; Cass., 26 gennaio 2018, n. 1961; Cass., 6 giugno 2016, n. 11560; Cass., 25 marzo 2011, n. 6914; Cass., 1 dicembre 2006, n. 25624; Cass., 12 maggio 2003, n. 7231; Cass., 19 ottobre 2001, n. 12774; Cass., 8 marzo 2001, n. 3419; Cass., 25 luglio 1997, n. 6958; Cass. Sez. U., 4 gennaio 1993, n. 8; Cass. Sez. U., 21 dicembre 1990, n. 12141).



Si è, altresì, precisato, sempre con riferimento alla disposizione di cui all'art. 51, comma 3, cit., che detta norma espone un triplice ordine di presupposti (equiordinati e) legittimanti l'accertamento di maggior valore del bene oggetto di rettifica, in quanto l'avviso di rettifica del valore dichiarato può fondarsi, non solo sul parametro comparativo e su quello del reddito, ma anche su «altri elementi di valutazione», elementi, questi, tra i quali rientra - oltrech  una stima operata dall'Agenzia del territorio (v. Cass., 26 gennaio 2018, n. 1961; Cass., 10 febbraio 2006, n. 2951) - il riferimento alla rendita catastale moltiplicata e rivalutata, alla destinazione, collocazione, tipologia e superficie del bene, allo stato di conservazione, all'epoca di costruzione dell'immobile oggetto di valutazione (v., *ex plurimis*, Cass., 13 novembre 2018, n. 29413; Cass., 24 febbraio 2006, n. 4221; Cass., 18 settembre 2003, n. 13817; Cass., 8 marzo 2001, n. 3419).

4.2 - Come si   gi  rilevato, il giudice del gravame ha condivisibilmente rilevato che, nella fattispecie, il fondo della motivazione dell'atto impositivo risiedeva - piuttosto che nel mero utilizzo del criterio comparativo fondato su distinti atti (pur) indicati - nella sua combinazione con una relazione tecnica che «agli stessi si era ispirata.».

Il che equivale a rilevare che la rettifica risultava, nella fattispecie, fondata - piuttosto che sulla sola considerazione del valore dei terreni desunto da «trasferimenti a qualsiasi titolo ... divisioni e perizie giudiziarie ... che hanno avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni» - su di un «altro elemento di valutazione» (appunto la stima tecnica) che quei dati sottoponeva a specifica valutazione estimativa.

E, come la Corte ha gi  statuito con riferimento all'imposta di registro, l'obbligo della motivazione dell'atto di rettifica   assolto «quando l'Ufficio enunci il "petitum" ed indichi le relative ragioni in



termini sufficienti a definire la materia del contendere, con la conseguenza che va considerato adeguatamente motivato l'avviso di accertamento che rinvii ai dati contenuti in una stima effettuata dall'UTE.» (Cass., 3 dicembre 2014, n. 25559; Cass., 25 marzo 2011, n. 6928).

4.3 – Può, dunque, enunciarsi il seguente principio di diritto: «In tema di imposta di successione, la rettifica di valore dei beni oggetto della dichiarazione presentata dal contribuente è correttamente motivata sulla base di una stima tecnica che sia stata allegata all'atto impositivo, dovendosi considerare legittimamente assolto l'obbligo di motivazione mediante l'enunciazione del criterio astratto in base al quale la rettifica è stata operata, laddove (solo) nella eventuale fase contenziosa viene in considerazione l'onere dell'Amministrazione di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti fattuali per l'applicazione del criterio prescelto, fase, questa, nella quale il contribuente ha la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri.».

5. - Il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., reca la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., assumendo il ricorrente che il giudice del gravame aveva omesso di pronunciare sull'eccezione svolta col ricorso introduttivo, e riproposta nelle controdeduzioni depositate in appello, con la quale l'avviso di rettifica e liquidazione era stato contestato in relazione al (maggior) valore attribuito alle aree che, oggetto di dichiarazione secondo il loro reddito domenicale (d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 34, comma 5), l'atto impositivo aveva (diversamente) considerato come edificabili, così pretermettendo che detti terreni risultavano sottoposti a un vincolo paesaggistico che ne comportava l'inedificabilità.

6. – Questo motivo è fondato e va accolto.



6.1 - Come deduce parte ricorrente, e come del resto risulta dalla stessa gravata sentenza oltrech  dal diretto esame degli atti processuali, la pronuncia di prime cure aveva accolto il ricorso della contribuente in ragione della nullit  dell'avviso di rettifica per difetto di motivazione (per «mancata allegazione degli atti richiamati» in motivazione).

La pronuncia veniva impugnata dall'Agenzia delle Entrate e, nelle depositate controdeduzioni, la parte, odierna ricorrente, riproponeva tutte le eccezioni gi  articolate col ricorso introduttivo, a riguardo, in specie, della determinazione del valore delle superfici oggetto di rettifica e della loro stessa edificabilit  (per la ricorrenza, in specie, di un vincolo paesaggistico).

Il giudice del gravame – in integrale riforma della pronuncia di primo grado – rilevava, quindi, che l'atto impositivo era stato correttamente motivato sulla base della stima tecnica che ne era stata posta a fondamento, epper  non esaminava le questioni che, in effetti, erano state riproposte con riferimento alla rettifica del valore dei terreni.

6.2 – Tanto posto, va rimarcato che, in un siffatto contesto decisorio, venivano in considerazione eccezioni che non erano state «oggetto di alcun esame, diretto o indiretto, ad opera del giudice di prime cure» (Cass. Sez. U., 12 maggio 2017, n. 11799; v., altres , Cass. Sez. U., 24 maggio 2007, n. 12067) e che, pertanto, andavano semplicemente riproposte (in controdeduzioni) davanti al giudice del gravame (d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56).

6.3 – Va soggiunto che il sopra esposto motivo di impugnazione dell'atto impositivo involgeva una eccezione il cui esame non pu  ritenersi assorbito in ragione dell'accoglimento dell'appello principale – dunque, quale ricaduta *in iure* dell'inosservanza dell'obbligo di motivazione dell'avviso di rettifica, - atteso che vengono (cos ) in rilievo



questioni che - in quanto fondate su elementi di fattispecie diversi, ed ulteriori, rispetto a quelli oggetto di specifico esame – non possono ritenersi implicitamente disattese.

7. – L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata in relazione al motivo accolto e la causa va rinviata, anche per la disciplina delle spese di questo giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia con riferimento alle eccezioni oggetto del motivo di ricorso accolto.

P.Q.M.

La Corte

- accoglie il primo motivo ricorso e rigetta i residui motivi;
- cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio tenutasi in data 11 marzo 2026.

Il Presidente
dott. Giacomo Maria Stalla

