Sentenza del 09/10/2019 n. 25257 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. S. A., S. U., S. T, S. A. e S. P. impugnavano davanti alla Commissione Provinciale di Caserta l'avviso di rettifica e liquidazione di maggiore imposta del registro, ipotecaria e catastale, notificato il 9/10 marzo 2011 dall'Agenzia delle Entrate a seguito di innalzamento del valore dei terreni oggetto di atto di divisione del 23.2.2009.

2. La CTP accoglieva parzialmente il ricorso rideterminando il valore dei terreni industriali di cui all'atto di accertamento in euro 19,60 al mq.

3. La sentenza veniva impugnata dai contribuenti e l'adita Commissione Tributaria Regionale della Campania, dopo aver rigettato l'eccezione di inammissibilità dell'appello, lo accoglieva sul rilievo che l'atto impositivo dell'Agenzia risultava carente di motivazione non essendo stati indicati i parametri valutativi utilizzati dall'amministrazione nel rettificare i valori degli immobili
4. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione sulla base tre motivi. Gli intimati si sono costituiti depositando controricorso e memoria ex art. 378 cpc.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di impugnazione viene denunciata violazione dell'art. 53 , comma 1, del d.lgs. 546/1992 in relazione all'art. 360, comma 10 nr. 3, cpc per non aver la CTR dichiarato l'inammissibilità dell'atto di appello privo dell'indicazione specifica dei vizi della sentenza di primo grado.

1.2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente e dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360, comma 1 nr. 3, c.p.c. per aver erroneamente il giudice di *seconde cure* ritenuto violato l'obbligo di legge di allegare gli atti richiamati nell'accertamento.

1.3 Con il terzo motivo la ricorrente lamenta violazione e/o falsa applicazione degli artt. 51 e 52 del dpr nr. 131/1986 in relazione all'art. 360, comma 1 nr. 3, cpc; si argomenta che la motivazione riportata nell'impugnato atto risulta completa ed esaustiva in quanto contenente tutti gli elementi idonei ad individuare in modo inequivocabile la pretesa erariale, nonché la specifica indicazione del dato indicativo dell'atto comparativo.

2. Il primo motivo è infondato.

2.1 Secondo quanto affermato dalla ricorrente l'atto di appello sarebbe privo di motivi specifici d'impugnazione in quanto conterrebbe riferimenti e censure riferiti esclusivamente all'atto senza minimamente muovere critiche all'operato dei giudici di *prime cure.*

2.1 Contrariamente a quanto assunto dall'Agenzia delle Entrate, dalla lettura dell'atto introduttivo del giudizio di appello, riportato nel ricorso per Cassazione in ossequio al principio di autosufficienza, emergono specifiche contestazioni alla sentenza di primo grado che non aveva trattato le seguenti questioni dedotte dalla ricorrente: 1) carenza e difetto motivazionale dell'atto opposto (violazione degli artt. 7 della l. 212/2000, 51 e 52 del dPR 131/86; 2) erronea classificazione urbanistica dei fondi - destinazione agricola degli stessi; 3) arbitraria valutazione del fabbricato rurale; 4) erronea determinazione delle superfici; 5) estimazione dei fondi. La pedissequa riproposizione dei motivi di doglianza del provvedimento impositivo già fatti valere nel giudizio di primo grado si è resa quindi necessaria in conseguenza dell'omesso esame da parte degli stessi da parte della CTP.

2.2. L'impugnata sentenza di primo grado risulta ,altresì, censurata anche in relazione all'unico motivo di ricorso esaminato dalla CTP avente ad oggetto l'entità della valutazione dei fondi a presunta destinazione "industriale" (cfr pagg. 18 e 19 dell'atto di appello). Il giudice di primo grado è stato quindi specificamente censurato sia per quello che non ha detto quando non ha esaminato quasi tutte le doglianze contenute nel ricorso sia per quello che ha statuito quando ha determinato il valore dei terreni in maniera illogica ed incongrua a giudizio dei contribuenti.

3. Il secondo e il terzo motivo, scrutinabili congiuntamente stante la loro intima connessione, sono parimenti infondati.

3.1. L'articolo 52, 2 co. d.P.R. 131/86 stabilisce che l'avviso di rettifica e di liquidazione deve contenere, oltre all'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti presi in considerazione, nonché delle aliquote applicate nel calcolo della maggiore imposta, anche l'indicazione "degli elementi di cui all'articolo 51 in base ai quali (il valore attribuito) è stato determinato". A sua volta, l'articolo 51, 2 e 3 co. stabilisce che per gli atti che hanno ad oggetto beni immobili, diritti reali immobiliari ed aziende, per "valore" si intende il "valore venale in comune commercio"; che l'ufficio determina avendo riguardo ai trasferimenti, divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto, relativi all'immobile oggetto di accertamento o ad immobili simili; ovvero al reddito netto capitalizzato producibile dall'immobile, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni.

3.2. La CTR, astenendosi dall'esame sul merito del rapporto, ha accertato l'invalidità dell'atto impositivo in quanto affetto da carenza di motivazione.

3.3. L'art 52 comma 2 bis del dPR 131/1986 prevede che "*la motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno e determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma*".

3.3. Sulla scorta dell'apparato normativo sopra passato in rassegna, la giurisprudenza di legittimità si è attestata nell'affermare, anche con specifico riguardo all'imposta di registro, che "l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica del valore risulta assolto quando l'Ufficio enunci il "petitum", ed indichi le relative ragioni in termini sufficienti a definire la materia del contendere" (Cass. n. 25559 del 03/12/2014; Cass. n. 4289/15); aggiungendosi che il parametro di sufficienza e satisfattività dell'obbligo di motivazione dell'atto deve essere vagliato nell'ottica del concreto esercizio del diritto di difesa del contribuente, atteso che: "in materia tributaria, l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa, in modo da poter valutare sia l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'"an" ed il "quantum debeatur"; sicché tali elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato "non solo tempestivamente, tramite l'inserimento "ab origine" nel provvedimento, ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità idonei a consentire un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa" (Cass. n. 7056/14; così Cass. 16836/14 ed altre). Si è inoltre osservato che la motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la "funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio dell'eventuale fase contenziosa successiva, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa", sicché è necessario e sufficiente che tale motivazione enunci quantomeno i criteri astratti adottati nella determinazione del maggior valore, ancorché non vengano esplicitati gli elementi di fatto utilizzati nella loro applicazione; posto che il contribuente "conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale" (Cass. 25153/13).

3.4. L'avviso di accertamento può essere, motivato *per relationem,* ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, anche ove lo stesso si concreti nel richiamo alle risultanze di un'indagine di mercato, purchè, nell'ipotesi di mancata allegazione, nell'atto ne venga riprodotto il contenuto essenziale, allo scopo di consentire al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato (Sez. 5, Ordinanza n. 4396/2018 12394/2002). In particolare, l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta, riguardante atti che hanno ad oggetto beni immobili, adottato a seguito di comparazione con beni simili, deve ritenersi adeguatamente motivato, ove contenga la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto utilizzato per la comparazione, e cioè delle parti utili a far comprendere il parametro utilizzato per la rettifica, essendo anche in questo modo adempiuto l'obbligo di allegare all'avviso l'atto utilizzato per la comparazione (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 21066 del 11/09/2017).

3.5. Nella fattispecie in esame è circostanza incontestata la mancata allegazione all'avviso di rettifica degli atti di comparazione. Dall'esame dell'atto impositivo integralmente riprodotto con riferimento al valore attribuito al terreno ricadente nella zona industriale l'atto utilizzati in termini parametrici è costituito da un "*...accertamento effettuato per la successione apertasi 29/4/2006 registrata nel 2007 al volume 381 denuncia 14 quale oggetto di rettifica il terreno al fg 101 p.lla 59 valutato in* euro *28 mq e successivamente chiuso con adesione*" senza che fossero state riportate le caratteristiche essenziali dell'atto di adesione (data e numero di accertamento, valori originari dati ai terreni, nominativi dei contribuenti) e soprattutto senza che fossero stati indicati i criteri e i parametri sui quali poggiava l'attribuzione del maggior valore dei terreni in sede di rettifica.

Per quanto concerne i terreni ricadenti nella zona agricola valutati dall'Agenzia in euro 144.705 vengono forniti elementi e criteri generici della operata rettifica senza che fossero state utilizzati atti comparativi o si fosse fatto ricorso a stime.

4. La motivazione dell'avviso non era idonea ad assolvere la sua funzione delimitativa, sicché il giudice d'appello non è incorso nella denunciata violazione di legge 4. Ne consegue il rigetto del ricorso.

5. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

PQM

La Corte; rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio che si liquidano in euro 7.000 oltre rimborso forfettario ed accessori di legge.

Così deciso, in Roma, nella Camera di Consiglio del 4 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza