Sentenza del 15/07/2021 n. 20142 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Immobiliare S. G. s.r.l., acquirente, F.M.R., F.A. e Fr.An., venditrici, impugnarono, con separati ricorsi, poi riuniti, l'avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle entrate in rettifica del valore dichiarato nell'atto di compravendita stipulato il 17/7/2012, e registrato il 6/8/2012, avente ad oggetto un'area edificabile sita nel Comune di (---), e l'adita Commissione tributaria provinciale di Frosinone, in accoglimento del ricorso, dichiarò illegittimo l'atto impositivo in quanto non sottoscritto dal Direttore provinciale dell'Agenzia delle Entrate, P.V..

La decisione fu riformata, a seguito di appello erariale, dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, che con la sentenza n. 9120/19/16, pronunciata il 7/12/2016 e depositata il 22/12/2016, rilevò che gli avvisi notificati alle F. recano la sottoscrizione del Direttore Provinciale, e che per l'avviso notificato alla società Immobiliare S. G. è certa la riferibilità dell'atto all'ente impositore e la sua provenienza da un organo oggettivamente inteso.

Rilevò anche che la motivazione dell'atto impositivo non è affatto carente, essendo non necessaria l'allegazione degli atti traslativi degli immobili ubicati nel medesimo comune ed utilizzati dall'Ufficio come parametro comparativo ai fini della rettifica di valore dell'area edificabile compravenduta.

Le contribuenti ricorrono, con due motivi, per la cassazione della sentenza; resiste con controricorso L'Agenzia delle Entrate.

Fissato all'udienza pubblica del 17 giugno 2021, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, sopravvenuto art. 23, comma 8-bis, inserito dalla legge di conversione n. 176 del 2020, senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che ha depositata conclusioni scritte nei senso del rigetto del ricorso e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

Con il primo motivo le ricorrenti lamentano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600, art. 42, dell'art. 2697 c.c., giacchè la CTR ha erroneamente considerato valido l'avviso impugnato anche se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, a nulla rilevando che l'originale dell'avviso medesimo, debitamente sottoscritto, ma non esibito in giudizio, sia conservato agli atti dell'Ufficio.

Con il secondo motivo lamentano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52, della L. n. 241 del 1990, art. 3 e dell'art. 2697 c.c., giacchè la CTR ha erroneamente considerato adempiuto l'obbligo motivazionale, mediante l'indicazione dei criterio (comparativo) utilizzato dall'Ufficio ai fini della variazione del valore venale dell'immobile trasferito, ed il riferimento a due rogiti notarili di compravendita, non allegati all'avviso, riguardanti immobili siti nello stesso territorio comunale, nonchè a non meglio identificati parametri deliberati, ai fini dell'ICI, dal Comune di (---).

I motivi di ricorso vanno disattesi per le ragioni di seguito esposte.

La prima censura è inammissibile laddove non si confronta con la motivazione della sentenza impugnata in cui si afferma che "gli avvisi di accertamento notificati alle signore F.M.R., F.A. e Fr.An., risultano debitamente sottoscritti dallo stesso Direttore provinciale", trattandosi di accertamento in fatto, riservato al giudice di merito, non direttamente investito dalle ragioni di doglianza, La censura è, altresì, infondata in quanto, come evidenziato dalla controricorrente, la circostanza, non contestata, che una delle due copie notificate alla società Immobiliare S. G. reca la sottoscrizione del Direttore Provinciale, esclude, nel caso di specie, qualsiasi situazione d'incertezza sulla riferibilità dell'atto impositivo all'organo dell'Amministrazione finanziaria titolare del potere nel cui esercizio il provvedimento impositivo è stato adottato, sicchè questo profilo di garanzia per il contribuente non risulta concretamente violato.

La decisione del giudice di appello non è affatto in contrasto con il consolidato orientamento di questa Corte (Cass. n. 27871/2018) secondo cui "l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da fui delegato" e, nei caso in cui la sottoscrizione non sia "quella del capo dell'ufficio titolare", ma di altro funzionario, "incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio." (Cass. sez. V nn. 14626/00, 14195/00, 17044/13, 12781/16; cfr. Cass. sez. VI-5, nn. 19742/12, 332/16; 12781/16; 14877/16; 15781/17; 5200/18) poichè il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio (Cass. n. 17400 del 2012); infatti, la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della p.a. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dall'art. 42 dinanzi citato, commi 1 e 3 (Cass. n. 14195 del 2000; 24492 del 2015)".

Siffatta questione, infatti, è estranea alla fattispecie qui esaminata che investe profili diversi.

Anche la seconda censura è palesemente infondata.

Come questa Corte ha ripetutamente affermato, in tema di imposta di registro (ed INVIM), anche a seguito dell'entrata in vigore della L. n. 212 del 2000, art. 7, che ha esteso alla materia tributaria i principi di cui alla L. n. 241 del 1990, art. 3, l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio

astratto in base al quale è stato rilevato, con le specificazioni 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, nella quale l'Amministrazione ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto, ed il contribuente la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri (tra le tante, Cass. n. 1961/2018; n. 11560/2016; n. 25153/2013; n. 14027/2012; n. 6914/2011).

In tema di accertamento tributario, la Corte ha avuto modo di precisare che "La motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Ne consegue che, fermo restando l'onere della prova gravante sulla Amministrazione, è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, in base ai quali è stato determinato il maggior valore, senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, senza poter invocare la violazione, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 2-bis, del dovere di allegazione delle informazioni previste ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento." (Cass. n. 22148/2017).

Non sussiste, quindi, la prospettata illegittimità dell'impugnato atto impositivo, per violazione dell'onere di allegazione delle compravendite immobiliari utilizzate dall'Ufficio, secondo il criterio sintetico-comparativo, ai fini del controllo di valore del terreno edificabile de quo, essendo circostanza pacifica che la pretesa fiscale si basa sul valore venale espresso comparativamente dai dati estimativi ricavati, sia dall'esame dell'"Atto del (---) a rogito Notaio S.F. Rep. n. (---) Raccolta n. (---), registrato presso l'Ufficio di (---) il (---) alla serie (---), avente ad oggetto il trasferimento di "un terreno esteso complessivamente mq. 2.889 ubicato nel Comune di (---) e censito nel C.T. (...).", sia dalli "esame dell'atto registrato presso questo Uffici il (---) alla serie (---), (...) per il trasferimento di un terreno ubicato nel medesimo Comune, nelle vicinanze di quello in esame (censito al C.T. (...) ed avente caratteristiche similari (...), sia infine dai valori contenuti nella "Del. 09 marzo 2007, n. 58" con la quale "il Comune di (---) ha rideterminato, ai fini ICI, i parametri relativi alle aree edificabili e relativamente alla zona verde lo stesso Comune ha fissato un valore di Euro 23.112,00 (Euro 8.00 x m.q. 2.889)" che, peraltro, nell'avviso si assume allegata per stralcio.

Questa Corte ha costantemente affermato che "In tema di imposta di registro, l'avviso di rettifica del valore degli immobili è completo (e quindi legittimo), ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51 e 52, nel momento in cui contiene l'indicazione degli atti specifici utilizzati e gli estremi della registrazione, per consentire al contribuente che ne ha interesse di richiedere tali atti e di contestarli nel merito nella maniera più opportuna e producente." (Cass. n. 12741/2014; n. 13342/2017).

L'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il

contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti per sostenere il contenuto.

Deve, comunque, ritenersi che anche l'art. 7 Statuto del contribuente, comma 1 (così come espressamente previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42), nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisca esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (Cass. n. 4176/2019; n. 15327/2014).

Peraltro, che siffatti elementi extratestuali fossero agevolmente conoscibili dai destinatari dell'atto impositivo, senza apprezzabile compressione del diritto di difesa, è dimostrato dal fatto che nel ricorso introduttivo del giudizio i contribuenti hanno compiutamente approntato le proprie difese, sviluppando deduzioni anche nel merito della pretesa fiscale, avuto riguardo sia all'astratto criterio (comparativo) di determinazione del maggior valore adottato, sia al concreto riferimento operato agli elementi fattuali, in tesi, costituiti da valori immobiliari tra loro difformi, depositando all'uopo una perizia di parte (a firma del Geom. P.), disattesa dalla CTR del Lazio che, viceversa, ha ritenuto gli elementi di comparazione offerti dall'Agenzia delle Entrate particolarmente attendibili sul piano dell'onere probatorio.

E appena il caso di osservare, con riferimento alla Del. 09 marzo 2007, n. 58, del Comune di (---) la quale reca, ai fini impositivi ICI, i valori delle aree edificabili per zone omogenee rilevati con riferimento al valore venale in comune commercio in un determinato periodo temporale, che neppure si può porre una questione di incolpevole mancata conoscenza, trattandosi di atto sottoposto ad uno specifico regime di pubblicità legale (Affissione all'Albo Pretorio).

Le ricorrenti vanno condannate al pagamento in solido delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e condanna le ricorrenti pagamento in solido delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 2.300,00 per compensi, oltre rimborso spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta sezione civile, il 17 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 luglio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza