CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 19-01-2010 N° 729

Avviso di accertamento – indicazione nella giustificazione di atti istruttori – motivazione indipendente dall'atto menzionato nella giustificazione – allegazione dell'atto menzionato – necessità – esclusione

Imposta sulle successioni e sulle donazioni – accertamento, liquidazione e riscossione

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Gli atti introduttivi del giudizio di legittimità.

1.1. Il ricorso del Contribuente.

1.1.1. Il 27 gennaio 2003 è notificato alle intimate autorità tributarie un ricorso del Contribuente per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha respinto il suo appello contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Vicenza n. 883/01/00, che aveva rigettato il suo ricorso contro l'avviso di accertamento n. val. 28239 in tema di imposta di successione. 1.1.2. Il ricorso per Cassazione del Contribuente è sostenuto con quattro motivi d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione, anche in ordine alle spese processuali.

1.2. Il controricorso delle autorità tributarie.

L'8 marzo 2003 è notificato al Contribuente il controricorso delle intimate autorità tributarie, le quali concludono per il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

1.3. Le memorie.

Il ricorrente deposita una memoria.

2.1 fatti di causa.

I fatti di causa sono i seguenti:

a) il 26 ottobre 1989 si apre la successione della signora Donadelli Elda Maria;

b) il 8 febbraio 1993 è presentata la dichiarazione di successione dei beni ereditati, costituiti da alcuni fabbricati e da una serie di terreni, per i quali è dichiarato il valore di L. 82.000.000;

c) con l'avviso di accertamento n. val. 28239 l'Ufficio del registro di Vicenza determina il valore dei fabbricati in L. 41.856.000 e quello dei terreni in L. 1.098.028.000, per un totale di L. 1.139.884.000 e pretende dal signor Roberto Donadelli il pagamento dell'imposta di successione e dell'invim, corrispondenti al valore accertato;

d) il Contribuente ricorre al giudice tributario, restando soccombente in entrambi i gradi di merito.

3. La motivazione della sentenza impugnata.

La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per Cassazione, è così motivata:

a) la CTR ritiene che sia esatta la decisione della CTP, secondo la quale "i termini di prescrizione e decadenza per la riscossione delle imposte sono stati sospesi per gli atti registrati fino al 31 dicembre 1993", perché ®in tema di avviso di accertamento in aumento relativo ad acquisti immobiliari (... anche in caso di imposta complementare di successione ed Invim), l'invocata sospensione del termine di decadenza biennale si applica anche quando l'avviso di accertamento riguardi un atto registrato in un periodo d'imposta escluso dal condono,...: l'Ufficio non è dunque incorso in alcuna decadenza nel notificare l'avviso di accertamento in riferimento ad un periodo d'imposta escluso dalla legge di condono";

b) la CTR conferma l'opinione sull'insussistenza del difetto di motivazione dell'avviso di accertamento espressa dalla CTP, la quale ha constatato che esso contiene elementi sufficienti, quali caratteristiche, ubicazione e destinazione urbanistica dei beni e che il Contribuente è stato posto in condizione di contraddire all'avviso; la CTR si esprime in questo modo: "l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento appare adempiuto in quanto, pur non essendo stata prodotta la richiamata nota del Comune di Sona (come pur l'Ufficio avrebbe ben potuto fare), appaiono chiare le ragioni dell'accertamento, proprio per l'univoco riferimento che lo stesso fa all'indice di edificabilità di 1mc/1mq e alla zona C7 di espansione residenziale, nonché al fatto che l'area sia sita in zona centrale di intenso sviluppo edilizio: ciò permette di comprendere senza equivoci che l'avviso di accertamento si fonda sul maggior valore dei terreni individuato in base a tale parametri rispetto a quanto indicato e ben consente al contribuente, nella fase contenziosa che ne è conseguita, di controdedurre sulle ragioni dedotte dall'ufficio per sostenere il suo accertamento";

c) secondo la CTR, la CTP ha ritenuto che "la valutazione tabellare automatica dei terreni non è applicabile quando gli strumenti urbanistici ne prevedono la destinazione edificatoria, come nel caso, in cui i terreni sono inclusi nel PRG del Comune di Sona con

destinazione edificatoria, il che fa venir meno la loro qualificazione come terreni agricoli"; la CTR conferma l'orientamento della CTP, così esprimendosi: "infondata è la pretesa dell'appellante di valutare i terreni secondo il criterio di valutazione automatica basato sul reddito dominicale indicato in catasto, in quanto tale criterio va escluso con riferimento ai terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono una destinazione edificatoria (D.L. 13 settembre 1991, n. 299, art. 1, comma 8 convertito nella L. 18 novembre 1991, n. 363);... d'altro canto, essendo limitativi dell'esercizio delle facoltà dominicali connesse alla trasformazione urbanistico - edilizia dell'area, presuppongono proprio tale natura e destinazione, che potrà semmai rilevare per la concreta determinazione del valore economico, ma che esclude pur sempre l'accertamento automatico (è per questo che anche la perizia di stima prodotta dal contribuente non rileva, essendo riferita ad un terreno agricolo)".

MOTIVI DELLA DECISIONE

4. Il primo motivo d'impugnazione.

4.1. La censura proposta con il primo motivo d'impugnazione.

4.1.1. La rubrica del primo motivo d'impugnazione.

Il primo motivo d'impugnazione è preannunciato dalla seguente rubrica: "Violazione del D.P.R. n. 637 del 1972, art. 26, comma 3 in relazione al D.P.R. n. 637 del 1972, art. 20, comma 1 (ora D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 34, comma 3; art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5) (carenza di motivazione e violazione di diritto)". 4.1.2. La motivazione addotta a sostegno del primo motivo d'impugnazione.

Il primo motivo d'impugnazione, con il quale si contesta il capo della sentenza d'appello qui riprodotto nel 3.b), è sostenuto dal ricorrente, affermando, anzitutto, che la successione si sarebbe aperta quando era ancora in vigore il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, il cui art. 20, comma 1 sarebbe ben diverso dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 36, comma 3 e che, in base alla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 1 e art. 3, comma 3 si sarebbe dovuto render disponibile al destinatario dell'atto di accertamento il documento utilizzato per la motivazione per relationem.

Secondo il ricorrente, l'atto impositivo "riporta la descrizione dei beni dichiarati e al punto motivi dell'accertamento si legge: Fabbricato. Cat A/7 RCL 1248x370x80 = 36.940.800. - Cat. a/5 RCL 256x240x80 = 4.915.200. - 41.856.000 - Terreni: Come da informativa del Comune di Sona, I mappali 158 e 29 (1/2 circa) ricadono in zona C7 ESPANSIONE RESIDENZIALE con indice di edificabilità di 1mc/1mq. - la rimanenza dell'area ricade: in zona F VERDE PRIVATO - STRADA PREVISTA DI PRG - F1 ATTREZZATURE PUBBLICHE E DI PUBBLICO INTERESSE. L'area è sita in zona centrale di intenso sviluppo edilizio". Il ricorrente sostiene, al riguardo, che Il Giudice a quo doveva dichiarare la nullità dell'accertamento, dal momento che allo stesso non è stata allegata la nota del Comune di Sona e che, nello stesso, non è stato riprodotto il contenuto essenziale della nota, tenuto conto di quanto indicato nel certificato di destinazione urbanistica". Inoltre, "il Giudice d'appello doveva dichiarare la nullità dell'accertamento dal momento che manca l'indicazione del criterio seguito per determinare il maggior valore attribuito ai terreni caduti in successione".

4.1.3. La norma di diritto indicata dal ricorrente.

Il ricorrente non indica alcuna norma su cui si fondi il suo motivo ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4, ma si limita ad elencare, nella sua rubrica, una serie di disposizioni normative. Dalla motivazione addotta a sostegno del motivo si deduce che la norma che sarebbe stata violata sarebbe la seguente: "l'avviso di accertamento del valore dei beni immobili oggetto dell'imposta di successione deve essere notificato al contribuente unitamente all'atto preparatorio cui esso faccia riferimento".

4.2. La valutazione della Corte del primo motivo d'impugnazione.

Il motivo è infondato. Infatti, il ricorrente scambia la motivazione dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria con la sua giustificazione: non è motivato per relationem, ma è sufficientemente ed autonomamente motivato l'atto amministrativo d'imposizione tributaria, che, inserendo nella sua giustificazione la menzione di atti procedimentali propri della fase istruttoria, sia poi dotato di una motivazione strutturalmente indipendente dagli atti menzionati nella giustificazione, come accade nel caso di specie per le considerazioni qui di seguito esposte.

Secondo quel che riferisce il ricorrente, non contestato dalla controparte, nell'avviso di accertamento, che è all'origine della controversia, si descrivono, al punto 5, i beni immobili caduti in successione: al punto 5a) si indicano, e si descrivono attraverso i loro estremi catastali di identificazione, due fabbricati , e al punto 5b) una serie di terreni. Viene, quindi, enunciato il dispositivo, che consiste nel variare in L. 1.139.884.000 il valore complessivo delle due specie di beni dal valore per essi dichiarato, altrettanto complessivamente, in L. 82.000.000. Infine, seguono i motivi dell'accertamento, che sono quelli qui testualmente riferiti nel par. 4.1.2.

Ora, dal momento che la sentenza d'appello si limita ad affermare che "il valore dell'asse ereditario dichiarato era stato di lire 82.000.000 e quello accertato di L. 1.139.884.000 (L. 41.856.000 per i fabbricati e L. 1.098.028.000 per i terreni)" (pagina 2, righe 15 - 17) e che la parte interessata - il contribuente -, omettendo di assolvere il suo onere di autosufficienza del ricorso per Cassazione, non specifica se e come dovesse ripartirsi tra fabbricati e terreni il valore dichiarato nella denuncia di successione tra le due specie di beni, si deve ritenere che il solo valore che in sede di accertamento è stato modificato dall'Ufficio è quello relativo ai terreni, mentre, con riguardo ai fabbricati, il valore indicato per ciascuno di essi in base ai coefficienti (Cat.A/7 RCL. 1248X370x80 = 36.940.800... CatA/5 RCL. 256x240x80 = 4.915.000") è coincidente con quello dichiarato dal contribuente, tant'è vero che egli, nel suo ricorso afferma che "il valore era... indicato complessivamente in L. 82.000.000 con l'applicazione dei coefficienti" (pagina 2, righe 18 - 19).

Ne consegue che si deve ritenere che quella parte dei "Motivi dell'accertamento" che è riferita ai fabbricati è meramente riproduttiva dei calcoli effettuati dal contribuente nella sua denuncia di successione, che, sul punto, non viene, pertanto, modificata dall'avviso di accertamento.

Quel che viene, invece, modificato nell'avviso di accertamento è il valore dei terreni, per i quali l'Ufficio ha adottato la motivazione che s'è qui riprodotta nel par. 4.1.2. In essa è contenuta anche la menzione che un atto dell'istruttoria procedimentale amministrativa è costituito dall'informativa del Comune di Sona. Tale menzione fa parte della giustificazione dell'avviso di accertamento, al pari di quel che si verifica, in generale, per la menzione di tutti gli altri atti preparatori e delle norme giuridiche attributive del potere che si esercita con l'adozione del provvedimento; essa è estranea alla motivazione dell'avviso, quando, come si verifica nel caso di specie, è seguita da un'affabulazione che ha la struttura di un'autonoma e sufficiente motivazione, perché da conto, attraverso l'indicazione dei relativi mappali, che la metà dei terreni ricade in zona di espansione residenziale, con un dato indice di edificabilità, mentre gli altri ricadono in zone destinate a verde privato o ad attrezzature pubbliche e di pubblico interesse. Fermo, dunque, che l'avviso di accertamento è in tal modo sufficientemente ed adeguatamente motivato, non è stato certo impedito al contribuente, il quale avesse a suo tempo ritenuto che esistesse difformità o contraddizione tra provvedimento ed atto preparatorio in esso richiamato, di esercitare il suo diritto di accesso ai documenti amministrativi e, assolvendo il suo onere probatorio, facesse valere in giudizio, fin dal primo grado di merito, l'eventuale vizio dell'avviso di accertamento.

4.3. Valutazione conclusiva del primo motivo d'impugnazione e formulazione del relativo principio di diritto.

Il primo motivo è, dunque, privo di fondamento, perché la norma indicata dal ricorrente, ipotizzando che essa sia stata violata dalla CTR, in quanto essa non avrebbe riconosciuto il vizio di motivazione dell'avviso di accertamento, non esiste nell'ordinamento giuridico, ove vige, invece, la seguente norma giuridica: "l'avviso di accertamento del valore dei beni immobili oggetto dell'imposta di successione, che sia fornito di autonoma e sufficiente motivazione e che faccia eventualmente riferimento ad un atto preparatorio, è validamente notificato al contribuente anche senza l'allegazione dell'atto menzionato".

5. Il secondo motivo d'impugnazione.

5.1. La censura proposta con il secondo motivo d'impugnazione.

5.1.1. La rubrica del secondo motivo d'impugnazione. Il secondo motivo d'impugnazione è posto sotto la seguente rubrica: "Violazione art. 2697 c.c. - art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5)". 5.1.2. La motivazione addotta a sostegno del secondo motivo d'impugnazione.

Il ricorrente sostiene, in proposito, che "il valore dei beni caduti in successione non poteva coincidere con quello indicato nell'accertamento, tenendo conto che nel certificato di destinazione urbanistica si legge: L'edificazione in zona C7 di espansione residenziale è subordinata alla preventiva approvazione di un piano di lottizzazione" e nel regolamento allegato al suddetto certificato viene precisato che tale piano deve essere convenzionato e si cita in alternativa "un piano particolareggiato di esecuzione". Nel caso in questione, al momento della apertura della successione, non esistevano i suddetti strumenti urbanistici (piano di lottizzazione o piano particolareggiato) e, pertanto, era onere dell'Ufficio dimostrare il valore di mercato dei terreni in base alla loro precisa natura e in base a elementi specifici e non con generiche argomentazioni. Pertanto,... la situazione oggettiva del terreno caduto in successione non poteva non incidere sull'effettivo valore venale dello stesso".

5.1.3. La norma di diritto indicata dal ricorrente.

Il ricorrente indica la norma traibile dall'art. 2607 c.c..

5.2. La valutazione della Corte del secondo motivo d'impugnazione. Il motivo è inammissibile, perché è sostenuto con argomentazioni che attengono ai fatti di causa, il cui accertamento rientra nella competenza esclusiva del giudice di merito, il quale, nel caso di specie, ha esposto delle ragioni, già esaminate nel precedente par. 4.2, che sono sufficienti e dotate dotate di una coerenza logica, che è meramente contestata, senza tuttavia che essa sia in alcun modo confutata.

In ogni caso, il motivo è anche infondato, perché la situazione giuridica oggettiva di edificabilità di un terreno, se è rilevante ai fini dell'imposta di registro e, quindi, di successione (Corte di Cassazione 19 aprile 2006, n. 9131), anche quando l'edificabilità sia soltanto una situazione di fatto, a maggior ragione essa è rilevante quando il suo valore sia determinabile in una misura che è conseguenza di una qualificazione contenuta in un atto generale di programmazione urbanistica, rispetto al quale la lottizzazione è solo una specificazione futura.

6. Il terzo motivo d'impugnazione.

6.1. La censura proposta con il terzo motivo d'impugnazione

6.1.1. La rubrica del terzo motivo d'impugnazione.

Il terzo motivo d'impugnazione è presentato sotto la seguente rubrica: "Violazione del D.P.R. n. 637 del 1972, art. 26, comma 5 (ora D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 34, comma 5), in relazione alla L. 17 dicembre 1986, n. 880, art. 8; art. 36 c.p.c., comma 1, n. 3)".

6.1.2. La motivazione addotta a sostegno del terzo motivo d'impugnazione.

Il ricorrente sostiene, al riguardo, che "i terreni indicati nella denuncia di successione sono terreni agricoli, tuttora coltivati direttamente dal ricorrente e quindi produttivi di redditi fondiari. La norma citata esclude la valutazione automatica per i "terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria". Dal certificato di destinazione urbanistica allegato alla stima, risulta che l'edificazione è subordinata alla preventiva approvazione di un piano di lottizzazione. Nel caso in questione non risulta l'esistenza di domande di lottizzazione, ne' risulta l'esistenza di opere di urbanizzazione. La edificabilità dei terreni de quo al momento dell'apertura della successione (e ancora attualmente) era soltanto potenziale. Appare opportuno premettere che il c.d. "criterio di valutazione automatica" è stato introdotto dalla L. 17 dicembre 1986, n. 880, art. 8 per i terreni e per i fabbricati iscritti in catasto.... Nel certificato di destinazione urbanistica si legge: "L'edificazione in zona C7 di espansione residenziale è subordinata alla preventiva approvazione di un piano di lottizzazione" e nel deve essere convenzionato e si cita in alternativa "un piano particolareggiato di esecuzione". Nel caso in questione, al momento della apertura della successione, non esistevano i suddetti strumenti urbanistici: piano di lottizzazione o piano particolareggiato. Si fa presente che quando nell'art. 34, comma 5... il Legislatore ha escluso la definizione ed automatica "per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria", ha manifestato una precisa volontà, poiché ogni volta che il Legislatore ha voluto attribuire rilievo agli strumenti urbanistici non ancora perfezionati, lo ha fatto espressamente". Inoltre, "a tutti i terreni caduti in successione è stato attribuito il reddito dominicale. L'importo complessivo di tale reddito è pari a L. 546.626, che moltiplicato per il coefficiente 60, determina un valore di L. 32.737.560. Se si somma tale valore a quello degli immobili (L. 41.856.000) si perviene ad un valore complessivo di L. 74.593.560. Tale valore è inferiore a quello dichiarato dal contribuente nella dichiarazione di successione (L. 82.000.000) con la conseguenza che in applicazione dell'art. 34, comma 5 il valore dei beni immobili dichiarato non era oggetto di giudizio di congruità".

6.1.3. La norma di diritto indicata dal ricorrente.

Il ricorrente indica come norma su cui si fonda il motivo quella in base alla quale "non sono edificabili i terreni che non siano inseriti in strumenti urbanistici attuativi del piano regolatore generale comunale".

6.2. La valutazione della Corte del terzo motivo d'impugnazione. Il motivo è infondato. Il giudice d'appello ha accertato che i terreni sono inseriti nel piano regolatore comunale in una zona edificabile. Il mancato perfezionamento del piano e la mancanza di strumenti urbanistici d'attuazione non sono di ostacolo alla qualificazione delle aree come edificabili. In questo senso s'è consolidata la giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, "in tema di imposta sulle successioni, ai fini dell'applicabilità della valutazione parametrica di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, art. 26, comma 5 aggiunto dalla L. 17 dicembre 1986, n. 880, art. 5 per la determinazione dell'imposta dovuta, è necessario accertare se per i terreni del compendio gli strumenti urbanistici vigenti all'apertura della successione prevedono o meno la "destinazione edificatoria". A tali fini, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2 convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, che ha fornito l'interpretazione autentica del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, contenente una disposizione in materia di imposta di registro del tutto identica a quella della L. n. 880 del 1986, art. 8 l'edificabilità di un'area dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, atteso che già l'avvio del procedimento per la formazione del p.r.g. è sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, pur con tutti i necessari distinguo, riferiti alle zone e alla necessità di ulteriori passaggi procedurali" (Sentenza 16 maggio 2007, n. 11217).

7. Il quarto motivo d'impugnazione.

7.1. La censura proposta con il quarto motivo d'impugnazione.

7.1.1. La rubrica del quarto motivo d'impugnazione. Il quarto motivo d'impugnazione è introdotto dalla seguente rubrica: "Violazione dell'art. 112 c.p.c. e art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

7.1.2. La motivazione addotta a sostegno del quarto motivo d'impugnazione.

Il ricorrente così argomenta: "La difesa del contribuente, sia in primo che in secondo grado, in via subordinata, ha chiesto la riduzione dei valori accertati. Lo scopo della consulenza tecnica asseverata, prodotta in primo grado, era quello di dimostrare l'infondatezza della pretesa in base a criteri non utilizzati all'Ufficio... nel sistema processualcivilistico vigente opera il principio cosiddetto dell'acquisizione della prova - applicabile anche al contenzioso tributario - in forza del quale ogni emergenza istruttoria, una volta raccolta, è legittimamente utilizzabile dal giudice indipendentemente dalla sua provenienza. Si eccepisce pertanto l'illegittimità della impugnata sentenza per omesso esame della domanda proposta in sede di merito".

7.1.3. La norma di diritto indicata dal ricorrente.

S'invoca l'applicazione dell'art. 112 c.p.c..

7.2. La valutazione della Corte del quarto motivo d'impugnazione. Il motivo è inammissibile per mancanza di autosufficienza, perché il ricorrente non riproduce testualmente quelle parti degli atti processuali, ai quali la Corte non può accedere direttamente, nei quali la questione, oggetto dell'ipotizzata omissione di pronuncia, sarebbe stata proposta. Infatti, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, "La parte che impugna una sentenza con ricorso per Cassazione per omessa pronuncia su una domanda o eccezione ha l'onere, per il principio di autosufficienza del ricorso, a pena di inammissibilità, di specificare in quale atto difensivo o verbale di udienza l'ha formulata, per consentire al giudice di verificarne la ritualità e tempestività, e quindi la decisività della questione, e perché, pur configurando la violazione dell'art. 112 c.p.c. un "error in procedendo", per il quale la Corte di Cassazione è giudice anche del "fatto processuale", non essendo tale vizio rilevabile d'ufficio, il potere - dovere della Corte di esaminare direttamente gli atti processuali non significa che la medesima debba ricercarli autonomamente, spettando, invece, alla parte indicarli" (sentenza 17 gennaio 2007, n. 978).

8. Conclusioni.

8.1. Le precedenti considerazioni comportano il rigetto del ricorso.

8.2. La natura delle questioni sottoposte all'esame della Corte e il consolidamento dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità su alcune di essi depongono per la compensazione delle spese processuali relative al giudizio di cassazione.

P.Q.M.

LA CORTE
Rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese processuali relative al giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 14 ottobre 2009.
Depositato in Cancelleria il 19 gennaio 2010