

**Sentenza n. 5/2000 sezione II**

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI CATANZARO**

*Omissis*

**IN FATTO**

..... con scrittura privata, autenticata, del 10 giugno 1991, registrata il 21.06.1991 al n. 101, vendeva ad ..... il fondo rustico, con entrostante n. 10 fabbricati rurali, sito in agro di ..... (CS) alla località “.....”, esteso ha 31.48.70 per il valore dichiarato di L. 1.316.087.000.

L’alienante, all’atto della registrazione, aveva accluso la scheda di “dichiarazione” ai fini del calcolo dell’INVIM (DPR n.643/1972) nella quale aveva precisato che egli aveva acquistato il fondo alienato con atto per notar ..... del 16.11.1972, registrato a ..... il 05.12.1972 al n. 870 per un importo di L. 7.300.000 e che nello stesso anno (1972), per lavori e costruzioni incrementative, aveva sostenuto una spesa complessiva di L. 1.083.300.000.

L’Ufficio del Registro di ..... con “avviso di accertamento” notificato al contribuente il 13.04.1994 procedeva alla rettifica della dichiarazione INVIM, confermando il valore finale del trasferimento, mentre elevava il valore iniziale dichiarato da L. 7.300.000 a L. 122.900.000 e riduceva l’importo delle spese incrementative da L. 1.083.300.000 dichiarate, a L. 3.300.000.

Il contribuente, con ricorso depositato il giorno 11.06.1994 impugnava tempestivamente l’atto di rettifica ed ne eccepiva la nullità in via preliminare per la mancata menzione dell’importo da pagare e delle aliquote applicate ai fini della determinazione dell’imposta dovuta, nonché per carenza di motivazione, ritenendo ininfluenza la relazione di stima redatta dall’U.T.E. (oggi Ufficio del Territorio) di ..... data 06.04.1994, allegata all’avviso di accertamento.

Il ricorrente nel merito osservava che erroneamente nella dichiarazione ai fini INVIM aveva indicato che le spese incrementative erano state sostenute nell’anno 1972, mentre in realtà erano state effettuate negli anni successivi e precisamente nel 1974, 1975, 1976, 1980, 1981, 1982, 1983, 1984, 1985, 1986, 1987, 1988 e 1989. A prova di quanto affermato allegava n.197 fotocopie di fatture per un importo complessivo di L. 395.904.681.

Successivamente, con memoria aggiuntiva depositata il 17.10.1995, produceva altre tre copie di altrettante fatture di spese incrementative sostenute per il fondo, alienato, negli anni 1976, 1977 e 1978, per un importo complessivo di L. 416.174.100.

L'Ufficio, con replica depositata il giorno 11.09.1995, contestava la difesa del contribuente evidenziava che lo stesso aveva dichiarato di avere sostenuto le spese incrementative, pari a L. 1.083.300.000 nell'anno 1972 cioè dal 16.11.1972 (data dell'acquisto) al 31.12.1972. mentre le licenze edilizie per l'esecuzione dei fabbricati erano state rilasciate negli anni 1980 e 1982 e che, data la brevità del termine di giorni 45, non era credibile che egli avesse potuto spendere un importo così elevato per costruire capannoni ed impiantare frutteti.

Il Giudice adito, con decisione n. 86 del 05.03.1996, accoglieva parzialmente il ricorso del contribuente, riconoscendo la deduzione di spesa incrementativa pari a L. 815.378.781 e riconfermando il valore iniziale in L. 7.300.000.

L'Ufficio, con ricorso d'appello depositato il 09.06.1997, impugnava la succitata decisione n.86 facendo osservare che la Commissione Tributaria di I° Grado aveva riconosciuto spese che non avevano alcuna attinenza con l'incremento del fondo. Inoltre evidenziava che il contribuente nella dichiarazione INVIM aveva specificato di avere sostenuto le spese incrementative nell'anno 1972 e che per tale periodo la legge non richiedeva l'allegazione delle fatture, mentre se le spese fossero state sostenute successivamente, per essere riconosciute, sarebbe stato necessario allegarle alla "dichiarazione".

Il contribuente controdeduceva all'appello dell'Ufficio con atto depositato in data 11.07.1997, sostenendo che l'art. 6 del DPR n. 643/1972, invocato *ex adverso*, non vietava di dimostrare successivamente con valida documentazione, quindi le fatture, le spese incrementative elencate nella dichiarazione INVIM e produceva una lunga citazione giurisprudenziale favorevole.

Ribadiva che tutte le fatture menzionate nel giudizio di prime cure erano valide per la determinazione dell'incremento dell'alienato "fondo rustico", per cui chiedeva la conferma dell'impugnata decisione.

All'udienza del 06.12.1999, tenutasi in camera di consiglio, sentito il relatore, il Collegio si è riservato di decidere.

In data odierna, a scioglimento della riserva, la vertenza viene decisa.

#### IN DIRITTO

La Commissione, in via preliminare, ritiene valido l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio in quanto ha consentito al contribuente di difendersi

validamente sia in fatto sia in diritto e, conseguentemente, rigetta tutte le eccezioni di nullità sollevate dallo stesso perché le ritiene infondate.

Le spese incrementative sono state sostenute negli anni successivi al 1972 e l'indicazione contenuta nella "dichiarazione" è dovuta ad un grossolano errore di scritturazione, per cui sono da tenere in considerazione.

Valuta pertinente l'eccezione dell'Ufficio che le spese effettuate dopo il 1972, per essere riconosciute, vanno sostenute da adeguata prova, ma ritiene di non poterne condividere la conclusione che ne ha tratto circa la decadenza del diritto alla riconoscibilità, perché i documenti giustificativi non sono stati allegati alla "dichiarazione" originaria, potendo il contribuente fornire la prova anche successivamente e segnatamente in sede contenziosa. Il comma terzo dell'art. 18 del D.P.R. n. 643 del 26.10.1972, che ha introdotto l'INVIM statuisce "a pena di decadenza" che le spese "incrementative" debbono essere denunciate all'Ufficio al momento della registrazione dell'atto.

Il contribuente ha provveduto a tale adempimento come risulta dalla "dichiarazione" (mod. 24) fatta dallo stesso e presentata all'Ufficio unitamente alla scrittura privata al momento della registrazione. Peraltro l'Ufficio non contesta l'elencazione delle spese, ma soltanto il periodo in cui sono avvenute.

Il quarto comma dello stesso articolo richiamato statuisce che la "dichiarazione deve essere corredata dalla documentazione relativa", ma non pone alcuna decadenza.

Essendo, poi, la dichiarazione una manifestazione di scienza e non di volontà, gli inadempimenti possono essere sanati in occasione del ricorso alla tutela giurisdizionale.

L'interpretazione dell'Ufficio, dunque, che la mancata allegazione dei documenti a dimostrazione delle spese incrementative elencate nella dichiarazione produce la decadenza dal beneficio è, altresì, in contrasto con l'indirizzo del legislatore di creare uno spirito di leale collaborazione tra il fisco ed il contribuente.

Con l'interpretazione dell'Ufficio si verrebbe a creare, dal punto di vista sostanziale, ingiustificate imposizioni di obblighi tributari non corrispondenti ad incrementi di valore ed a ricchezza prodotta.

L'inadempimento sollevato poteva benissimo essere superato con un semplice invito dell'Ufficio rivolto al contribuente di depositare la documentazione necessaria per dimostrare quanto denunciato con la "dichiarazione" (mod.24), il che avrebbe evitato inutili controversie ed avrebbe fatto conseguire all'erario con più sollecitudine l'imposta nella giusta quantità dovuta.

Né la relazione di stima dell'U.T.E., a cui l'Ufficio ha fatto riferimento per determinare i valori dell'accertamento, può essere presa in considerazione

perché essa applica contemporaneamente due principi di equità giuridica in contrasto fra di loro, uno per il contribuente ed uno diverso per il fisco.

Per quanto riguarda la determinazione del valore finale tiene conto di tutti gli incrementi e miglioramenti fondiari apportati dal contribuente, mentre nel determinare il valore iniziale si limita soltanto a riconoscere che dopo l'acquisto (16.11.1972) sono state realizzate opere di miglioramento fondiario nonché costruzioni necessarie all'attività preminente dell'azienda agricola, senza tranne le dovute conclusioni. Accerta gli investimenti operati dal proprietario del fondo, ma non aggiunge le relative somme al valore iniziale ai fini del calcolo del carico fiscale, conclusione che non trova fondamento giuridico.

L'osservazione dell'Uffi cio che non tutte le copie dei documenti, ma solo in parte, sono inerenti a spese sostenute ai fini incrementativi dell'azienda agricola o di costruzione di immobili trova parziale accoglienza.

Infatti dal vaglio delle copie delle fatture allegate al fascicolo processuale alcune non riguardano spese incrementative, ma solo spese di consumo di ordinaria gestione che non hanno validità alcuna ai fini del calcolo dell'INVIM.

La Commissione ritiene valide, ai fini per cui sono state allegate al ricorso di prime cure, una parte delle copie di fatture, e precisamente:

anno 1974	L.	848.000
anno 1975	L.	50.000
anno 1976	L.	62.598.000
anno 1977	L.	93.237.000
anno 1978	L.	273.600.000
anno 1980	L.	16.465.000
anno 1981	L.	42.751.000
anno 1982	L.	48.274.000
anno 1983	L.	20.186.000
anno 1984	L.	3.875.000
anno 1985	L.	28.724.000
anno 1986	L.	7.728.000
anno 1987	L.	55.962.000
anno 1988	L.	72.476.000
anno 1989	L.	3.765.000

per un totale complessivo di lire L. 720.539.000

Riconosce anche la spesa di registrazione e trascrizione dell'atto di acquisto per un importo di L. 3.300.000, ai fini del calcolo dell'INVIM.

Si applicano se piu' favorevoli al contribuente, le sanzioni amministrative previste dal dlgs n. 472 del 18.12.1997, in applicazione del principio di legalita' previsto dall'art.3/3 comma.

Si ritiene ragionevole compensare le spese.

P Q M

La Commissione, sciogliendo la riserva che precede, a parziale riforma della decisione impugnata, così decide: riconosce le spese incrementative per come determinate nella motivazione in complessive L. 720.539.000, oltre L. 3.300.000 per spese di registro, conferma nel resto la decisione appellata.

Dispone l'applicazione delle sanzioni previste dal dlgs n. 472/1997 nei termini più favorevole al contribuente.

Spese compensate.

Catanzaro, lì 17 gennaio 2000