

Ordinanza del 15/10/2024 n. 26743 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Registro - Prescrizione - Decadenza

Massima:

L'attività di determinazione dell'imposta nella sua concreta, complessiva, misura rientra nella fase amministrativa di accertamento e non di riscossione, come tale sottoposta al termine decadenziale di cui all'art. 76, comma 2, lett. b), del DPR 26 aprile 1986 n. 131. La necessità di un ulteriore accertamento si pone in tutti i casi in cui il giudice abbia accolto solo parzialmente il ricorso avverso l'atto impositivo senza, tuttavia, provvedere a determinare l'imposta dovuta, ma limitandosi a definire i criteri della corretta liquidazione, demandando quest'ultima operazione all'Ufficio. Nei casi in cui, per contro, dopo la sentenza non sia necessaria alcuna ulteriore attività di determinazione dell'imposta, per avere la sentenza rigettato interamente il ricorso avverso l'atto impositivo o per avere, in caso di accoglimento parziale di detto ricorso, provveduto essa stessa a tale determinazione, il credito erariale potrà essere riscosso nell'ammontare risultante dalla sentenza senza alcun termine di decadenza, ma solo nel rispetto del termine prescrizione decennale, decorrente dalla data di passaggio in giudicato della sentenza, risultante dall'art. 78 del DPR n. 131/1986.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO CHE:

1. oggetto di controversia è l'avviso di liquidazione n. 108057/2016, con cui l'Ufficio riliquidava l'imposta di registro, ipotecaria e catastale ed accessori nella somma complessiva di 191.492,85 Euro, dopo che la Commissione tributaria regionale della Puglia - Sezione distaccata di Foggia - con sentenza n. 159/25/2011, aveva rideterminato il valore del bene oggetto di compravendita registrato l'11 gennaio 2008 (dichiarato per l'importo di 2.466.666,57 Euro) nella somma di 3.240.381,00 Euro rispetto alla maggiore misura (pari a 3.658.939,00 Euro) accertata dall'Agenzia delle Entrate con un precedente avviso di liquidazione;

2. con la suindicata sentenza la Commissione tributaria regionale della Puglia - Sezione distaccata di Foggia - decidendo sui due appelli riuniti proposti da Ideal Casa Srl e D.D. contro la sentenza n. 1427/2/2016 della Commissione tributaria provinciale di Foggia, li rigettava, affermando, per quanto ora occupa in relazione ai motivi di ricorso, che:

- "(...) il "diritto alla riscossione" derivante da sentenza passata in giudicato si prescrive nel termine di 10 anni per diretta applicazione dell'

art. 2953 c.c. che disciplina in generale la c.d. "actio iudicati";

- "(...) l'ufficio, per liquidare la sentenza n. 159/25/11, non ha dovuto porre in essere alcun sforzo interpretativo poiché la sentenza già rideterminava il maggior valore in Euro 3.240.381,00 e, quindi, ha dovuto solo applicare le previste aliquote per determinare le imposte. Nessun "nuovo accertamento" si è reso necessario per giungere al "nuovo maggior valore";

- "Nel caso, l'avviso riveste la natura di atto liquidatorio e non accertativo di un maggior valore che è stato fissato dalla sentenza della CTR e, di conseguenza, soggiace al termine di prescrizione decennale ex

art. 2946 c.c.";

3. i suindicati ricorrenti proponevano ricorso per cassazione contro la predetta sentenza, notificandolo il 29 dicembre 2018/3 gennaio 2019, formulando due motivi di impugnazione, successivamente illustrati con memoria ex art. 380 - bis. 1. cod. proc. civ, depositata il 20 giugno 2024;

4. l'Agenzia delle Entrate, D.D., B.B. e E.E. sono restati intimati.

CONSIDERATO CHE:

1. con il primo motivo di ricorso, gli istanti hanno eccepito, con riferimento all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, rappresentando che l'Ufficio aveva richiamato nell'avviso impugnato l'

art. 76 , comma 2, lett. b), D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (da ora anche T.U. registro) per poi sostenere che dovesse applicarsi l' art. 78 T.U. registro al solo fine di evitare la decadenza maturata;

2. con la seconda doglianza, i ricorrenti hanno dedotto, con riferimento all'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la violazione degli

artt. 76 , comma 2, lett. b), e 78 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , premettendo che la prima delle citate disposizioni prevede un meccanismo acceleratorio delle decadenze, imponendo all'Amministrazione di esercitare l'azione accertatrice del tributo entro termini perentoriamente fissati, laddove, il menzionato art. 78 garantisce, con il termine decennale di prescrizione, la certezza delle situazioni giuridiche, per poi sostenere, sul piano dei principi, che la decadenza debba essere intesa a disciplinare la residuale ipotesi in cui, a seguito della sentenza passata in

giudicato che abbia deciso sul ricorso del contribuente avverso l'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta, l'Amministrazione sia tenuta a procedere a un ulteriore accertamento d'imposta entro il termine di decadenza ivi previsto;

2.1. i contribuenti hanno, quindi, evidenziato che con la menzionata pronuncia n. 159/25/2011 era stato accertato unicamente il valore degli immobili (terreni) compravenduti, rideterminandolo rispetto a quelli di cui all'avviso di accertamento e l'Ufficio non si era limitato a richiedere il pagamento di somme già liquidate dal giudice, avendo piuttosto provveduto a rideterminazione l'imposta di registro e gli accessori dovuti in base alla nuova base imponibile stabilita dalla predetta sentenza, per cui operava il termine decadenziale di tre anni, di cui al citato art. 76, comma, 2, lett. b), T.U. registro, decorrente dal passaggio della menzionata pronuncia (avvenuto in data 3 dicembre 2011) e maturato alla data di notifica dell'avviso impugnato (15 dicembre 2015) dai ricorrenti;

3. il ricorso è fondato nel suo secondo, assorbente, motivo;

4. occorre premettere che:

- l'

art. 76 , comma 2, lett. b), D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , prevede che (...) l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrente (...) dalla data della notificazione della decisione delle commissioni tributarie ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva nel caso in cui sia stato proposto ricorso avverso l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta";

- l'art. 78 del medesimo decreto stabilisce che il credito dell'amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni;

5. la disposizione di cui all'art. 76, comma 2, lett. b) si inseriva in un regime (quello previgente) che scindeva l'accertamento di valore dalla liquidazione dell'imposta, laddove, ora, nel quadro di una disciplina sostanzialmente unitaria (per non esservi più una rettifica di valore disgiunta dalla contestuale liquidazione dell'imposta dovuta), la liquidazione dell'imposta è, invece, parte integrante dell'accertamento del dovuto;

6. questa Corte ha avuto più volte modo di chiarire che il citato art. 76, comma 2, nel prevedere il termine triennale di decadenza dal passaggio in giudicato della sentenza, tende ad accelerare non l'attività di riscossione, ma quella ulteriore di determinazione dell'imposta ed ha, perciò, carattere residuale, concernendo la sola ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria debba procedere ad un ulteriore accertamento;

7. secondo una più datata giurisprudenza di legittimità, si era affermato che, una volta passata in giudicato la pronuncia sull'accertamento di maggior valore, il pagamento dell'imposta andava richiesto sempre nel termine di cui all'art. 76, comma 2, lett. b), in quanto la disposizione di cui all'

art. 78 T.U. registro si riferisce alla diversa ipotesi in cui la definitività dell'accertamento consegua alla mancata impugnazione dell'atto impositivo notificato al contribuente (v. Cass., Sez. T., 11 novembre 2011, n. 23614; Cass., Sez. T., 16 aprile 2007, n. 8998);

8. l'orientamento di questa Corte progressivamente affermatosi è, invece, nel senso che il meccanismo acceleratorio delle decadenze stabilito dall'

art. 76 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 ed il più lungo termine di prescrizione decennale previsto dall' art. 78 T.U. registro devono essere interpretati in termini coordinati, per cui l' art. 76 , comma 2, lett. b), T.U. registro , laddove fa decorrere il termine di decadenza dal formarsi del giudicato che abbia deciso il ricorso proposto dal contribuente avverso l'avviso di rettifica e liquidazione della maggior imposta di registro, deve necessariamente essere inteso nel senso che la predetta decadenza disciplini soltanto la residuale ipotesi in cui, a seguito della sentenza in giudicato che abbia deciso sul ricorso del contribuente avverso l'avviso di rettifica e liquidazione, l'Amministrazione sia tenuta a procedere ad un ulteriore accertamento d'imposta entro il termine di decadenza ivi previsto (così Cass., Sez. T., 11 giugno 2014, nn. 13178 e 13179, che richiama Cass., Sez. Un., 21 novembre 2000, n. 1196 ; Cass., Sez. T., 23 marzo 2011, n. 6617; Cass., Sez. T., 24 settembre 2004, n. 19207; nello stesso senso Cass., Sez. T., 7 luglio 2014, n. 15619; Cass., Sez. T., 24 settembre 2014, n. 20153, Cass. Sez. T., 23 ottobre 2015, n. 21623);

9. va chiarito sul punto che la necessità di un ulteriore accertamento si pone in tutti i casi in cui il giudice abbia accolto solo parzialmente il ricorso avverso l'atto impositivo senza, tuttavia, provvedere esso stesso a determinare l'imposta dovuta, ma limitandosi a definire i criteri della corretta liquidazione, demandando quest'ultima operazione all'Ufficio;

9.1. il predetto termine decadenziale opera, dunque, come termine acceleratorio, non dell'attività di riscossione, ma dell'ulteriore attività amministrativa di determinazione dell'imposta che, in ipotesi, risulti ancora necessaria dopo la pronuncia giurisdizionale;

9.2. nei casi in cui, per contro, dopo la sentenza non sia necessaria alcuna ulteriore attività di determinazione dell'imposta - per avere la sentenza rigettato interamente il ricorso avverso l'atto impositivo o per avere, in caso di accoglimento parziale di detto ricorso, provveduto essa stessa a tale determinazione - il credito erariale potrà essere riscosso nell'ammontare risultante dalla sentenza (la quale, si ripete, costituisce il titolo dell'azione di riscossione pure nel caso in cui essa si sia limitata al rigetto dell'impugnazione dell'avviso di rettifica e liquidazione) senza alcun termine di decadenza, ma solo nel rispetto del termine prescrizione decennale, decorrente dalla data di passaggio in giudicato della sentenza, risultante dal

D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 78 (così Cass., Sez. VI/T, 24 settembre 2014, n. 20153 ma anche, più di recente, Cass., Sez. T., 31 luglio 2020, n. 16495);

9.3. in definitiva, va ritenuto che, a fronte di una pronuncia che si limiti a delineare i presupposti giuridici - fattuali dell'imposta o ad indicare solo i criteri con cui essa debba essere determinata, la conseguente attività di liquidazione rientri nella fase di accertamento del tributo e dei suoi accessori, siccome volta a definire nella sua concretezza l'accertamento giudiziale non ancora compiutosi nei suoi esatti termini;

10. per tale via, non può essere condiviso il diverso orientamento secondo il quale l'attività di mera liquidazione dell'imposta, implicando solo un'operazione matematica, non darebbe luogo ad alcun ulteriore accertamento da parte dell'ente impositore, come tale facoltizzato all'emissione di un atto meramente liquidatorio di tipo riscossivo (v. Cass., Sez. T., 16 luglio 2020, n. 15184 che pur richiama Cass., Sez. VI/T, 24 settembre 2014, n. 20153, cit.); e ciò, non solo perché, in tali termini, la disposizione di cui all'art. 76, comma 2, lett. b), risulterebbe svuotata di ogni contenuto perché - una volta individuata la base imponibile pur rettificata dal giudicato - si tratterebbe sempre di operare un calcolo meramente matematico secondo l'aliquota proporzionale da applicare, ma anche in ragione del fatto che l'attività di determinazione dell'imposta nei suoi termini effettivi è riconducibile alla fase di accertamento del tributo, perché costituisce segmento operativo funzionale a concretizzare la pretesa erariale ed a renderla decifrabile nei suoi effettivi contenuti;

10.1. peraltro, non può trascurarsi di considerare che l'

art. 71 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , nella versione *ratione temporis* applicabile (sino alla modifica di cui all' articolo 4 , comma 1, lettera b), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 , che opererà, ai sensi dell'art. 5 del medesimo decreto, per le violazioni commesse dal 1 settembre 2024) stabilisce che "Se il valore definitivamente accertato dei beni o diritti di cui al terzo e al quarto comma dell'articolo 51, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta dovuta. Per i beni e i diritti di cui al quarto comma dell'articolo 52 la sanzione si applica anche se la differenza non è superiore al quarto del valore accertato"; ciò significa che all'amministrazione resta affidato l'esercizio di un potere discrezionale nella determinazione delle sanzioni, come tale riconducibile all'attività di accertamento dell'imposta nella sua complessiva misura (ivi compresa la sanzione applicata) e, dunque, sottoposta al predetto termine decadenziale;

11. può, dunque, ribadirsi il seguente principio di diritto: "l'attività di determinazione dell'imposta nella sua concreta, complessiva, misura rientra nella fase amministrativa di accertamento (e non di riscossione), come tale sottoposta al termine decadenziale di cui all'

art. 76 , comma 2, lett. b), D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 . La necessità di un ulteriore accertamento si pone in tutti i casi in cui il giudice abbia accolto solo parzialmente il ricorso avverso l'atto impositivo senza, tuttavia, provvedere esso stesso a determinare l'imposta dovuta, ma limitandosi a definire i criteri della corretta liquidazione, demandando quest'ultima operazione all'Ufficio. Nei casi in cui, per contro, dopo la sentenza non sia necessaria alcuna ulteriore attività di determinazione dell'imposta -per avere la sentenza rigettato interamente il ricorso avverso l'atto impositivo o per avere, in caso di accoglimento parziale di detto ricorso, provveduto essa stessa a tale determinazione - il credito erariale potrà essere riscosso nell'ammontare risultante dalla sentenza senza alcun termine di decadenza, ma solo nel rispetto del termine prescrizione decennale, decorrente dalla data di passaggio in giudicato della sentenza, risultante dall' art. 78 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 ";

12. dalla sentenza impugnata emerge che la pronuncia n. 159/25/11 ebbe a ridefinire il valore imponibile, nulla disponendo sulla nuova determinazione dell'imposta, con la conseguenza della necessaria nuova attività dell'ufficio accertativa dell'ammontare dell'imposta e dei suoi accessori;

13. risulta poi pacifico che il primo avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta venne impugnato il 22 luglio 2009 (v. pagina n. 3 del ricorso), per cui il giudizio scontava l'applicazione del nuovo termine lungo di impugnazione (pari al semestre;

D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 38 , comma 3, e art. 51 , in relazione a l. 18 giugno 2009, n. 69 , art. 46 , comma 17), sicché, essendo stata la sentenza n. 159/25/11 depositata il 19 aprile 2011, era passata in giudicato il 5 dicembre 2011, con la conseguenza che il triennio previsto dall'art. 76, comma 2, lett. b), cit., andava a maturare il 5 dicembre 2014, mentre nella fattispecie l'avviso di liquidazione è stato notificato il 15 dicembre 2015, oltre il predetto termine decadenziale di tre anni, a nulla rilevando la sussistenza di altra sentenza pronunciata nei confronti di condebitori solidali, dovendo il computo del termine triennale deve essere riferito ai debitori (odierni ricorrenti) nei cui confronti si era già formato il giudicato;

14. alla stregua delle riflessioni che precedono, il ricorso va dunque accolto nel suo secondo - come detto - assorbente motivo e, non occorrendo accertamenti in fatto, la causa va anche decisa nel merito, accogliendo l'originario ricorso avanzato dai suindicati ricorrenti;

15. le indicazioni non univoche della giurisprudenza di legittimità sulla questione non esaminata giustificano l'integrale compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M. la Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, dichiara assorbito il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso dei suindicati ricorrenti.

Compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Conclusione Così deciso in Roma il 3 luglio 2024.

Depositata in Cancelleria il 15 ottobre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza