Sentenza del 02/02/2018 n. 2570 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

p.1 D.P.F. stipulava atto di compravendita per l'acquisto di un compendio immobiliare agricolo nel Comune di Piazzola Del Brenta (TN), facendo espressa richiesta di voler usufruire delle agevolazioni fiscali di cui alla L. n. 604 del 1954, L. n. 590 del 1965, L. n. 817 del 1971, per la piccola proprietà contadina; in via subordinata chiedeva di poter usufruire delle agevolazioni di cui all'imprenditore agricolo a titolo principale di cui all'art. 1, tariffa parte Prima D.P.R. n. 131 del 1986.

In data 17 aprile 2003, il predetto atto di trasferimento immobiliare veniva sottoposto alla registrazione in Trento con la percezione delle sole imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali ex L. n. 604 del 1954. In data 23.05.2003, l'Ufficio proprietà Diretto Coltivatore dava atto della pendenza di una istanza per il riconoscimento dei requisiti di cui alla L. n. 604 del 1954, art. 2, preannunciando l'assenza dei presupposti per un accoglimento della domanda. In data 25.05.2004, l'Ufficio citato accertava che in base alle dimensioni dell'azienda, il richiedente rivestiva la figura di imprenditore agricolo a titolo principale e non di coltivatore di retto.

In data 20.09.2008, l'Agenzia delle Entrate notificava al contribuente avviso di liquidazione per il maggior tributo di registro, maggiori imposte catastali, ipotecarie pari a 41.861,12, a causa della decadenza dalle agevolazioni fiscali di cui alla L. n. 604 del 1954, e successive modifiche, determinata dall'emissione del certificato negativo dell'ufficio Proprietà Diretto coltivatore, precisando che le agevolazioni richieste ai sensi della L. n. 131 del 1981, non potevano essere concesse, anche se invocate in via subordinata.

Il ricorrente impugnava l'avviso di liquidazione dinanzi alla CTP di Trento deducendo che, in sede di registrazione dell'atto di trasferimento, non aveva prodotto alcun certificato, con la conseguente inapplicabilità della L. n. 604 del 1954, art. 4, dovendo trovare applicazione il D.P.R. n. 131 del 1981, art. 76, che prescrive un termine triennale di decadenza, decorrente dalla registrazione dell'atto, per il diritto dell'Amministrazione finanziaria a richiedere le maggiori imposte.

L'Agenzia si costituiva, affermando che l'attestazione provvisoria era stata presentata dal medesimo contribuente all'ufficio del registro, in un momento successivo alla registrazione dell'atto, ragion per cui il termine non poteva considerarsi trascorso.

La CTP rigettava il ricorso, ritenendo che era stata correttamente applicata la normativa di cui alla L. n. 604 del 1954, atteso che l'agenzia doveva attendere lo scadere del triennio per il deposito dell'attestazione provvisoria e da quel momento decorreva il termine di decadenza per il recupero del credito erariale.

Interponeva gravame il ricorrente, il quale si doleva della erronea applicazione della normativa citata, la quale prevede che, se al momento della registrazione, il contribuente non produce alcuna attestazione definitiva o provvisoria, sono dovute le normali imposte ipotecarie e catastali. Sennonchè, non potendo produrre una certificazione che sarebbe stata formata solo successivamente (23.05.2003), non poteva applicarsi l'art. 4 cit. nè la disposizione di cui al comma 3 che concede all'agenzia il temine di tre anni successivi allo spirare del termine concesso al contribuente per la produzione dell'attestazione definitiva, bensì l'art. 5, della medesima legge, il quale vieta all'ufficio del registro di liquidare le imposte agevolate in assenza della certificazione provvisoria o definitiva.

Secondo il ricorrente, in particolare, doveva trovare applicazione il D.P.R. n. 131 del 1981, art. 76, che stabilisce che il termine triennale di decadenza per il recupero delle imposte decorre dal giorno della registrazione. Asseriva di non aver mai trasmesso l'attestazione, formatosi successivamente all'atto di acquisto.

Si costituiva l'Agenzia che resisteva all'appello reiterando le difese già svolte.

La CTR di Trento rigettava l'appello confermando la sentenza di primo grado, evidenziando che la richiesta di attestazione provvisoria era certamente finalizzata ad ottenere le agevolazioni e che, in ogni caso, l'attestazione era stata inoltrata all'ufficio del registro, il cui originale era in possesso del contribuente.

Avverso la sentenza n. 83/01/11 della CTR del Trentino il sign. D.P. propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

p.2.1. Il ricorrente, con il primo motivo, censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione della L. n. 604 del 1954, artt. 3, 4, e 5, D.P.R. n. 131 del 1981, art. 76, in tema di decadenza della facoltà di accertamento dell'agenzia delle entrate, sostenendo che il termine decadenziale di cui all'art. 76 cit. decorre dalla registrazione dell'atto di trasferimento, risultando inapplicabili alla fattispecie, gli artt. 4 e 5 della citata legge che riguardano le ipotesi in cui il contribuente produce il certificato dell'ispettorato ovvero l'attestazione provvisoria, mentre l'art. 5, disciplina l'ipotesi in cui il contribuente che dichiara di voler conseguire le agevolazioni tributarie non deposita nè certificato provvisorio nè quello definitivo, nel qual caso sono dovute le normali imposte di registro ed ipotecarie.

Pertanto, avendo l'Ufficio erroneamente liquidato le imposte agevolate, pur in assenza delle attestazioni richiamate, il termine triennale per esercitare l'azione di recupero era ormai spirato alla data del 20.09.2008, data di notifica dell'avviso di liquidazione delle imposte.

Secondo la tesi del ricorrente, dunque, l'agenzia ha provveduto a correggere un errore relativo alla imposta suppletiva, soggetta al termine decadenziale di tre anni decorrente dalla registrazione dell'atto D.P.R. n. 131 del 1981, ex art. 76, non trovando applicazione l'art. 42 T.U..

Con il secondo motivo, lamenta il ricorrente l'insufficiente, contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia ex art. 360 n. 5 c.p.c. relativamente all'art. 11 c.p.c., comma 5, e art. 116 c.p.c., art. 2727 c.c. e ss., dolendosi della motivazione deli giudici di appello laddove hanno ritenuto che il contribuente avesse prodotto all'ufficio del registro, al momento della registrazione, l'attestazione provvisoria ex L. n. 604 del 1954, allorquando invece l'attestazione era stata formata in epoca successiva dall'Ufficio competente e dunque era impossibile per il contribuente produrla all'epoca della registrazione.

Aggiunge il ricorrente che l'attestazione provvisoria acquisita successivamente alla registrazione (circostanza pacifica tra le parti) era stata consegnata al notaio che, come da sua attestazione, non l'aveva trasmessa all'ufficio del registro di Trento.

Con il terzo motivo, il ricorrente denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, relativamente alla domanda posta dal contribuente riferita all'applicazione della L. n. 604 del 1954, art. 1, e del D.P.R. n. 131 del 1981, art. 76, censurando la sentenza di appello per non aver il giudice di secondo grado considerato che trattandosi di imposta principale - quella liquidata al momento della registrazione - andava recuperata ex art. 1 cit., nel termine decadenziale triennale.

I tre motivi possono essere vagliati congiuntamente in quanto attinenti alla medesima questione.

La L. n. 604 del 1954, all'art. 3, dispone che per conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla L. 6 agosto 1954, n. 604, e successive modificazioni ed integrazioni, l'acquirente, i permutanti e l'enfiteuta debbono produrre, al momento della registrazione, insieme all'atto, lo stato di famiglia e un certificato dell'ispettorato provinciale agrario competente per territorio, che attesti la sussistenza dei requisiti di cui ai nn. 1, 2 e 3, art. precedente.

Il successivo art. 4 prevede che, in luogo del certificato dell'ispettorato agrario richiesto dall'art. 3, può essere prodotta un'attestazione provvisoria dell'ispettorato medesimo dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio. In tal caso le agevolazioni tributarie sono concesse al momento della registrazione, ma entro tre anni da tale formalità l'interessato deve presentare all'ufficio del registro il certificato definitivo, attestante che i requisiti richiesti sussistevano fm dal momento della stipula dell'atto; in difetto sono dovute le normali imposte, salvo quanto stabilito dall'art. seguente.

Nella ipotesi contemplata dal presente articolo l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero delle imposte ordinarie si prescrive col decorso di tre anni dalla scadenza del termine stabilito dal comma precedente.

L'art. 5 infine dispone infine che: Quando sia stata resa nell'atto esplicita dichiarazione di voler conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla presente legge e non sia stato prodotto nè il

certificato provvisorio previsto dall'art. 4, comma 1, nè quello definitivo previsto dall'art. 3, sono dovute le normali imposte di registro ed ipotecarie, ma non è precluso il diritto al rimborso se nel termine triennale di prescrizione gli acquirenti, permutanti o enfiteuti presentino apposita domanda all'ufficio del registro competente per territorio,corredata dal certificato dell'ispettorato provinciale agrario di cui all'art. 4, comma 2.

L'espressa previsione nell'art. 4, comma 2, secondo cui "in difetto" di tempestiva presentazione di detto certificato "sono dovute le normali imposte"; il correlato disposto dell'art. 4, comma 3, secondo cui "l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero" di tali "imposte ordinarie si prescrive col decorso di tre anni dalla scadenza del termine stabilito dal comma precedente", ovverosia "dalla scadenza" del termine concesso al contribuente per la presentazione del "certificato definitivo" recante l'attestazione del possesso dei requisiti di cui all'art. 2; nonchè il disposto dell'art. 5 che espressamente prevede il diritto di rimborso per il contribuente che non abbia presentato alcun certificato, impongono di ribadire la natura decandenziale del termine suddetto tanto nel caso in cui l'acquirente, all'atto dell'acquisto, sia già in possesso della certificazione definitiva, quanto nel caso in cui tale certificazione sia conseguita successivamente (Cass. 5349/2013; Cass. 2015 n. 25438).

Nella fattispecie, le doglianze sollevate dal contribuente discendono dall'affermazione che la certificazione provvisoria - pur richiesta dallo stesso all'ufficio "Proprietà Diretto Coltivatore della P.A.T.", che l'aveva esaminata in data 23.05.2003 - non era stata dal medesimo prodotta, in quanto consegnata al notaio che, a sua volta, aveva omesso di trasmetterlo all'Agenzia (come da dichiarazione del professionista).

Tuttavia, l'ufficio provinciale dichiarava di aver rilasciato due originali dei certificati provvisori, di cui uno inoltrato al richiedente e l'altro conservato presso di sè, confermando peraltro che l'agenzia delle Entrate non aveva mai fatto istanza per ottenere detta certificazione provvisoria, ma solo per quella definitiva di rigetto.

Secondo la tesi dell'Agenzia, la consegna, successiva alla registrazione dell'atto traslativo, del certificato provvisorio all'Agenzia, è stata da questa accettata ai sensi dell'art. 4 cit., in quanto il ritardo non era stato determinato dal comportamento colpevole del contribuente, ma dai tempi di espletamento della procedura amministrativa, le cui conseguenze non potevano certamente riverbersarsi sul richiedente il certificato.

Sennonchè le modalità con cui il certificato è pervenuto all'agenzia successivamente alla registrazione dell'atto traslativo della proprietà appaiono del tutto irrilevanti ai fini della decisione.

Nel caso di specie, infatti, non ricorre l'ipotesi prevista ("... nell'ipotesi contemplata dal presente articolo...") dalla L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 4, nel testo applicabile ratione torporis, di produzione dell'attestazione provvisoria dell'Ispettorato provinciale agrario dal quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio del certificato ("attestante che i requisiti richiesti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto"), ipotesi per la quale il comma 3, espressamente stabilisce che "l'azione dell'amministrazione finanziaria per il recupero delle imposte ordinarie si prescrive con il decorso di tre anni dalla scadenza del termine stabilito dal

comma precedente". Neppure ricorre l'ipotesi, prevista dal precedente art. 3, di produzione, al momento della registrazione, insieme con l'atto, del "certificato dell'ispettorato provinciale agrario competente per territorio che attesti la sussistenza dei requisiti di cui ai nn. 1, 2 e 3 dell'articolo precedente". Nella specie, infatti, come contemplato dalla stessa L. n. 604 del 1954, successivo art. 5 è "stata resa la dichiarazione contestuale di cui alla lettera a) dell'art. 3, e non è stato prodotto nè il certificato definitivo previsto dalla lettera b) dello stesso art. 3, nè quello provvisorio previsto dall'art. 4, comma 1". In tale caso sono dunque "dovute le normali imposte di registro o ipotecarie" (salvo il diritto al rimborso nel "termine triennale di prescrizione", qualora sia presentata apposita domanda corredata da un certificato definitivo dell'Ispettorato provinciale agrario), e alla richiesta dell'ufficio non può che applicarsi, in difetto di speciale previsione, l'ordinario termine di decadenza, stabilito dall'art. 76, comma 2 del t.u. dell'imposta di registro, di tre anni, decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione, dalla richiesta di registrazione. Ciò comporta, per il caso in esame, che al momento della notifica dell'avviso di liquidazione impugnato, si era già verificata la decadenza dell'ufficio, anche considerando la proroga biennale di cui all'art. 11 della L. 289/2002 (Cass. 2014 n. 13796; v. anche e Cass. 2014 n. 3082; Cass. 2014 n. 1261; Cass. 2002 n. 12189).

Il ricorso va pertanto accolto, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente. Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo, mentre possono essere compensate fra le parti le spese per i gradi di merito in considerazione della peculiarità della fattispecie.

P.Q.M.

La Corte:

- Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente;

- Dichiara compensate le spese di lite dei giudizi di merito;

- Condanna l'Agenzia delle Entrate alla refusione delle spese processuali sostenute dal ricorrente che liquida in Euro 5.000,00 per compensi, Euro 900,00 per c.u., oltre rimborso forfettario, iva e cpa come per legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile, il 11 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza