Sentenza del 09/02/2018 n. 3200 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1.1 Va preliminarmente disposta la riunione del ricorso n. 27125/13 al ricorso n. 26199/13, in quanto si tratta di ricorsi (principali ed incidentali) tutti proposti avverso la stessa sentenza di appello (art. 335 c.p.c.). Ricorso n. 26199/13. B.I.R., in proprio e quale erede di B.N., propone tre motivi di ricorso (notificato il 19 novembre 2013) per la cassazione della sentenza n. 47/65/13 del 4 aprile 2013 con la quale la commissione tributaria regionale Lombardia - Sez. St. di Brescia (in rigetto dell'appello principale dell'agenzia delle entrate ed in parziale accoglimento dell'appello incidentale di essa ricorrente), ha ritenuto fondato - sebbene nei limiti dell'aliquota dell'8% di cui alla Tariffa prima parte D.P.R. n. 131 del 1986, e del minor valore di Euro 35.000 per ettaro (in luogo di circa 50.000, come accertato dall'ufficio) - l'avviso di accertamento e liquidazione notificatole per imposta di registro ed ipocatastale sulla sentenza n. 901 del 14 settembre 2006. Sentenza, passata in giudicato, con la quale il tribunale di Mantova aveva accertato l'avvenuto acquisto per usucapione, in capo a B., della proprietà (per quota di due terzi) di un compendio agricolo costituito dal fondo e da vari fabbricati di tipo rurale.

La commissione tributaria regionale ha ritenuto, in particolare, che: fosse condivisibile la tesi già accolta dal primo giudice in ordine al fatto che dovesse nella specie applicarsi l'aliquota agevolata per imposta di registro dell'8% (in luogo di quella del 15%, conteggiata nell'avviso) per l'imprenditore agricolo professionale (IAP), dal momento che, per quanto la relativa istanza fosse stata dalla contribuente presentata 10 giorni dopo la richiesta di registrazione dell'atto, la qualifica di imprenditore agricolo professionale dei B. risultava tuttavia dalla sentenza stessa; quanto al valore venale del compendio, sussistessero elementi (estensione del terreno, valori OMI, destinazione a seminativo semplice) per ridurlo fino alla suddetta concorrenza di Euro 35.000 per ettaro.

L'agenzia delle entrate resiste con controricorso; formula altresì ricorso incidentale, notificato il 2 gennaio 2014, sulla base di quattro motivi.

Nessuna attività difensiva è stata posta in essere dalle controparti del giudizio di usucapione - anch'esse intimate con il ricorso in esame - S. e B.F., nonchè G.T..

p. 1.2. Con il primo motivo di ricorso principale la B. lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1 e segg. e L. n. 604 del 1954, art. 1. Per avere la commissione tributaria regionale reputato tardiva l'istanza di applicazione dell'aliquota agevolata IAP (1 %), in quanto proposta 10 giorni dopo la richiesta di registrazione

della sentenza, nonostante che la normativa di riferimento non richiedesse che l'istanza di riconoscimento IAP venisse necessariamente proposta prima dell'atto, ovvero prima della registrazione.

Con il secondo motivo di ricorso principale la B. deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione della suddetta normativa, nonchè del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 10 e 11. Per avere la commissione tributaria regionale reputato tardiva l'istanza di applicazione dell'aliquota agevolata, in quanto proposta 10 giorni dopo la richiesta di registrazione della sentenza, nonostante che tale registrazione non fosse eseguita dalla parte (che non doveva espletare alcuna incombenza in proposito) ma dal cancelliere ex art. 10 cit.. Inoltre, in base alla L. n. 604 del 1954, art. 5 il contribuente aveva comunque diritto al rimborso dell'imposta pagata in eccesso sul solo presupposto che il certificato IAP, inizialmente mancante, venisse da lui prodotto entro il termine triennale di prescrizione.

Con il terzo motivo di ricorso principale la B. lamenta violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 10, 11, 16 e 41. Per non avere la commissione tributaria regionale considerato che, ex art. 41 cit., nel caso di specie la registrazione della sentenza coincideva con il versamento dell'imposta ad essa relativa; versamento che, nella specie, era stato preceduto da avviso di liquidazione notificato il 17 agosto 2009, a seguito del quale essa ricorrente aveva presentato (16 ottobre 2009) istanza motivata di riconoscimento delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina (aliquota 1 %) di cui al D.Lgs. n. 99 del 2004 e L. n. 604 del 1954 cit..

p. 1.3 Con il primo motivo di ricorso incidentale l'agenzia delle entrate lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione dell'art. 14 preleggi e del D.P.R. n. 131 del 1986. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente recepito la tesi, già accolta dal primo giudice, in ordine alla spettanza, nella specie, della aliquota agevolata registro dell'8% (art. 1 tariffa Prima Parte all. D.P.R. n. 131 del 1986), nonostante che la relativa istanza fosse stata dalla B. avanzata solo successivamente alla richiesta di registrazione della sentenza; non potendo la qualifica IAP eventualmente emersa in sentenza essere opposta all'amministrazione finanziaria, estranea al giudizio così definito.

Con il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso incidentale l'agenzia delle entrate lamenta, rispettivamente, motivazione apparente (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), motivazione omessa ovvero insufficiente (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 previg.), nonchè omesso esame in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella nuova formulazione di cui al D.L. n. 83 del 2012 conv. in L. n. 134 del 2012). Per non avere la commissione tributaria regionale - nel rigettare l'appello principale da essa proposto sul punto - adeguatamente esaminato le risultanze di causa e motivato sulla correttezza del valore attribuito al fondo nell'avviso di liquidazione opposto; così come accertato da una perizia dell'agenzia del territorio, prodotta in giudizio, che prendeva espressamente in esame tutti i parametri menzionati dalla commissione tributaria regionale ad immotivata riduzione di tale valore fino alla concorrenza di Euro 35.000 per ettaro.

p. 2.1 Ricorso n. 27125/13. Con tale ricorso, notificato anch'esso il 19 novembre 2013, l'agenzia delle entrate formula, in via principale, i medesimi quattro motivi come sopra esposti, in via

incidentale, per la cassazione della medesima sentenza CTR Lombardia n. 47/65/13 del 4 aprile 2013.

In tale giudizio resistono, con separati controricorsi, tanto B.I.R., quanto le altre contribuenti S. e B.F., nonchè G.T..

La prima ripropone, in via incidentale, i medesimi motivi già formulati, in via principale, nel su riportato ricorso n. 26199/13, con l'aggiunta di un quarto motivo concernente l'asserita violazione dell'art. 112 c.p.c.; per non avere la commissione tributaria regionale pronunciato sul motivo con il quale essa ricorrente aveva lamentato la mancata pronuncia, da parte del primo giudice, sull'istanza di applicazione nella specie dell'agevolazione prevista per la piccola proprietà contadina dal D.Lgs. n. 604 del 1954.

Le seconde formulano anch'esse, in via incidentale, i medesimi motivi di doglianza già formulati da B.I.R.; quest'ultima ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c., a valere anche per il precedente ricorso.

p. 3. Va preliminarmente accolta l'eccezione dell'agenzia delle entrate di inammissibilità del ricorso per cassazione siccome proposto (anche) nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Vale a dire, di un soggetto che non ha partecipato ai precedenti gradi di giudizio, e nei cui rapporti giuridici, poteri e competenze in materia sono succedute ex lege (D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 57, comma 1 con decorrenza dal 1 gennaio 2001 D.M. 28 dicembre 2000, ex art. 1) le agenzie fiscali. Enti dotati di autonoma e distinta soggettività impositiva, nonchè di legittimazione sostanziale e processuale (Cass. 1550/15; 22992/10; 6591/08 ed altre).

p. 4.1 I motivi proposti dalla parte contribuente non possono trovare accoglimento. In particolare, con tali doglianze i contribuenti lamentano che il giudice di appello abbia loro negato il riconoscimento dell'aliquota di maggior favore dell'1% (L. n. 604 del 1954; D.Lgs. n. 99 del 2004), a causa del fatto che tale agevolazione (invece dal giudice di merito riconosciuta, per il registro, in misura dell'8%) non era stata tempestivamente richiesta, in quanto dedotta per la prima volta "10 giorni dopo la richiesta di registrazione dell'atto".

Va invece accolta la contrapposta censura mossa dall'agenzia delle entrate, tanto nel ricorso incidentale quanto in quello principale, in relazione all'indebito riconoscimento, da parte del giudice di merito, proprio della tassazione nella detta misura dell'8%, in luogo di quella mediante aliquota non agevolata.

Va considerato infatti che la mancata istanza di agevolazione prima della richiesta di registrazione - dalla quale prende data la registrazione stessa: D.P.R. n. 131 del 1986, art. 16, comma 1, - e della conseguente liquidazione, costituiva un elemento ostativo al riconoscimento della medesima; e, inoltre, che l'affermazione secondo cui i presupposti sostanziali dell'agevolazione, poi in effetti riconosciuta (registro 8%), dovevano comunque evincersi dal giudizio di usucapione e, segnatamente, dalla stessa sentenza oggetto di registrazione, si poneva in contrasto con la normativa di riferimento, così come applicata dall'orientamento giurisprudenziale di legittimità in materia.

Il punto di partenza è effettivamente costituito dal principio (Cass. 14122/10 ed altre) secondo cui "in tema di agevolazioni tributarie, non si rinviene nell'ordinamento un principio generale secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione è irrevocabilmente perduta; potendosi anzi, alla luce del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 77 dedurre il principio contrario secondo il quale - sia pure nel rispetto dei limiti temporali previsti per richiedere il beneficio - è possibile rimediare all'erronea imposizione".

Tale principio non è tuttavia dirimente in tutte quelle situazioni, qual è la presente, nelle quali l'agevolazione è per legge subordinata alla deduzione di parte nell'atto oggetto di registrazione; deduzione correlata alla tempestiva evidenziazione della effettiva sussistenza di tutti quei requisiti soggettivi ed oggettivi sui quali la legge basa e giustifica la ratio agevolatrice. E la cui puntuale osservanza vale di per sè a porre l'amministrazione finanziaria in condizione di verificare, in una con l'effettiva sussistenza delle condizioni di legge, l'importo dell'imposta concretamente applicabile.

Il principio su riportato, basato sulla regola di generale rimborsabilità entro il termine prefissato - dell'imposta di registro versata in eccesso D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 77 trova dunque limite in tutti quei casi nei quali l'amministrazione finanziaria non è posta in grado, in assenza di una univoca e tempestiva manifestazione di volontà del contribuente, di esercitare l'ordinaria funzione di accertamento e liquidazione.

Si è affermato, in proposito, che in tema di agevolazioni tributarie correlate a trasferimenti della proprietà per effetto di sentenza, la richiesta dell'agevolazione stessa "va effettuata nel primo momento in cui la parte destinataria degli effetti traslativi del provvedimento può far valere il proprio diritto all'applicazione del beneficio, ovverosia nel momento in cui essa richiede la registrazione dell'atto all'Amministrazione finanziarla"; con la conseguenza che deve ritenersi inammissibile "una dichiarazione effettuata dopo che l'Amministrazione abbia già proceduto all'operazione di liquidazione dell'imposta o nel successivo giudizio di impugnazione dell'avviso di liquidazione medesimo, in quanto essa sarebbe del tutto incompatibile con l'esigenza di tutela dell'interesse dell'Amministrazione alla definitività e certezza del tributo" (Cass. 3863/09, in tema di agevolazioni prima casa su immobili trasferiti ex art. 2932 c.c.; ma sulla base di un'affermazione di portata generale).

In fattispecie analoga, Cass. 2261/14 ha osservato che la volontà finalizzata ad ottenere il riconoscimento dell'agevolazione non può essere manifestata dopo la registrazione della sentenza, "atteso il carattere necessario della collaborazione del contribuente, che integra un presupposto del beneficio e costituisce una eccezione al principio generale desumibile dall'art. 77 D.P.R. predetto, secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento della imposizione non è perduta, potendosi rimediare, nei previsti limiti temporali, alla erroneità di quest'ultima".

Sulla base dello stesso principio (necessità di deduzione prima della registrazione del provvedimento del giudice), si è espressa Cass. ord. 635/17, in materia di agevolazioni prima casa su un immobile acquisito a titolo originario con sentenza accertativa di usucapione.

Obiettano i B. che, nelle agevolazioni in oggetto, è la stessa legge a prevedere che la relativa qualifica (coltivatore diretto - IAP) possa essere dimostrata dal contribuente successivamente

all'atto.

Tale argomento non può però trovare condivisione, dal momento che nell'ammettere la possibilità di (temporaneo) riconoscimento dell'agevolazione per la piccola proprietà contadina sulla base di un certificato provvisorio allegato al momento dell'atto, ovvero di rimborso dell'imposta versata in eccedenza a seguito di domanda corredata, nel termine triennale di prescrizione, dal certificato definitivo dell'ispettorato agrario (L. n. 604 del 1954, artt. 4 e 5), la disciplina legislativa richiede pur sempre che l'agevolazione (indipendentemente dai modi e termini della sua documentazione o dimostrazione) venga appunto richiesta al momento dell'atto: "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 (...)" (art. 5 cit.).

Analogamente è a dirsi per l'agevolazione (aliquota 8%) di cui all'art. 1 Tariffa Prima parte D.P.R. n. 131 del 1986 (nella formulazione all'epoca vigente); anch'esso ammissivo di produzione successiva della certificazione dei requisiti di legge, ma sempre a condizione che "nell'atto di trasferimento" il contribuente dichiari di volersi avvalere dei requisiti agevolativi, ovvero di volerli conseguire come da documentazione da produrre nel triennio.

Si è in quest'ultima materia affermato (Cass. 10160/10) che: "la norma è esplicita laddove considera il beneficio fiscale in favore dell'acquirente che sia imprenditore agricolo a titolo principale e identifica il momento della produzione della certificazione - cioè della prova - con quello della registrazione nel quale la qualità predetta deve risultare in via documentale affinchè l'atto possa essere registrato con l'aliquota agevolata; ed in quanto connessa con la qualità già posseduta la prova della qualità di cui si tratta non può che precedere il momento della tassazione, sicchè nulla osta alla produzione anche in un momento successivo al rogito notarile, purchè preceda la registrazione, la quale, in difetto di tale certificazione, non può non avvenire con la applicazione della ordinaria aliquota, e comunque senza la possibilità per il contribuente di conservare aliquote agevolate erroneamente applicate e successivamente revocate attraverso atti impositivi".

Orbene, nel caso di specie i giudici di merito - in primo e secondo grado hanno conformemente appurato, in fatto, che l'agevolazione era stata richiesta "10 giorni dopo la richiesta di registrazione dell'atto". Gli stessi ricorrenti riferiscono che l'istanza di riconoscimento della agevolazione ex lege D.Lgs. n. 99 del 2004 e L. n. 604 del 1954 era stata avanzata il 16 ottobre 2009, in sede di istanza di annullamento in autotutela dell'avviso di liquidazione previamente loro notificato dall'amministrazione finanziaria.

E' vero che - vertendosi di imposta di registro applicata non già su un atto negoziale ma su un provvedimento giurisdizionale - faceva difetto la sede naturale di dichiarazione della volontà di avvalersi dell'agevolazione; appunto rappresentata dalla redazione dell'atto di acquisto.

Tale circostanza non muta, tuttavia, i termini della questione; dal momento che l'onere di tempestiva esplicitazione dell'istanza agevolativa ben poteva essere soddisfatto fin dall'atto introduttivo del giudizio avente ad oggetto l'accertamento dell'acquisto immobiliare per usucapione; ovvero nel corso del giudizio stesso; ovvero, ancora, anche successivamente

all'emanazione della sentenza ma pur sempre prima che venisse richiesta la registrazione e che l'amministrazione finanziaria provvedesse - proprio perchè non raggiunta da istanze agevolative - a liquidare l'imposta in regime ordinario.

Nè rileva che la procedura di registrazione della sentenza trovasse impulso nell'iniziativa non di parte, ma del cancelliere, D.P.R. n. 131 del 1986, art. 10. Si trattava infatti di incombenza comunque derivante dalla legge, ed il cui assolvimento necessitato era dunque di certo noto alla parte interessata che, agendo con diligenza, ben avrebbe potuto (dovuto) rappresentare in tempo utile il ricorso della volontà e dei requisiti di fruizione dell'agevolazione.

Ciò posto, la sola circostanza - indebitamente valorizzata dal giudice di merito - che i presupposti sostanziali dell'agevolazione IAP emergessero de plano dalla sentenza, non valeva a surrogare il requisito mancante della deduzione di una tempestiva ed esplicita volontà della parte di avvalersi dell'agevolazione.

Tanto più considerato che la sentenza non aveva ad oggetto tali presupposti, e che la rilevanza di questi ultimi rientrava comunque nella disponibilità della parte; disponibilità da esercitarsi nelle forme prescritte dall'ordinamento tributario, e nell'ambito di un rapporto - quello impositivo - tutt'affatto diverso da quello oggetto di accertamento giudiziale.

Non rilevava, dunque, il principio secondo cui (Cass. 15918/11) "per stabilire i presupposti ed i criteri di tassazione, occorre - in conformità al disposto del D.P.R. 26 aprile 1985, n. 131, art. 20 e art. 8, sub c) della tariffa allegata - far riferimento ai contenuto ed agli effetti che emergono dalla pronuncia stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei, nè di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si sia formato il giudicato"; non si trattava infatti, nella specie, di individuare l'esatta natura dei diritti accertati dalla sentenza, nonchè degli effetti giuridici da questa prodotti (pacificamente riconducibili all'accertamento dell'acquisto a titolo originario della proprietà), bensì di vagliare la volontà della parte di optare per una determinata agevolazione in presenza dei relativi requisiti di forma e sostanza.

In definitiva, non sussistevano nè i presupposti di riconoscibilità dell'agevolazione IAP ex art. 1 Tariffa Prima parte all. D.P.R. n. 131 del 1986, nè quelli dell'agevolazione della piccola proprietà contadina in capo al coltivatore diretto di cui alla L. n. 604 del 1954 (come estesa all'imprenditore agricolo professionale dal D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1).

p. 5. Infondati sono gli ulteriori motivi di ricorso dell'agenzia delle entrate, incentrati sul diverso problema del valore venale attribuibile al compendio immobiliare acquisito per usucapione.

Sul punto va intanto escluso che la sentenza impugnata possa considerarsi nulla per assenza di motivazione sul punto, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Al contrario, la commissione tributaria regionale ha preso partitamente in esame il problema in questione, motivando sul proprio convincimento circa la attribuibilità al fondo in questione del valore di Euro 35.000 per ettaro (a fronte dei circa Euro 50.000 accertati). Ciò all'esito della perizia asseverata prodotta dai B. e della valutazione in diminuzione degli stessi parametri presi in esame della perizia dell'agenzia del territorio (estensione del terreno; valori Omi; destinazione colturale a seminativo semplice).

Si tratta di una motivazione che, del resto, recepisce l'impostazione assunta dalla parte appellante incidentale; della quale la commissione tributaria regionale dà compiutamente conto in sentenza a confutazione dei criteri valutativi stabiliti dall'agenzia delle entrate.

Senonchè, esclusa la causa di nullità sostenuta da quest'ultima, dovrà parimenti escludersi il vizio di omesso esame di cui alla (nuova) formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5; qui applicabile ratione temporis.

Formulazione che rileva anche nel giudizio di cassazione avverso sentenze del giudice tributario, e sulla quale ci si limita a richiamare i rigorosi ambiti applicativi già chiariti da Cass. SSUU n. 8053 del 07/04/2014 (e da innumerevoli decisioni successive).

L'accertamento così reso dal giudice di merito risulta, pertanto, qui intangibile.

In accoglimento del primo motivo di ricorso principale ed incidentale dell'agenzia delle entrate, la sentenza impugnata dovrà, in definitiva, essere cassata in ordine all'avvenuto riconoscimento dell'aliquota agevolata dell'8%; con conseguente decisione nel merito ex art. 384 c.p.c. non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto - mediante rigetto in parte qua del ricorso introduttivo di parte contribuente, ed affermazione dell'applicazione, sul valore del compendio stabilito dalla commissione tributaria regionale, dell'imposta in regime non agevolato.

La parziale soccombenza finale di tutte le parti giustifica la compensazione delle spese di legittimità e merito.

P.Q.M.

LA CORTE riunisce il ricorso n. 27125/13 a quello n. 26199/13;

- dichiara inammissibile il ricorso principale di parte contribuente siccome proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze;

- rigetta il ricorso principale (26199/13) ed incidentale (27125/13) di parte contribuente;

- accoglie il primo motivo di ricorso principale (27125/13) ed incidentale (26199/13) dell'agenzia delle entrate, respinti gli altri;

- cassa, in relazione al motivo accolto, la sentenza impugnata e, decidendo del merito, dichiara applicabile l'imposta in regime non agevolato;

- compensa le spese di legittimità e merito;

- v.to il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;

- dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, a carico della parte contribuente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello rispettivamente dovuto per il ricorso principale (26199/13) ed incidentale (27125/13) da essa proposto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quinta civile, il 11 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 febbraio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza