Sentenza del 31/07/2020 n. 16495 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

Con atto registrato il 7 aprile 2000 (XXXXX) vendeva alla societa' " (XXXXX) s.r.l." un terreno di mq. 9.440 sito nel comune di (XXXXX), nella localita' "(XXXXX)", per un corrispettivo pari a L. 210.000.000.

In data 31 dicembre 2001, l'Ufficio del Registro di Cagliari notificava alle parti del suddetto contratto l'avviso di accertamento 00/IV/1385, che rettificava il valore del bene, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articoli 51 e 52.

Avverso il suddetto avviso la sola societa' acquirente proponeva ricorso alla C.T.P. di Cagliari che, con la sentenza n. 94/6/05, depositata il 19.05.2005, rigettava l'impugnazione ed accertava la legittimita' dell'atto impositivo dell'Ufficio.

In data 16.11.2006 l'Ufficio procedeva ad iscrivere a ruolo le somme dovute dai contribuenti a titolo di Imposta di Registro e in data 20.10.2007 il concessionario della riscossione notificava la relativa cartella di pagamento n. (XXXXX) a (XXXXX), quale soggetto coobbligato solidalmente.

In data 9.10.2007 il (XXXXX) proponeva ricorso alla C.T.P., contestando l'addebito delle spese processuali e adducendo la sua estraneita' al giudizio della (XXXXX) s.r.l., nel quale non era intervenuto, e, nel merito, contestava la legittimita' della cartella medesima per inosservanza dei termini prescritti dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, in materia di riscossione mediante ruolo, chiedendo la dichiarazione di nullita' della cartella per intervenuta decadenza della pretesa tributaria del creditore.

(XXXXX) e l'Agenzia delle Entrate di Cagliari resistevano in giudizio e quest'ultima, riconoscendo la non debenza delle spese giudiziali in cartella, emetteva in data successiva il relativo provvedimento di sgravio.

La C.T.P. di Cagliari, con sentenza n. 65/3/10, rigettava il ricorso relativamente al credito a titolo di imposta complementare di registro.

Avverso tale sentenza il (XXXXX) proponeva appello, contestando il mancato accoglimento, da parte della Commissione di primo grado, dell'eccezione di decadenza per mancato rispetto dei termini di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 17, in aderenza alla tesi dell'Agenzia delle Entrate, secondo la quale lo stesso troverebbe applicazione solo con riguardo alla imposta sui redditi e sull'Iva. Osservava che l'avviso di accertamento era divenuto

definitivo per mancata impugnazione dopo il sessantesimo giorno dalla sua notifica, ragion per cui la notifica della cartella di pagamento, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25 sarebbe dovuta intervenire entro il termine di decadenza del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento era divenuto definitivo, e quindi entro il 31.12.2004, laddove era stata eseguita il 20 agosto del 2007

Con atti di controdeduzioni si costituivano in giudizio l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Cagliari ed (XXXXX), contestando le motivazioni dell'appello e ribadendo la legittimita' del loro operato.

Con sentenza del 16.5.2014 la CTR Sardegna rigettava l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) che il (XXXXX) era rimasto estraneo alla impugnazione proposta dalla societa' acquirente " (XXXXX) s.r.l." avverso l'avviso di accertamento di rettifica in aumento del valore, che si era conclusa con il rigetto, essendosi riconosciuta la legittimita' dell'operato dell'Ufficio;

2) la procedura seguita appariva corretta, in virtu' del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 56;

3) apparivano, in particolare, rispettati sia il termine triennale di decadenza di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 76, concernente l'esercizio del potere di imposizione, sia quello di cui al medesimo Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 78, secondo cui il credito dell'Amministrazione Finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni;

4) il ricorso doveva, pertanto, essere rigettato, sia pure sulla base di una diversa motivazione.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso (XXXXX), sulla base di due motivi.

La (XXXXX) s.p.a. e l'Agenzia delle Entrate hanno resistito con separati controricorsi.

RITENUTO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce la violazione o falsa applicazione degli articoli 112 e 115 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR posto a fondamento della propria decisione una circostanza (la riscossione frazionata dell'imposta liquidata) non dedotta ne' tanto meno provata dalla controparte.

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c., Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articoli 56, 57, 76 e 78, Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25 e articoli 1306 e 2964 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non aver la CTR considerato che la sentenza n. 94/06/2005 pronunciata dalla CTP di Cagliari a definizione del contenzioso instaurato dalla sola parte acquirente era a lui inopponibile ai sensi dell'articolo 1306 c.c.

2.1. I motivi, da trattare congiuntamente, siccome strettamente connessi, sono infondati, pur rendendosi necessario correggere la motivazione della sentenza impugnata nei termini che verranno esposti.

Invero, in tema di imposta di registro, una volta divenuto definitivo l'avviso di liquidazione per mancata impugnazione, ai fini della riscossione del credito opera unicamente il termine decennale di prescrizione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 78, non trovando applicazione ne' il termine triennale di decadenza previsto dal detto Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 76, concernente l'esercizio del potere impositivo, ne' il termine di decadenza contemplato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 17, comma 3, in quanto l'imposta di registro non e' ricompresa tra i tributi ai quali fa riferimento il Decreto Legislativo n. 46 del 1999 (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11555 del 11/05/2018).

In particolare, una volta divenuto definitivo l'atto di accertamento (come e' qui accaduto, non avendo il contribuente proposto impugnazione contro di esso), e' corretta l'affermazione della CTR, secondo cui l'unico termine rilevante in fase di recupero del credito tributario e' quello decennale di prescrizione Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, ex articolo 78. Tale principio si desume da quanto varie volte stabilito da questa corte di legittimita' (Cass. 21623/15; 20153/14; 15619/14 ed altre), secondo cui il termine di decadenza (triennale Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, ex articolo 76) concerne l'esercizio del potere impositivo-accertativo, non gia' quello di riscossione. Con la conseguenza che, esauritasi la fase di accertamento del credito tributario (non diversificandosi, da questo punto di vista, l'ipotesi in cui la definitivita' della pretesa scaturisca da giudicato, invece che dalla mancata opposizione dell'atto di accertamento, come nella specie), non resta che la disciplina della realizzazione di un credito certo, liquido ed esigibile, per regola assoggettata all'unico limite della prescrizione decennale citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, ex articolo 78 e articolo 2946 c.c. (Sez. 5 n. 13418 del 30/06/2016).

D'altronde, in tema di imposta di registro, non si applica il termine di decadenza sancito dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 17, comma 3,, bensì quello di prescrizione decennale previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, articolo 78, trattandosi di imposta non inclusa nell'ambito di operativita' del citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 17, in quanto non ricompresa nei tributi cui fa riferimento il Decreto Legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, che, successivamente al Decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988 n. 43, ha nuovamente escluso dai ruoli e dalla decadenza tutte le imposte diverse da quelle sul reddito e dall'IVA (Sez. 5, n. 12748 del 06/06/2014; Sez. 6-5, n. 20153 del 24/09/2014).

2.2. Va, in primo luogo, esclusa l'applicabilita' alla fattispecie del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25. Infatti, pur nei casi in cui tale disposizione si applichi ratione temporis (e non e', come si vedra', il caso di specie) alla riscossione dell'imposta di registro (fino all'1.7.99 - a seguito della modifica del sistema di riscossione coattiva introdotto con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1988, il cui articolo 67, contemplava espressamente l'imposta di registro - il termine di decadenza di cui al Decreto del Presidente

della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 17, ora articolo 25, era applicabile anche alla riscossione di tale imposta; dall'1.7.99,

data di entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 46 del 1999, il suddetto termine e' invece applicabile solo alla riscossione delle imposte sui redditi e dell'IVA, per il disposto del Decreto Legislativo n. 46 del 1999, articolo 23; cfr. Cass. un. 27028/13 12748/14)) il termine di decadenza ivi previsto va riferito (aggiungendosi al termine prescrizionale di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 23) alla riscossione di crediti del Fisco accertati da atti impositivi divenuti definitivi per mancata impugnazione e non alla riscossione dei crediti del Fisco accertati da sentenze che abbiano rigettato, in tutto o in parte, impugnative di atti impositivi.

Esclusa, dunque, la pertinenza alla fattispecie del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25, resta da approfondire l'argomento, svolto nelle sentenze nn. 8998/07, 13566/10, 23614/11, che si fonda sul disposto, sopra trascritto, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 76, comma 2, lettera b), come modificato dalla L. 28 dicembre 1995, n. 549, articolo 3, comma 135, lettera f) (v. su in neretto).

Osserva al riguardo il Collegio che a tale disposto non puo' attribuirsi un significato tale da scardinare il principio generale, risultante dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte, secondo il quale la riscossione di un credito tributario accertato con sentenza soggiace non ai termini di decadenza che scandiscono l'esercizio dell'azione amministrativa ma a solo termine di prescrizione; una simile interpretazione differenzierebbe irragionevolmente, perche' in mancanza di qualunque specifica ragione, la disciplina della riscossione dell'imposta di registro da quella di tutte le altre imposte. Al contrario, va privilegiata una interpretazione che, lungi dall'attribuire alla disposizione in esame un significato disarmonico rispetto al sistema generale dei termini di riscossione dei tributi, la coordini con tale sistema. Deve allora ritenersi, in adesione con quanto questa Corte ha gia' di recente avuto modo di precisare nella sentenza n. 13179/14, che la disposizione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 76, comma 2, lettera b), va interpretata nel senso che la decadenza triennale ivi prevista - decorrente dalla data di notificazione o di definitivita' della sentenza che abbia deciso sul ricorso del contribuente avverso l'avviso di rettifica e liquidazione - si applica solo nei casi in cui, a seguito della sentenza, l'Amministrazione sia tenuta a procedere a un ulteriore accertamento d'imposta, per avere il giudice accolto solo parzialmente il ricorso avverso l'atto impositivo senza, tuttavia, provvedere esso stesso a determinare l'imposta dovuta e limitandosi a definire i criteri della corretta liquidazione, demandando quest'ultima all'Ufficio. Il termine decadenziale di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 46, comma 2, lettera b), va dunque inteso come termine acceleratorio, non dell'attivita' di riscossione, ma dell'ulteriore attivita' amministrativa di determinazione dell'imposta che in ipotesi risulti ancora necessaria dopo la pronuncia giurisdizionale.

Nei casi in cui, per contro, dopo la sentenza non sia necessaria alcuna ulteriore attivita' 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 potra' 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 prescrizionale decennale, decorrente dalla data di passaggio in giudicato della sentenza, risultante dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 78.

2.3. Alla stregua delle considerazioni che precedono, premesso che l'atto di compravendita soggetto alla rettifica per cui e' disputa risulta registrato in data 7.4.2000, va, in primo luogo, esclusa, ratione temporis, l'applicabilita' alla fattispecie del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25. Infatti, il termine di decadenza di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 17, ora articolo 25, si applicava alla riscossione dell'imposta di registro solo fino all'1.7.1999, a seguito della modifica del sistema di riscossione coattiva introdotto con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1988, articolo 67, contemplava espressamente l'imposta di registro; dall'1.7.1999, data di entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 46 del 1999, il suddetto termine e', invece, applicabile solo alla riscossione delle imposte sui redditi e dell'IVA, per il disposto del Decreto Legislativo n. 46 del 1999, articolo 23 (cfr., Cass. un. 27028/13 12748/14). Pertanto, solo fino all'1.7.1999 il termine di decadenza cola' previsto poteva essere riferito (aggiungendosi al termine prescrizionale di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 23) alla riscossione di crediti del Fisco accertati da atti impositivi divenuti definitivi per mancata impugnazione.

Non e' altresi' revocabile in dubbio che, all'esito della modifica apportata dal legislatore al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 76, comma 2, lettera b), con la L. 28 dicembre 1995, n. 549, articolo 3, comma 135, lettera f), per riferire il computo del termine di decadenza triennale anche "dalla data della notificazione della decisione delle commissioni tributarie ovvero dalla data in cui la stessa e' divenuta definitiva", il Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 76 non trova applicazione nel caso in cui l'avviso di accertamento sia diventato, come nel caso di specie, definitivo non all'esito di un giudizio impugnatorio (non avendo il venditore impugnato l'avviso di accertamento), ma a seguito della sua mancata impugnazione. Si potrebbe semmai discutere, ma ai nostri fini questo dubbio non avrebbe alcuna rilevanza, se, come sostenuto da Sez. 6 - 5, Sentenza n. 20153 del 24/09/2014, la disposizione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 76, comma 2, lettera b), vada interpretata nel senso che la decadenza triennale ivi prevista - decorrente dalla data di notificazione o di definitivita' della sentenza che abbia deciso sul ricorso del contribuente avverso l'avviso di rettifica e liquidazione - si applichi solo nei casi in cui, a seguito della sentenza, l'Amministrazione sia tenuta a procedere ad un ulteriore accertamento d'imposta, per avere il giudice accolto solo parzialmente il ricorso avverso l'atto impositivo senza, tuttavia, provvedere esso stesso a determinare l'imposta dovuta e limitandosi a definire i criteri della corretta liquidazione, demandando quest'ultima all'Ufficio. Aderendo a tale impostazione, il termine decadenziale di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 4-6, comma 2, lettera b), andrebbe inteso come termine acceleratorio, non dell'attivita' di riscossione, ma dell'ulteriore attivita' amministrativa di determinazione dell'imposta che in ipotesi risulti ancora necessaria dopo la pronuncia giurisdizionale.

2.4. Trova, pertanto, applicazione alla fattispecie in esame esclusivamente il Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, articolo 78, il quale si riferisce proprio alla ipotesi in cui la definitivita' dell'accertamento consegua alla mancata impugnazione dell'atto impositivo notificato al contribuente, tenuto conto che, da un lato, rappresenta circostanza incontestata che il (XXXXX) non abbia impugnato, nella qualita' di venditore, l'avviso di accertamento in rettifica (avendolo fatto solo l'acquirente " (XXXXX) s.r.l.") e, dall'altro, ai sensi dell'articolo 1306 c.c., comma 1, la sentenza pronunziata tra il creditore e uno dei debitori in solido non ha effetto contro gli altri debitori. Da cio' consegue che la relativa cartella esattoriale andava emessa entro il termine decennale di prescrizione previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, articolo 78 e non entro quello triennale di decadenza di cui al medesimo Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 76.

In questi termini va corretta, ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., u.c., la sentenza qui impugnata, siccome, pur erroneamente motivata in diritto, conforme al diritto quanto al dispositivo. Invero, la detta sentenza, da un lato, non e' pertinente, con riferimento al richiamo operato al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 56 (siccome, ai nostri fini, del tutto irrilevante), e, dall'altro, e' inconferente, avuto riguardo al rinvio al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 76 (per le ragioni esposte in precedenza, non applicabile alla fattispecie concreta in esame).

3. Il ricorso va, pertanto, rigettato.

Le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

Ricorrono i presupposti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1-quater, applicabile ratione temporis (essendo stato il ricorso proposto successivamente al 30 gennaio 2013), per il raddoppio del versamento del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al rimborso delle spese del presente grado di giudizio, che liquida, per ciascun controricorrente, in complessivi Euro 7.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Dichiara la parte ricorrente tenuta al versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, a norma del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1-quater.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza