Sentenza del 31/10/2022 n. 32147 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.A. e B.B. hanno impugnato la cartella di pagamento, notificata in data 22 maggio 2006 (previa notifica degli atti impositivi in data 10 luglio 1997), dall'Ufficio del Registro di Taranto relativa all'I.n.v.i.m. dovuta riguardo ad una compravendita di appezzamento di terreno, stipulata nel 1995, deducendo il superamento del termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 23, e la nullità dell'iscrizione a ruolo per illegittimità della rettifica operata.

2. La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso delle contribuenti, ritenendo maturata la decadenza a carico dell'Ufficio.

3. L'appello dell'Amministrazione è stato rigettato. Nella sentenza si legge che "l'appello non può trovare accoglimento perchè la dedotta violazione di legge non sussiste. Del resto nella sentenza impugnata i primi giudici spiegano, con argomentazioni logicamente ineccepibili e sorrette da puntuali richiami legislativi, le ragioni per le quali deve ritenersi fondata l'eccezione di decadenza mossa dalle ricorrenti e non possono, invece, trovare accoglimento le contrarie deduzioni dell'appellante".

4. Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, formulando due motivi.

5. Le contribuenti hanno resistito con controricorso.

6. Successivamente le contribuenti hanno depositato istanza di definizione della lite ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 10, convertito in L. n. 136 del 2018, ma l'Agenzia, previo diniego (che non risulta impugnato), ha chiesto fissarsi udienza per la trattazione della causa.

7. Fissata l'udienza pubblica del 18 ottobre 2022, i ricorsi in esame sono stati trattati in Camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. in L. n. 176 del 2020, e dal sopravvenuto D.L. n. 228 del 2021, art. 16, comma 1, conv. in L. n. 15 del 2022, senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che ha depositato nota di conclusioni scritte, chiedendo l'accoglimento del primo motivo con assorbimento del secondo, e dei difensori delle parti, che non hanno fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate ha dedotto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, art. 132 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c. e art. 111 Cost., essendo la motivazione meramente apparente ("l'appello non può trovare

accoglimento perchè la dedotta violazione di legge non sussiste. Del resto nella sentenza impugnata i primi giudici spiegano, con argomentazioni logicamente ineccepibili e sorrette da puntuali richiami legislativi, le ragioni per le quali deve ritenersi fondata l'eccezione di decadenza mossa dalle ricorrenti e non possono, invece, trovare accoglimento le contrarie deduzioni dell'appellante"), in quanto, pur formalmente presente, essa si risolve in un rinvio acritico alla decisione di primo grado, senza alcuna valutazione delle censure formulate.

Il motivo è infondato, tenuto conto sia della natura strettamente tecnico-giuridica della questione in ordine alla quale si lamenta l'omessa motivazione, sia del recepimento del decisum di primo grado sul punto operato dalla Commissione Tributaria Regionale.

L'omessa motivazione relativa ad una questione non di fatto ma strettamente giuridica (che, in quanto tale, non pone alcuna necessità di accertamenti materiali) impone al giudice di legittimità di affrontare tale questione ai fini dell'esercizio (alternativo), ai sensi dell'art. 384 c.p.c., commi 2 e 4, del potere di correggere la motivazione o decidere la causa nel merito.

In questo senso si sono espresse le Sezioni Unite, secondo cui la mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame: in tal caso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonchè dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un "error in procedendo", quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perchè erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto (Sez. U., n. 2731 del 02/02/2017, Rv. 642269 - 01).

Nella diversa ipotesi in cui la decisione del giudice di merito non risultasse corretta, il giudice di legittimità può, comunque, in ossequio al principio costituzionale di ragionevole durata del processo, cassare senza rinvio laddove la questione di diritto possa essere decisa senza necessità di accertamenti di fatto, in applicazione dell'art. 384 c.p.c., comma 2, invece che dell'art. 384 c.p.c., comma 4.

2. Con il secondo motivo si è lamentata la violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17 e del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 78, non potendosi estendere all'I.n.v.i.m. o ad altre imposte, diverse dall'imposta sui redditi o dall'I.v.a., la regola di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, citato art. 17e dovendo, pertanto, applicarsi per la riscossione dell'I.n.v.i.m. il termine di prescrizione decennale.

La censura è infondata.

Secondo le allegazioni della stessa Agenzia delle Entrate, gli atti impositivi sono stati notificati in data 10 luglio 1997 e sono divenuti definitivi in data 10 settembre 1997, data a cui deve farsi riferimento per l'individuazione della disciplina applicabile.

Invero, ai sensi del D.P.R. n. 643 del 1972, art. 19, che ha istituito e disciplina l'I.n.v.i.m., l'ufficio liquida e riscuote l'imposta nei modi e nei termini stabiliti per l'imposta di registro ovvero, nei casi di acquisto a titolo gratuito e di applicazione dell'imposta per decorso del decennio, nei modi e nei termini stabiliti per l'imposta di successione. Un ulteriore rinvio alla disciplina dell'imposta di registro e dell'imposta sulle successioni è contenuto nell'art. 31 (Per la liquidazione e la riscossione della imposta e delle soprattasse, per gli interessi, per la concessione di dilazioni di pagamento, per le prescrizioni, per la risoluzione delle controversie e per quanto altro non sia diversamente disciplinato nel presente decreto si applicano le disposizioni relative all'imposta di registro o all'imposta di successione). I due rinvii vanno tra di loro coordinati, attribuendo prevalenza all'art. 19 che chiarisce il criterio di individuazione della disciplina applicabile. In caso di vendita, pertanto, potrà farsi ricorso alla disciplina relativa all'imposta di successione solo in presenza di una lacuna nella disciplina dell'imposta di registro.

In conclusione, nel caso di specie, trattandosi di vendita, occorre, fare riferimento al D.P.R. n. 131 del 1986.

Tuttavia, come già evidenziato, la presente fattispecie si colloca in epoca anteriore all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 46 del 1999, atteso che l'atto impositivo è divenuto definitivo nel 1997. Deve, pertanto, rilevarsi che, prima dell'entrata in vigore del citato D.Lgs. n. 46 del 1999, che ha modificato il testo del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17 (successivamente del tutto abrogato) e lo reso così applicabile solo alle imposte dirette ed, in virtù del rinvio di cui all'art. 23, all'I.v.a., del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, comma 3 (ai sensi del quale le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate, in base agli accertamenti degli uffici devono essere iscritte in ruoli formati e consegnati all'intendenza di finanza, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo), era applicabile anche alla riscossione dell'imposta di registro, dell'imposta di successione e dell'I.n.v.i.m., in virtù del rinvio contenuto nel D.P.R. n. 43 del 1988, artt. 63 e 67 (in particolare v. art. 63, comma 4).

Sicchè, essendo divenuto definitivo l'avviso in esame nel settembre 1997, l'iscrizione a ruolo sarebbe dovuta avvenire entro il 31 dicembre 1998. Ciò è stato già chiarito da questa Corte: è sufficiente rinviare a Sez. 6 - 5, n. 27028 del 2/12/2013, Rv. 629575 - 01, secondo cui, in tema di riscossione dell'I.n.v.i.m., le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base agli accertamenti dell'ufficio, in fattispecie soggetta alla disciplina anteriore al 1 luglio 1999, devono essere iscritte a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 17, nella versione applicabile "ratione temporis", a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, dovendosi escludere che del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 23, abbia introdotto per la prima volta il termine decadenziale, trattandosi di intervento diretto solo a limitare la portata del regime della decadenza della riscossione a ruolo alle sole imposte sui redditi e all'IVA a far data dal 1 luglio 1999, epoca della sua entrata in vigore, mentre in precedenza era applicabile a tutte le imposte indirette menzionate dal D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, art. 67. La successione delle diverse discipline applicabili in termini di decadenza è stata ribadita recentemente da Sez. 5, n. 24892 del 6/11/2020, Rv. 659555 - 01 in tema di imposta di successione.

Per completezza deve ancora osservarsi che le norme che disciplinano l'attività di accertamento e riscossione, come tutte le norme procedurali, sono soggette al principio tempus regit actum. Tuttavia, per quanto riguarda la disciplina della decadenza del potere di accertamento e riscossione, una eventuale proroga del termine previsto può intervenire solo se il rapporto è ancora pendente e, cioè, se non sia ancora spirato il termine previgente (cfr. Sez. 5, n. 13494 del 11/06/2009, Rv. 608595 - 01, secondo cui la previsione di un diverso dies a quo di un termine di decadenza per l'azione impositiva ha natura mista: da un lato, disciplinando una modalità del potere di accertamento d'ufficio, è norma di azione a carattere processuale, con l'efficacia temporale derivante del principio tempus regit actum, cosicchè ogni dilazione del termine iniziale si traduce in una proroga del termine decadenziale; dall'altro è norma di relazione, perchè il risultato dell'esercizio del potere di accertamento deve essere portato a conoscenza del contribuente entro il termine fissato dalla norma, cosicchè la proroga del termine inizialmente previsto è consentita solo se tale termine non è ancora scaduto). Nel caso di specie, le modifiche della disciplina sono intervenute nel 1999, una volta già scaduto il termine di decadenza previsto, sino al 31 dicembre 1998, dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, ratione temporis applicabile alla presente fattispecie.

3. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, assorbita ogni altra questione, in quanto la mancanza della motivazione, denunciata con il primo motivo, è irrilevante, atteso che la decisione della questione di diritto è corretta. Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte;

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente a rifondere, in favore della parte controricorrente, le spese di lite, che liquida in complessivi Euro 2.200,00, oltre Euro 200,00 per spese vive, spese generali nella misura del 15% ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 18 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 31 ottobre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza