Sentenza del 24/11/2022 n. 34697 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. e B.B. ricorrono, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, di Equitalia Sud Spa e di C.C., per la cassazione della suindicata sentenza con la quale la Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha respinto l'appello dei contribuenti e confermato quella di primo grado, che aveva respinto il ricorso degli stessi avverso la cartella esattoriale loro notificata il 6/4/201 per il pagamento della somma dovuta a titolo di imposta di registro, INVIM, interessi e sanzioni, liquidata in base all'avviso di accertamento di maggior valore, divenuto definitivo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza n. 63/24/00 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che aveva rigettato il ricorso contro detto atto proposto dai medesimi contribuenti.

Il suindicato avviso di rettifica del valore dichiarato era stato emesso dall'Ufficio, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52, in relazione all'atto di compravendita del (---), a rogito del notaio D.D., di Roma, con il quale i E.E. avevano trasferito a F.F. e G.G. la proprietà di un locale autorimessa al grezzo e di un locale al piano terra, siti nel Comune di (Omissis), per il prezzo di Euro 550.000,00.

La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che nella esaminata fattispecie, contrariamente a quanto sostenuto dai contribuenti, non fosse applicabile la decadenza o la prescrizione e che l'estensione del giudicato favorevole ottenuto dagli acquirenti, i quali pure avevano impugnato l'avviso di accertamento, giusta sentenza n. 491/25/00 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, divenuta definitiva, fosse impedito dal fatto che nei confronti dei coobbligati, i quali non erano rimasti inerti, si era formato un giudicato sfavorevole.

L'Agenzia delle Entrate, che si è costituita con il deposito di atto a ciò finalizzato dell'Avvocatura Generale dello Stato; Equitalia Sud Spa e C.C. non hanno svolto attività difensiva.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso, riferito all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, i contribuenti deducono violazione del principio di unicità della determinazione fiscale del valore finale, violazione DEL D.P.R. n. 643 del 1972, art. 6, L. n. 212 del 2000, art. 10 (Statuto del Contribuente), esercizio dell'attività impositiva in carenza di obbligazione solidale, omessa pronuncia e omessa motivazione su fatti decisivi del giudizio, violazione dell'art. 112 c.p.c., perchè la CTR non avrebbe considerato dirimente, ai fini dell'INVIM, il principio dell'unicità dell'accertamento e quindi l'applicabilità della stessa entità imponibile, avuto riguardo all'identità di valore del bene trasferito sia per la parte venditrice che per la parte acquirente. In sostanza i contribuenti sostengono che dopo che l'Ufficio aveva lasciato passare in giudicato la sentenza della CTP di

Roma favorevole agli acquirenti F.F. e G.G., la quale aveva annullato l'avviso di accertamento dagli stessi impugnato, non avrebbe potuto attivare la stessa maggiore pretesa nei confronti dei venditori E.E., essendo ormai privo del potere impositivo ed essendo venuta meno la solidarietà passiva in relazione alla imposta di registro complementare dovuta dai venditori.

Con il secondo motivo di ricorso, riferito all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deducono violazione dell'art. 1293 c.c., estinzione della obbligazione tributaria in forza del pagamento, ritenuto congruo, dell'imposta di registro, da parte degli acquirenti e, quindi, anche dell'INVIM, da parte dei venditori, sulla base del valore immobiliare in atto dichiarato, omessa pronuncia e omessa motivazione su fatti decisivi per il giudizio. In sostanza i contribuenti sostengono che la CTR non ha considerato che l'obbligazione impositiva solidale oggetto di causa era insussistente alla luce della vicenda processuale relativa agli acquirenti ed in forza della favorevole pronuncia dagli stessi ottenuta.

Con il terzo motivo di ricorso, riferito all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deducono l'intervenuta decadenza della pretesa, violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 17 e 25, nonchè D.P.R. n. 131 del 1986, art. 78 necessaria applicazione dei termini decadenziali all'attività di riscossione mediante ruolo e di relativa notifica delle cartelle. In sostanza i contribuenti sostengono che la CTR erroneamente ha ritenuto tempestiva l'attività compiuta dall'Ente impositore e da Equitalia Sud in quanto non ha considerato che ogni qualvolta l'Amministrazione adotta una iscrizione a ruolo e provvede alla emissione della relativa cartella da notificarsi al contribuente, deve rispettare modalità, tempi e forme, come previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973 e che i dedotti termini di decadenza e prescrizione era maturati.

Con il quarto motivo di ricorso, riferito all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deducono la sussistenza di vizi propri della cartella impugnata, mancanza di titolo impositivo, inidoneità della sentenza n. 63/24/00 della CTP di Roma a passare in giudicato (sostanziale), violazione dell'art. 2909 c.c. e art. 324 c.p.c., perchè detta decisione del primo giudice, sfavorevole ai venditori, si basa sulla rilevata mancata allegazione al ricorso introduttivo del giudizio dell'atto impugnato sicchè non costituisce titolo valido per procedere all'iscrizione a ruolo ed all'emissione della cartella esattoriale. Lamentano i contribuenti il carattere formalistico delle argomentazioni impiegate dal giudice di appello per disattendere l'applicazione delle norme del D.P.R. n. 602 del 1973, inutilmente invocate dagli impugnanti.

Con il quinto motivo di ricorso, riferito all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deducono l'estensibilità del giudicato favorevole dei coobbligati, valore extra litem della soluzione di questioni di fatto e di diritto, violazione dell'art. 1306 c.c., comma 2, perchè la CTR non ha considerato che la sentenza n. 63/24/00 della CTP di Roma non è entrata nel merito e dunque non può regolare, in via definitiva, la fattispecie oggetto di causa, costituendo un mero giudicato formale.

Le censure, scrutinabili congiuntamente, sono infondate e vanno disattese per le ragioni di seguito esposte.

I ricorrenti sostengono, contrariamente a quanto affermato nella sentenza gravata, che il valore imponibile dell'imposta di registro (destinata a gravare sulla parte acquirente) e dell'INVIM (destinata a gravare sulla parte venditrice secondo la normativa all'epoca vigente ed oggetto

della materia del contendere), non può essere dissimile rispetto alle parti contraenti e che la decisione giudiziaria favorevole ottenuta da F.F. e G.G. impediva all'Ufficio, che in difetto d'impugnazione l'aveva lasciata diventare definitiva, di procedere nei confronti dei venditori, in forza della rettifica del valore degli immobili compravenduti, alla iscrizione a ruolo e, quindi, al recupero delle maggiori imposte dovute dal venditori.

Deducono, al riguardo, l'inidoneità della sentenza n. 63/24/00 della CTP di Roma, resa nella causa avente ad oggetto la rettifica di valore dei beni trasferiti di cui l'avviso di accertamento emesso ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52, pacificamente divenuta definitiva, ad impedire l'estensione del giudicato favorevole (la sentenza n. 491/25/00 della CTP di Roma) ottenuto, in autonomo giudizio, dai condebitori F.F. e G.G., in quanto non riguardante il merito della pretesa tributaria.

Deducono, altresì, che l'obbligazione tributaria deve ritenersi estinta in forza del pagamento dell'imposta effettuato sulla scorta del valore ritenuto congruo dal giudice tributario nella controversia riguardante gli acquirenti e ripropongono, in dissenso con le argomentazioni svolte nella sentenza di appello, l'eccezione di decadenza (D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 17 e 25) e prescrizione (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 78) della pretesa tributaria.

Quanto alla questione inerente l'applicazione diretta del giudicato da esaminarsi per prima - va osservato che il giudicato produce i suoi effetti solo fra le "parti", ed è pacifico che il giudicato invocato dai ricorrenti è intervenuto tra l'Agenzia delle Entrate e F.F. e G.G., acquirenti degli immobili.

In base al generale principio di cui all'art. 2909 c.c., secondo cui il giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa, entro i limiti oggetti dati dai suoi elementi costitutivi (petitum e causa petendi), nel processo tributario il presupposto dell'efficacia del giudicato esterno è che esso si sia formato tra le stesse parti (tra le altre, Cass. n. 23658/2008).

Nella esaminata fattispecie, invece, assume rilievo il diverso principio di cui all'art. 1306 c.c., secondo cui i condebitori possono opporre al creditore la sentenza pronunziata tra il creditore stesso ed uno dei condebitori in solido (salvo che sia fondata su ragioni personali del condebitore), principio che viene, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, esteso ai rapporti relativi all'imposta di registro (v. Cass. Sez. Un. 7053; Cass. n. 3306/2003; Cass. n. 10202/2003), secondo cui: "In tema di solidarietà tributaria (nella fattispecie per imposta di registro), qualora uno dei coobbligati, insorgendo avverso l'avviso di accertamento, ottenga un giudicato riduttivo del maggior valore accertato, non è precluso all'altro coobbligato, pur rimasto inerte di fronte all'avviso di accertamento ed all'avviso di liquidazione, di opporre all'amministrazione, in sede di impugnazione della cartella di pagamento, tale giudicato favorevole (salva l'irrepetibilità di quanto versato), ai sensi dell'art. 1306 c.c., comma 2. La prevalenza dell'unitarietà dell'obbligazione solidale nascente dallo stesso titolo sul suo aspetto pluralistico, sancita dal citato art. 1306 c.c., opera, infatti, sul piano processuale che deroga ai limiti soggettivi del giudicato e ne consente l'estensione, prescindendo dalle vicende extraprocessuali relative alla situazione sostanziale in cui versa il condebitore inerte, il quale perciò non incontra limiti diversi da quelli costituiti dal giudicato diretto o da preclusioni processuali" (Cass. n. 12401/2003; Cass. n. 18025/2004; Cass. n. 28881/2008), nel senso che

l'opponibilità al creditore del giudicato esterno, favorevole al condebitore rimasto estraneo al giudizio, può operare con l'unica limitazione della eventuale definitiva soccombenza del condebitore, che intende avvalersi del giudicato, nell'autonomo giudizio dallo stesso instaurato avverso l'atto impositivo emesso dall'Amministrazione finanziaria.

Orbene, l'invocata efficacia ultra litem del giudicato tributario di cui sopra si è detto trova ostacolo nel fatto che gli odierni ricorrenti non sono rimasti processualmente inerti ma hanno anch'essi impugnato l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva rettificato il valore degli immobili compravenduti, ottenendo una decisione sfavorevole che ha definito il relativo giudizio.

La giurisprudenza di questa Corte ritiene applicabile l'art. 1306 c.c. anche a favore del coobbligato che non ha impugnato l'accertamento, facendo prevalere l'effetto del giudicato (riguardante un condebitore) sull'avviso di accertamento divenuto definitivo con il solo limite che il giudicato non può esser fatto valere dal coobbligato nei cui confronti si sia direttamente formato un giudicato.

E' stato precisato che la facoltà del singolo condebitore, che non abbia impugnato l'avviso di accertamento (nella specie, quello di maggior valore), di opporre all'Amministrazione finanziaria, in sede di ricorso contro l'avviso di liquidazione, il giudicato favorevole intervenuto a favore di altro coobbligato, sussiste anche se il giudicato sopravvenga nelle more del processo contro l'avviso di liquidazione, "vertendosi in materia di condizione del diritto fatto valere in giudizio, da riscontrarsi con riferimento all'epoca della decisione" (Cass. 7255/1994; Cass., 22885/2005; Cass. 14696/2008; Cass. 14814/2011; Cass. 9577/2013).

Ciò implica che se un condebitore impugna, ed altro condebitore non impugna, l'annullamento ottenuto dal condebitore impugnante è annullamento dell'unico atto impositivo ed esso esplica i suoi effetti verso tutti i condebitori cui sia stato notificato; per tale motivo, dell'annullamento potrà giovarsi anche il condebitore rimasto processualmente inerte per opporsi alla pretesa di pagamento.

I venditori degli immobili, nel giudizio da loro instaurato e definito con la sentenza n. 63724/00 della CTP di Roma, depositata il 30/3/2000 e passata in giudicato, sono risultati soccombenti perchè si legge in motivazione - "Il ricorso è infondato e pertanto va respinto. Infatti esso appare mero strumento tuzioristico azionato unicamente a fini dilatori. Non viene offerto alcun elemento di prova a sostegno di quanto lamentato, non allegando neppure l'atto impugnato".

Attese le sopra riportate rationes decidendi che investono la legittimità della operata rettifica di valore dei beni oggetto di contratto, sembra davvero ardua la tesi che una tale statuizione, come in buona sostanza affermano i contribuenti, sia di mera assoluzione dal processo, priva cioè di effetti di giudicato sostanziale e, quindi, inidonea ad essere opposta all'Amministrazione finanziaria, essendo viceversa intervenute preclusioni processuali a carico dei contribuenti soccombenti, i quali non hanno impugnato la decisione, e che non possono più contestare la legittimità dell'accertamento di valore, ai fini del pagamento dell'INVIM, per tale imposta ormai vincolante.

E' senz'altro corretta la deduzione difensiva secondo cui l'avvenuto pagamento dell'imposta di registro da parte degli acquirenti degli immobili ha determinato ipso iure l'estinzione del debito d'imposta anche nei confronti di tutti i coobbligati (Cass. n. 1681/2000).

Tuttavia, per quanto concerne l'INVIM, la decisione della CTR del Lazio appare coerente con il principio, che deve qui trovare piena conferma, per cui, in tema di solidarietà tributaria, il coobbligato d'imposta può avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da un altro obbligato, anche se non vi abbia partecipato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 c.c., comma 2, sempre che non si sia già formato un diverso e specifico giudicato.

Nel caso, come quello sottoposto all'esame di questa Corte, nel quale il coobbligato non sia rimasto inerte, ma abbia a propria volta promosso un giudizio e questo si sia concluso in modo a lui sfavorevole, con una decisione passata in giudicato (per non essere stata impugnata dall'interessato), il medesimo coobbligato non può invocare a proprio vantaggio la diversa successiva pronuncia emessa nei riguardi di altro debitore in solido, a nulla rilevando la prospettata tendenziale unicità dell'accertamento tributario (Cass. Cass. n. 31807/2019; n. 4989/2020; Cass. n. 6411/2021).

Con riferimento al terzo motivo di ricorso, è appena il caso di osservare che i contribuenti, nella pedissequa riproposizione, in sede di legittimità, dell'eccezione di decadenza della pretesa erariale oggetto dell'attività di riscossione a mezzo iscrizione a ruolo e notifica della cartella di pagamento, per mancato rispetto di modalità, tempi e forme previste dal D.P.R. n. 602 del 1973, sembrano non confrontarsi con le argomentazioni svolte, sul punto, dalla CTR del Lazio nell'impugnata sentenza.

Il giudice di appello, invero, ha escluso l'applicabilità del termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17 "invocato dai contribuenti, "ratione temporis", (che) è stato applicabile alla riscossione dell'imposta di registro sino all'0170771999 in quanto il D.Lgs. n. 46 del 1999 entrato in funzione l'1/7/99 ha limitato detto termine alla riscossione delle imposte dirette e dell'IVA per il disposto del D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 23 citato" ed ha conferma della soluzione adottata ha richiamato le sentenze di questa Corte n. 27028/2013 e n. 12748/2014.

Con riguardo al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 la CTR ha osservato che "il termine di decadenza ivi previsto va riferito alla riscossione dei crediti erariali accertati da atti impositivi divenuti definitivi per mancata impugnazione e non alla riscossione dei crediti erariali accertati da sentenze che abbiano rigettato, totalmente o parzialmente, impugnazioni di atti impositivi", mentre ha escluso l'applicabilità di un termine di prescrizione diverso da quello decennale di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 78 "nel caso di sentenza passata in giudicato senza che sia necessaria alcuna ulteriore attività di determinazione dell'imposta per avere la sentenza rigettato interamente il ricorso avverso l'atto impositivo (...)" ed ha supporto della soluzione adottata ha richiamato le sentenze di questa Corte n. 20153/2014 e, a Sezioni Unite, n. 25790/2009.

Gli odierni ricorrenti deducono che "i tempi di emanazione e notifica delle cartelle non sono di dieci anni" perchè altrimenti si realizzerebbero "tutte le problematiche e le incertezze messe a fuoco prima dalla Consulta con la sentenza n. 280/05 e poi dal legislatore intervenuto (...) col D.L. n. 105 del 2005 convertito prontamente nella L. n. 156 del 2005 che ha dettato i noti nuovi

termini assai più brevi e di cui gli appellanti hanno fatto articolata invocazione nel proprio ricorso", dovendo, in definitiva, trovare applicazione il termine decadenziale di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 anche in tema di imposte indirette.

La Corte intende ribadire i principi ai quali il giudice del gravame si è attenuto ricordando che il sistema di riscossione mediante iscrizione a ruolo, nel cui ambito devono essere osservati i termini di decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, comma 3, "ratione temporis" vigente, si applica, dopo il 1 luglio 1999, alle sole imposte dirette, atteso che l'unico fondamento normativo della sua estensione alle imposte indirette era costituito dal titolo III del D.P.R. n. 43 del 1988, che è stato tuttavia abrogato dal D.Lgs. n. 113 del 1999, art. 68 con la decorrenza sopra indicata (Cass. n. 24892/2020, relativamente all'imposta di successione) e che "In tema d'imposta di registro e di INVIM, il credito erariale può essere riscosso nel termine decennale di prescrizione, decorrente dal passaggio in giudicato della sentenza, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 78 ove non sia necessaria alcuna ulteriore attività di determinazione dell'imposta per avere il giudice rigettato integralmente il ricorso del contribuente o, in caso di accoglimento parziale, provveduto alla relativa quantificazione, in quanto, da un lato, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17 (ora 25) si riferisce ai soli crediti derivanti da atti divenuti definitivi per omessa impugnazione e, dall'altro, lo stesso D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76 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." (Cass. n. 15184/2020).

Non v'è luogo a liquidazione delle spese processuali.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso per cassazione, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis ove dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 17 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza