

Sentenza del 30/01/2024 n. 2788 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Eurotire slr ricorre, sulla base di sette motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, censurando la decisione della CTR Lazio n. 6528/39/16, depositata il 27 ottobre 2016, adducendo la nullità della notificazione dell'atto impositivo opposto - avviso notificato il 19.11.2013, di cui la contribuente eccepiva altresì la inesistenza della notificazione - , nonché l'intervenuta decadenza ex art. 76 d.P.R. n. 600/1973 del potere accertativo, l'omessa motivazione in merito alla mancata indicazione, nell'atto impositivo, del responsabile del procedimento, la carenza di delega dei poteri al soggetto che ha sottoscritto l'atto stesso, ed infine l'omessa motivazione in merito al calcolo degli interessi e delle sanzioni relative all'avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazione delle sanzioni dell'importo complessivo di Euro 60.209,08, richiesto a titolo di imposta di registro non versata per un contratto di mutuo del 3.04.2008 tra società incorporante ed ente incorporato, contratto rinvenuto presso la sua sede durante un accesso nell'anno 2012(PVC 20.04.2012). Replica con controricorso l'Agenzia delle Entrate. Il P.G. ha concluso nel senso dell'accoglimento del secondo motivo, rigettato il primo, assorbiti i rimanenti.

Motivi della decisione MOTIVI DI DIRITTTO

1. Il ricorso è articolato in sette motivi.

2. Con le prime due censure si lamenta la nullità della sentenza d'appello per omessa pronuncia in ordine alla dedotta eccezione di difetto di valida sottoscrizione dell'avviso di liquidazione nonché delle delega nominativa e motivata e la violazione dell'art. 42 d.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600 in relazione all' art. 53- bis d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , artt. 4 , 16 e 17 d.lgs 30 marzo 2001, n. 165 ; assumendo che, nel caso, questa Corte ravvisasse nella pronuncia gravata un implicita decisione di rigetto, essa sarebbe nulla per difetto di motivazione in merito alla questione dedotta. Si afferma in particolare, che la delega deve contenere il nominativo del delegato ed il termine di validità, non essendo idonea la delega contenente la qualifica professionale del dirigente delegato, né una delega in bianco.

3. La terza doglianza deduce l'omessa motivazione in merito alla dedotta eccezione di decadenza dal potere di emettere l'avviso di liquidazione ed all'omessa esternazione dei criteri di calcolo.

Si assume che i giudici di appello sono incorsi in "difetto totale di motivazione su entrambe le questioni dedotte, limitandosi ad affermazioni apodittiche con riferimento alla citazione di norme non attinenti ai termini decadenziali e per aver respinto l'eccezione relativa al calcolo

degli interessi statuendo che a pagina 7 dell'avviso opposto risultava riportato il riepilogo delle imposte dovute e le modalità di calcolo".

4. Il quarto strumento di ricorso denuncia violazione degli artt. 78 , commi 1 e 4, 15 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , in relazione alla denunciata erroneità, infondatezza dell'avviso di liquidazione per l'intervenuta decadenza dal potere accertativo; per avere il decidente respinto detta eccezione, sebbene il contratto di mutuo avesse dovuto essere portato per la registrazione entro il 23 del mese di aprile del 2008, di guisa che l'Agenzia avrebbe dovuto notificare l'avviso entro il termine di cinque anni dal giorno in cui avrebbe dovuto essere chiesta la registrazione. Deduce che, invece, l'avviso venne notificato soltanto il 22 novembre 2013 e ciò nonostante la CTR si è limitata a trascrivere il contenuto dell'art. 76 citato in rubrica, senza tuttavia verificare in concreto l'intervenuta decadenza.

5. La quinta censura lamenta violazione degli artt. 145 , 148 , 149 , 156 e 160 cod. proc. civ., degli artt. 3 e 4 legge 20 novembre 1982, n. 890 , 52 d.P.R. 131/86 cit. e 60 d.P.R. 600/73 cit. in relazione alla denunciata inesistenza di notificazione dell'avviso impugnato, sostenendo la difformità di sottoscrizioni del messo sul frontespizio dell'avviso e sul plico del recapito postale e priva della relazione di notifica.

6. Con il sesto mezzo si lamenta la violazione dell'art. 3 legge 7 agosto 1999, n. 241 e dell' art. 7 legge 27.07.2000, n. 212 , in relazione alla mancata indicazione del responsabile del procedimento nell'avviso di liquidazione opposto.

7. L'ultima doglianza deduce violazione degli artt. 6 e 7 legge 27.07.2000, n. 212 , della legge 7 agosto 1990, n. 241 , nonché dell' art.17 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , in relazione alla illegittimità dell'avviso per la mancata indicazione delle modalità di calcolo degli interessi applicati e della sanzione irrogata; per avere il decidente affermato che a pagina 7 dell'avviso fosse riportato il calcolo degli interessi e delle sanzioni, contrariamente a quanto inferibile invece dall'avviso opposto, il quale dove non sarebbero riportati i menzionati calcoli , ma solo una tabella in cui interessi e sanzioni sono stati cumulativamente indicati all'interno di un unico importo.

8. Le prime due censure non superano il vaglio di ammissibilità.

È configurabile la decisione implicita di una questione (connessa a una prospettata tesi difensiva) preliminare di merito (ritualmente sollevata o rilevabile d'ufficio) quando questa risulti superata e travolta, benché non espressamente trattate, dalla incompatibile soluzione di un'altra questione, il cui solo esame presupponga e comporti, come necessario antecedente logico-giuridico, la sua irrilevanza o infondatezza; ne consegue che la reiezione implicita di una tesi difensiva o di una eccezione è censurabile mediante ricorso per cassazione non per omessa pronunzia (e, dunque, per la violazione di una norma sul procedimento), bensì come violazione di legge e come difetto di motivazione, sempreché la soluzione implicitamente data dal giudice di merito si riveli erronea e censurabile oltre che utilmente censurata, in modo tale, cioè, da portare il controllo di legittimità sulla decisione inespressa e sulla sua decisività (Cass. del 08/05/2023, n. 12131 ; Cass. del 06/11/2020, n. 24953 ; Cass. del 28/03/2014, n. 7406). 9. La terza censura merita accoglimento, assorbiti i restanti motivi. 9.1. Alla luce dell'art.76, comma 1, d.P.R.

26 aprile 1981, n. 131, "L'imposta sugli atti soggetti a registrazione ... non presentati per la registrazione deve essere richiesta, a pena di decadenza, nel termine di cinque anni dal giorno in cui ... avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione o ... si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio". E' dunque evidente che, nella disciplina delle principali imposte erariali, i soggetti passivi delle stesse che si siano sottratti agli obblighi di natura dichiarativa previsti dalla legge non sono esposti all'azione accertatrice (e sanzionatoria) dell'agenzia fiscale per un tempo indefinito (ovvero a partire dalla data, eventuale ed incerta, in cui sia stata scoperta la loro omissione), ma lo sono per un periodo di tempo ben determinato (in quanto decorrente da un giorno certo), superato il quale l'ente impositore non può più agire per il recupero dell'imposta evasa. In tutte le fattispecie appena richiamate il dies a quo è stato dal legislatore - ragionevolmente - individuato nella data di scadenza dell'obbligo inadempito, e quindi della consumazione dell'illecito fiscale omissivo, con - altresì ragionevole - eventuale maggior durata del termine ordinario entro il quale l'amministrazione deve procedere alla riscossione in considerazione della indiscutibile maggiore decettività/lesività della condotta dell'"evasore totale".

Per potersi procedere alla registrazione d'ufficio delle scritture private non registrate occorre che essa sia "richiesta (dall'ufficio a pena di decadenza, nel termine di cinque anni dal giorno in cui, a norma degli artt. 13 e 14, avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione" (articolo 76, comma 1, TUR). Ove detta decadenza sia intervenuta, può comunque esser pretesa dall'Amministrazione la registrazione d'ufficio degli "atti soggetti a registrazione in termine fisso" nonché degli "atti soggetti a registrazione in caso d'uso" quando tali atti "siano depositati a norma" dell' articolo 6 , TUR (articolo 15, comma 1, lett. e), TUR). Infatti, ai sensi dell' articolo 76 , comma 5, TUR , " (l')intervenuta decadenza non dispensa dal pagamento dell'imposta (...) quando si faccia uso dell'atto ai sensi dell'art. 6" TUR (non si fa luogo, comunque, al pagamento di sanzioni).

9.2. Pertanto, il dies a quo di decorrenza del termine decadenziale quinquennale tendenzialmente coincide con il giorno (23 aprile 2008) in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione dell'atto (contratto di mutuo) e, solo nei casi di cui all'art. 15, lett. c), d) ed e), con il giorno in cui si è verificato il fatto che ha legittimato la registrazione d'ufficio del contratto di mutuo.

10. L'avviso di liquidazione opposto risulta notificato in data 15 novembre 2013 e, dunque, oltre il termine decadenziale quinquennale, decorrente dal 23 aprile 2008, termine spirato il 24 aprile 2013.

L'unica deroga, rispetto al dies a quo di decorrenza del termine quinquennale di decadenza individuato in precedenza, è rappresentata, come detto, dal d.P.R. n. 131/1986 , art. 15 , lett. c), d) ed e) a mente del quale "In mancanza di richiesta da parte dei soggetti indicati al D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 10 , lett. a), b) e c) la registrazione è eseguita d'ufficio, previa riscossione dell'imposta dovuta: (...) c) per i contratti verbali di cui all'art. 3, lett. a) e per le operazioni di cui all'art. 4 quando, in difetto di prova diretta, risultino da presunzioni gravi, precise e concordanti; d) per i contratti verbali di cui all'art. 3, lett. b) quando, in difetto di prova diretta, la loro esistenza risulti, continuando nello stesso locale o in parte di esso la stessa attività commerciale, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni

gravi, precise e concordanti; e) per gli atti soggetti a registrazione in termine fisso rispetto ai quali è intervenuta la decadenza di cui all'art. 76, comma 1, e per gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso ai sensi dell'art. 6, quando siano depositati a norma di tale ultimo articolo".

Alla luce dell'art. 6, "Si ha caso d'uso quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento".

9.3. Orbene, premesso che nel caso di specie il contratto di mutuo è soggetto alla registrazione in termine fisso (in forza del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 9, parte prima, che ha valore di previsione generale, trattandosi di atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, e tenendo altresì presente il citato d.P.R. n. 131 del 1986, art. 5 - il quale prevede che vadano registrati a "termine fisso gli atti indicati nella parte prima della tariffa ed in caso d'uso quelli indicati nella parte seconda" - , nessuna di tali ipotesi derogatorie è configurabile nella fattispecie in esame. L'attuale art. 6 TUR prevede che il "caso d'uso", deve avvenire, per quanto qui rileva, "presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative", e non deve essere oggetto di un obbligo. L'attività deve dunque costituire frutto di una valutazione discrezionale della parte che la compia, integrando quindi un onere a carico della parte medesima che, come già evidenziato da questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, 12 novembre 2014, n. 24107; Cass. sez. 5, 23 maggio 2005, n. 10865), intenda conseguire dal deposito "un effetto sostanziale e cioè l'acquisizione dell'atto medesimo a fini giuridici ed operativi"; ciò in sintonia con l'indirizzo espresso in dottrina, secondo cui è "il presupposto teleologico" a fondare l'obbligo di registrazione in "caso d'uso", non essendo di per sé sufficiente il mero deposito a concretizzarlo.

10. Nel caso di specie, deve escludersi che il rinvenimento della scrittura durante una verifica presso la sede della società possa configurare un'ipotesi "d'uso", in quanto non può certamente integrare, alla stregua di quanto sopra osservato, "caso d'uso", presupponendo l'art. 6 TUR, come detto, che il deposito dell'atto debba avvenire presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative.

Ciò, d'altronde, oltre che conforme al tenore letterale della norma richiamata, è in linea con la necessità di assicurare che la tutela del diritto di difesa, garantita dall'art. 24 Cost., possa dispiegarsi pienamente, senza che essa possa risultare ostacolata dall'imposizione fiscale derivante dall'applicazione dell'imposta di registro sul rinvenimento della scrittura (in termini: Cass., Sez. 5, 14 marzo 2007, n. 5946; Cass. del 16/06/2021, n. 17020; S.U. del 16/03/2023, n. 7682).

11. Sulla scorta di quanto sin qui illustrato, va accolto il terzo motivo del ricorso, respinte le prime due censure, ed assorbite le restanti e l'impugnata sentenza cassata. Inoltre, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, a norma dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., e il ricorso originario della società contribuente va accolto. Le peculiarità processuali della vicenda giustificano la compensazione delle spese relative ai gradi di merito.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M. P.Q.M.

La Corte

accoglie il terzo motivo del ricorso, respinti i primi due ed assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso proposto dalla società; condanna l'Agenzia alla refusione delle spese di lite in favore della contribuente che liquida in Euro 6.000,00, oltre 200,00 Euro per esborsi, rimborso forfettario ed accessori come per legge; compensa le spese del giudizio di merito.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza