Sentenza del 08/06/2018 n. 14921 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 4 depositata in data 02/02/2010, la Commissione tributaria provinciale di Salerno rigettava il ricorso proposto dalla Feger s.p.a., in persona dell'amministratore F.G., avverso l'avviso di liquidazione di imposta e irrogazioni di sanzioni numero (XXXXX), con il quale l'Agenzia delle Entrate, sulla base del rilievo che era stato violato l'obbligo di richiedere la registrazione di un verbale di assemblea ordinaria dei soci in data 01/07/2004, recante una proposta di proroga di un finanziamento infruttifero in conto esercizio, provvedeva alla registrazione e alla liquidazione delle consequenziali imposte dovute, oltre sanzioni e interessi. Con tale pronuncia, inoltre, veniva rigettata anche l'eccezione preliminare proposta dall'Ufficio per ottenere la declaratoria di inammissibilità del ricorso di primo grado per intempestività.

2. La Società proponeva appello avverso il rigetto della domanda, mentre l'Ufficio proponeva appello incidentale avverso il rigetto della suddetta eccezione preliminare.

3. La Commissione tributaria regionale della Campania, Sezione distaccata di Salerno, rigettava entrambi i gravami con sentenza del 15/07/2011.

4. La F. s.p.a., in persona dell'amministratore F.G., ha proposto ricorso per cassazione.

5. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con atto di controricorso recante anche ricorso incidentale.

6. La Società ha presentato atto di controricorso con riferimento al ricorso incidentale.

7. La Società ha depositato memoria con cui si ripercorrono i motivi di ricorso e si insiste per l'accoglimento degli stessi.

Motivi della decisione

1. Il ricorso della Società è affidato a cinque motivi.

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente deduce, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, nullità della sentenza per violazione del art. 132 c.p.c., n. 4; D.Lgs. 546 del 1992, art. 36, n. 4; D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 2-bis; L. n. 212 del 2000, art. 7. Nell'atto introduttivo del giudizio era stato eccepito il difetto di motivazione dell'atto impositivo, perchè i rilievi in esso contenuti non consentivano di stabilire il contenuto e la natura giuridica che l'ufficio attribuiva al

verbale di assemblea del quale assumeva l'omessa registrazione, nè era possibile comprendere la qualificazione giuridica dell'atto richiamato in detto verbale, indicato con la dicitura "proposta di proroga finanziamento infruttifero dei soci". Inoltre, l'avviso di accertamento nulla precisava in ordine alle disposizioni di legge e ai criteri di computo del tributo evaso, il cui ammontare veniva indicato solo nel quadro riepilogativo finale in ben Euro 85.210,00, senza alcuna indicazione circa la base imponibile dell'aliquota applicata. Era altresì impossibile comprendere le ragioni che avevano condotto l'Ufficio a quantificare la sanzione addirittura in Euro 77.468,50, una somma che non trovava alcun aggancio in qualsiasi dato valutabile. Quindi, non si riusciva a individuare il fondamento dell'obbligo della registrazione che si pretendeva violato, nè se questo fosse stato configurato dall'Ufficio per il verbale assembleare oppure in relazione alla proposta. Tali carenze motivazionali dell'atto impositivo, debitamente dedotte con l'atto di appello, non sono state adeguatamente valutate dal giudice di appello, il quale, dopo una proposizione assolutamente generica e astratta riferita all'intera motivazione della sentenza impugnata, ha risposto in ordine al motivo di gravame sul punto con delle considerazioni che, a loro volta, non soddisfano l'obbligo di motivazione della sentenza.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente deduce, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa motivazione in ordine a fatti controversi decisivi per il giudizio. Il giudice di appello ha omesso di prendere in esame le carenze di motivazione dell'atto impositivo che erano state indicate a dimostrazione della sua nullità. Il giudice di appello ha obliterato la specifica circostanza di fatto per cui la deliberazione contenuta nel verbale di assemblea del giorno 1 luglio 2004 riguardava un finanziamento infruttifero già interamente effettuato dai soci.

1.3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23 e 24; violazione dell'obbligo di motivazione dell'avviso e della L. n. 212 del 2000, art. 7. L'odierna ricorrente aveva censurato la sentenza di primo grado deducendo che l'Ufficio, solo con una memoria redatta ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, aveva individuato il fondamento giuridico della abnorme tassazione, rinvenendolo nel disposto dell'art. 9 parte prima della Tariffa. In proposito, la ricorrente aveva eccepito che tale allegazione, oltre ad essere inconferente, non doveva essere presa in considerazione dal giudice perchè configurava, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, comma 2, un motivo nuovo, in quanto non addotta dall'Amministrazione nell'atto impositivo e non giustificata dalla produzione di nuovi documenti nel corso del giudizio. La Commissione tributaria regionale ha respinto anche questa censura, affermando che nell'avviso di accertamento erano indicati il D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 10 e 15 e tale indicazione era sufficiente a circoscrivere il complesso normativo nel quale l'Ufficio aveva operato, non potendosi considerare il riferimento al suddetto art. 9 un elemento nuovo. Ma anche questa motivazione è manifestamente errata in diritto, perchè le disposizioni di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 10 e 15, non offrono un benchè minimo elemento atto a individuare la specifica fattispecie impositiva configurata dall'Ufficio e la corrispondente disciplina applicabile all'atto di cui si asseriva l'omessa registrazione.

1.4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione degli artt. 4 e 9 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986. L'odierna ricorrente aveva censurato la sentenza di primo grado perchè non aveva considerato che la deliberazione del giorno 1 luglio 2004, oggetto dell'avviso di liquidazione, conteneva la proroga

gratuita, di due anni, del termine per la restituzione di un finanziamento infruttifero che i soci avevano effettuato alla società. Il giudice di primo grado aveva ritenuto assoggettabile la Delibera in questione, come se fosse un atto istitutivo di un finanziamento, mentre era una mera proroga. Il giudice di appello ha condiviso questo rilievo sulla base della considerazione che la proroga era intervenuta dopo la scadenza del termine precedente. In realtà, il fatto che il termine precedente era scaduto non vale a modificare la natura dell'atto di proroga e a individuare in esso un nuovo finanziamento.

1.5. Con il quinto motivo la ricorrente deduce, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione degli artt. 4 e 9 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986. L'odierna ricorrente aveva censurato anche nel merito l'applicabilità dell'art. 9 della Tariffa, ma il motivo è stato rigettato sulla base del rilievo che i finanziamenti dei soci non sono atti societari propri ma prestiti in denaro per i quali è previsto l'obbligo della restituzione e, quindi, devono essere tenuti distinti dai versamenti in conto capitale o a fondo perduto che sono atti societari propri soggetti all'imposta di registro in misura fissa. In realtà, queste affermazioni sono errate, perchè i finanziamenti gratuiti dei soci non possono essere qualificati come rapporti di mutuo, ma occorre considerare le modalità dell'apporto in denaro come previsto, in tema di società a responsabilità limitata, dall'art. 2467 c.c., applicabile a ogni società di capitali. A tutela dei terzi, infatti, il rimborso ai soci è postergato rispetto alla posizione degli altri creditori, potendo aversi solo dopo integrale soddisfacimento di costoro. Quindi, questi finanziamenti non sono qualificabili come mutui ordinari, ma sono apporti di capitale proprio e partecipano in qualche misura al trattamento del capitale di rischio. Essi, ai fini della Legge di Registro, vanno annoverati tra gli atti propri delle società e le relative delibere ricadono nella previsione residuale di cui all'art. 9 della Tariffa. Per essi, quindi, la registrazione non è obbligatoria.

2. Con il ricorso incidentale, l'Ufficio deduce, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21; D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 1, comma 2; D.Lgs. n. 131 del 1986, art. 54. Il giudice di appello ha errato nel rigettare l'eccezione preliminare di inammissibilità del ricorso originario per intempestività. Invero, solo l'accertamento dell'imposta di registro che viene effettuato con atto di rettifica e liquidazione può essere oggetto di accertamento con adesione ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997. Nel caso in esame, invece, si tratta di avviso di liquidazione emesso ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 54, per omessa registrazione entro termine fisso di un atto, avviso per il quale non esiste la possibilità di accedere all'accertamento con adesione beneficiando della proroga dei termini per proporre ricorso. Quindi, l'atto impositivo andava impugnato nei sessanta giorni dall'avvenuta notificazione, senza possibilità di beneficiare del termine più lungo.

3. Questo Collegio osserva che il ricorso incidentale, da esaminare in via preliminare per ragioni di ordine logico, è infondato e va respinto. La tesi sostenuta dall'Ufficio, secondo cui all'avviso di liquidazione emesso ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 54, non sarebbe applicabile l'istituto dell'accertamento con adesione disciplinato dal D.Lgs. n. 218 del 1997, con conseguente intempestività del ricorso originario per inapplicabilità del termine di 90 gg. quale spatium deliberandi, è priva di pregio. Essa, infatti, non trova riscontro nel dato normativo. Il D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 1, comma 2, prevede che "L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili,

compresa quella decennale, può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti". Il successivo art. 3 dello stesso D.Lgs. stabilisce che "La definizione ha effetto per tutti i tributi di cui all'art. 1, comma 2, dovuti dal contribuente, relativamente ai beni e ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione. Il valore definito vincola l'ufficio ad ogni ulteriore effetto limitatamente ai menzionati tributi. Sono escluse adesioni parziali riguardanti singoli beni o diritti contenuti nello stesso atto, denuncia o dichiarazione". La normativa in materia di accertamento con adesione non pone limiti all'applicabilità dell'istituto in ordine alla tipologia di atto con il quale viene esternata la pretesa impositiva. Quindi, il contribuente può legittimamente ricorrere all'accertamento con adesione anche in relazione all'avvisto di liquidazione dell'imposta di registro, tributo espressamente contemplato nell'ambito di applicabilità dell'istituto; ciò a maggior ragione nel caso di specie, in cui l'atto impugnato si concretizza non in una mera liquidazione dell'imposta dovuta, ma in una attività di tipo accertativo.

4. Il primo e il secondo motivo del ricorso principale, da trattare congiuntamente perchè connessi, sono fondati. La Società ricorrente, fin dalla proposizione del ricorso originario, aveva eccepito il difetto di motivazione dell'atto impugnato, deducendo che le affermazioni ivi contenute non consentivano di conoscere le ragioni dell'imposizione, poichè l'atto impositivo si limitava a recare l'indicazione "omessa registrazione verbale di assemblea ordinaria dell'i luglio 2004 per proposta proroga finanziamento infruttifero dei soci", senza specificare - però - la natura giuridica e il contenuto di tale verbale, di cui si contestava l'omessa registrazione. Dunque, la contribuente lamentava la mancata individuazione del fondamento dell'obbligo di registrazione che si assumeva violato, oltre che dell'indicazione dei criteri di computo del tributo e della sanzione applicata.

Con il gravame proposto avverso la sentenza di primo grado, l'odierna ricorrente aveva denunciato l'omesso esame di tale articolata censura da parte dei giudici di primo grado.

Ebbene, la sentenza della Commissione tributaria regionale, sebbene riporti la censura mossa dall'appellante alla statuizione di primo grado in ordine alla legittimità della motivazione dell'atto impugnato, non spiega le ragioni che hanno indotto la Commissione stessa a disattendere le considerazioni critiche svolte sul punto dall'appellante, ma si limita ad aderire acriticamente alla sentenza di primo grado senza esplicitare le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti. Nel condividere acriticamente l'operato della Commissione tributaria provinciale, i giudici di appello omettono di dare contezza del contenuto intrinseco delle ragioni della decisione, delle critiche mosse dall'appellante e infine dell'iter seguito e dei concreti elementi utilizzati nel percorso decisionale. Invero, i giudici di appello si limitano ad asserire, del tutto genericamente e in via astratta, che la contribuente era in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e che la stessa aveva soltanto contestato la mancata indicazione dei criteri di computo del tributo e della sanzione, senza però sottolineare l'errore in cui sarebbe incorso l'Ufficio. Tale convincimento, da un lato, non è sorretto da adeguate linee argomentative, poichè non vengono esposte le ragioni per le quali si è ritenuto che l'ufficio avrebbe illustrato gli elementi essenziali della pretesa impositiva (infatti neppure vengono indicati quali sarebbero tali elementi essenziali); dall'altro, omette di prendere in considerazione che l'odierna ricorrente, prima di denunciare l'omessa indicazione dei criteri di

calcolo dell'imposta e delle sanzioni, aveva contestato la mancata esplicitazione del fondamento impositivo. Alla luce delle esposte considerazioni, deve affermarsi che la motivazione della sentenza impugnata è carente con riferimento al motivo di impugnazione concernente l'omessa motivazione dell'atto impugnato.

5. Dall'accoglimento del primo e del secondo motivo del ricorso principale deriva l'assorbimento degli altri motivi ivi contenuti, poichè il loro esame dipende dalla soluzione della questione sollevata con i motivi accolti. Secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, alla luce dei principi di economia processuale e ragionevole durata del processo, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, questa Corte può evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito (cfr. Cass. nn. 21257 del 2014 e 21968 del 2015), ma deve pur sempre trattarsi di mera questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti in fatto, laddove nella specie la valutazione della congruità della motivazione dell'avviso opposto richiede valutazioni di fatto.

6. Per le ragioni esposte, il ricorso principale va accolto nei termini sopraindicati, mentre il ricorso incidentale va rigettato. La sentenza impugnata, pertanto, va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, la quale dovrà verificare la congruità della motivazione dell'atto impositivo e, nel caso di risposta positiva, esaminare nel merito la controversia, decidendo anche sulle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso incidentale; accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso principale; dichiara assorbiti gli altri motivi; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio, alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 16 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 8 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza