Sentenza del 24/01/2018 n. 1702 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

p. 1. La società XXXXX spa in liquidazione impugnava la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo formale della dichiarazione dei redditi D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, con riferimento ai versamenti relativi all'imposta sostitutiva della rivalutazione dei beni ammortizzabili ed altri tributi di minore importo, sostenendo che la cartella riguardava somme che erano state già oggetto di condono L. n. 289 del 2002, ex art. 9 bis e che il diniego di condono per omesso versamento delle rate era stato ritenuto illegittimo dalla CTP, la quale, accogliendo la tesi difensiva della contribuente, aveva dichiarato la validità del condono ex art. 9 bis cit., con potere dell'amministrazione di iscrivere a ruolo D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 14 le rate non versate e le sanzioni nella misura del 30% della somma non corrisposta. Deduceva altresì che il condono si era perfezionato con il pagamento della prima rata nonostante l'omesso versamento delle rate successive alla prima.

Si costituiva l'agenzia insistendo nel mancato perfezionamento del condono ed evidenziando come l'istanza di definizione non aveva interessato tutti gli esiti dell'accertamento ex art. 36 bis cit.

La CTP di Salerno accoglieva il ricorso sostenendo l'efficacia del condono nonostante l'omesso versamento delle rate successive alla prima.

L'Ufficio impugnava la decisione specificando che l'omessa definizione del condono aveva determinato la reviviscenza degli esiti dell'accertamento della dichiarazione D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 36 bis, con la conseguente iscrizione a ruolo delle imposte, dei relativi interessi e delle sanzioni originariamente determinate.

Avverso la sentenza n. 562/2/2011 del 5.12.2011, con la quale la commissione tributaria regionale della Campania (sez. dist. Salerno), a conferma della prima decisione, rigettava l'appello, ritenendo l'illegittimità della coesistenza di due iscrizioni a ruolo, una per le rate non versate ex art. 9 bis e l'altra per l'imposta originaria ex art. 36 bis cit, propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidato a tre motivi.

Il contribuente non si è costituito in giudizio.

Motivi della decisione

In via preliminare, occorre premettere che il ricorso per cassazione risulta indirizzato all'ente contribuente ma notificato presso l'indirizzo del professionista che ha assistito la società Nuova Turapla spa nel giudizio di merito.

L'atto è stato ricevuto dal commercialista presso il quale la società ha eletto domicilio e risulta sottoscritto dal medesimo professionista, di talchè può affermarsi che la consegna dell'atto al domiciliatario nel domicilio eletto è idonea a realizzare lo schema tipico dell'istituto notificatorio (vedi Cass. 17 aprile 2007, n. 9147; Cass. 2008 n. 3395).

p.2.1. L'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta, con il primo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 e 36 in relazione all'art. 132 c.p.c., n. 4 e all'art. 118 disp. att. c.p.c. e, dunque, la nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione.

A sostegno della censura, l'agenzia deduce che i giudici di appello hanno riportato nella motivazione esclusivamente le difese svolte al punto n. 3 della comparsa della società, secondo la quale l'istanza dell'ufficio di sospendere il giudizio in attesa dell'altro, relativo alla legittimità del provvedimento di diniego del condono, aveva come finalità quella di evitare la pendenza di due contestuali iscrizioni, l'una derivante dalla liquidazione ex art. 36 bis citato e l'altra relativa alle rate non versate della L. n. 289 del 2002, ex art. 9 bis omettendo di considerare i proposti motivi di gravame.

Così operando, i giudici di appello avrebbero violato il disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 che riproduce le disposizioni codicistiche che regolano il contenuto della sentenza (art. 132 c.p.c. e art. 118 disp. att. C.p.c.), predisponendo una motivazione apparente, priva di argomentazioni critiche in merito alle censure sollevate dall'Agenzia.

Con il secondo motivo, l'agenzia, deducendo violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 9 bis come modificato dal D.L. n. 143 del 2003, conv. in L. n. 212 del 2003, con riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 3, censura la sentenza della C.T.R. che, aderendo alla tesi della contribuente, ha negato all'Agenzia la possibilità di procedere al controllo formale della dichiarazione dei redditi in presenza di istanza di condono ex art. 9 bis citato.

Secondo la tesi dell'Agenzia, l'obbligo di eseguire la notifica delle cartelle di pagamento relative alle dichiarazioni di cui al D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 36, comma 2 nei confronti del contribuente che ha presentato dichiarazione o effettuato versamenti L. n. 289 del 2002, ex art. 9 bis discende dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 44 conv. in L. n. 248 del 2006, secondo cui, entro la data del 31.12.2008, l'ufficio deve procedere ad iscrivere a ruolo le somme che risultano dovute a seguito di liquidazione delle dichiarazioni annuali di cui all'art. 36, comma 2 cit. e non le rate di condono non versate ovvero versate intempestivamente.

In altri termini, l'emissione della cartella non implica, secondo la tesi dell'ufficio, una duplicazione dell'imposta, in assenza di un valido perfezionarsi del condono, contrariamente a quanto sostenuto dai giudici d'appello, i quali hanno ritenuto implicitamente che l'Ufficio potesse recuperare solo le rate condonate e non versate, omettendo di considerare che

nell'ipotesi di condono clemenziale, l'omesso versamento delle rate successive alla prima determina l'inefficacia integrale della definizione.

Con il terzo motivo, l'agenzia ricorrente censura la sentenza per omessa motivazione in ordine ad un fatto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, deducendo che la CTR ha trascurato di esaminare i motivi di gravame proposti in sede d'appello.

Segnatamente, la ricorrente evidenzia, come in sede d'appello, avesse dedotto che l'imposta dovuta e dichiarata dalla contribuente nel M.U. era pari ad Euro 530.825.246,47 da versare in tre rate ciascuna pari ad Euro 176.748,00, mentre nell'istanza di definizione, la società ricorrente ha indicato solo l'importo relativo alle prime due rate, a fronte degli esiti di cui all'art. 36 bis che evidenziavano invece l'omesso versamento anche della terza rata indicata nel M.U. Pertanto, il condono ex art. 9 bis aveva ad oggetto - per espressa volontà del contribuente - gli omessi versamenti delle prime due rate e non anche della terza. Con la conseguenza che l'Agenzia ha dovuto provvedere al recupero non delle rate di condono, bensì della parte dell'imposta dichiarata e non versata (terza rata), circostanza questa che i giudici di appello non avrebbero preso in considerazione nel rigettare il gravame.

p. 2.2 Il primo ed il terzo motivo possono essere esaminati congiuntamente per ragioni di connessione.

La causa di nullità della sentenza (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) per difetto del requisito essenziale costituito dalla motivazione (art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4) si riscontra non soltanto in caso di totale assenza materiale o fisica della motivazione, ma anche allorquando quest'ultima si riveli apparente; perchè apodittica e priva dell'indicazione di qualsivoglia reale vaglio critico in grado di chiarire e sostenere - in fatto ed in diritto - la decisione assunta. Al punto da precludere l'individuazione della esatta ragione decisoria accolta dal giudice e, al contempo, l'esercizio di qualsivoglia controllo sulla sua correttezza in rapporto alla fattispecie dedotta in giudizio.

Questa premessa di ordine generale vale anche per le sentenze del giudice tributario le quali, per quanto ispirate anch'esse a concisione ed essenzialità (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, n. 4), devono purtuttavia contenere una sufficiente e chiara esposizione dei motivi in fatto e diritto che sorreggono la decisione.

L'orientamento di questa corte di legittimità è consolidato nell'affermare che la motivazione deve considerarsi soltanto apparente (con conseguente nullità della sentenza per error in procedendo) quando essa "benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice nella formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (SSUU 22232/16).

E' su tale presupposto che è stata ritenuta omessa, perchè puramente apparente, la motivazione per relationem allorquando il richiamo al diverso atto processuale preso a riferimento (come l'atto di impugnazione) sia svolto "mediante mera adesione acritica", e senza indicazione nè della

tesi in esso sostenuta nè delle ragioni della sua condivisione da parte del giudicante (Cass. 20648/15).

Analogamente, è stata ritenuta affetta da nullità la sentenza contenente una motivazione che si limiti a dichiarare sufficienti i motivi addotti da una parte "senza riprodurne le parti idonee a giustificare la valutazione espressa, nè indicare la ragione giuridica o fattuale che, come emergente dall'oggetto del rinvio, il giudice abbia ritenuto di condividere" (Cass. 7402/17).

p. 2.3 Sennonchè, i giudici di appello non hanno affatto esaminato le censure proposte dall'ufficio alla sentenza di primo grado, limitandosi ad affermare la sussistenza di due iscrizioni a ruolo per la medesima imposta, allorquando i motivi di gravame rappresentavano chiaramente, al contrario, che si trattava di fattispecie diversa da quella prospettata dal contribuente e, segnatamente, di istanza di condono per due sole rate non versate (e non per le tre rate indicate nel M.U. e non corrisposte), condono peraltro non perfezionatosi per l'omesso e/o carente versamento delle rate, ed emissione di cartella ex art. 36 bis cit. per la terza rata non oggetto di condono (ovvero per l'imposta originaria, dichiarata nel M.U. e non versata, considerate le rate versate con l'istanza di definizione).

Al riguardo, questa Corte ha avuto modo di affermare che la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte, senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sè, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità, nè dei contenuti nè delle modalità espositive (Cass. 2016 n. 2256).

Tuttavia, in tema di processo tributario, è nulla, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61, nonchè dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "per relationem" ad un'argomentazione della parte, mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "thema decidendum" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame (Cass. 2017 n. 15884; Cass. 2017 n. 7074; Cass.14786 del 2016).

p.2.3 Il caso di specie si connota quale esempio tipico di motivazione apparente, in quanto il giudice di appello, riproducendo le argomentazioni del contribuente, ha ritenuto la sussistenza di due iscrizioni a ruolo, una per le rate non versate ex art. 9 bis cit. e l'altra D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis - duplice iscrizione, in realtà, non inferibile dagli atti di causa -, ritenendo, dunque, l'illegittimità della emissione della cartella pendente il procedimento condoniale. Argomento, quest'ultimo, fatto oggetto di specifiche critiche da parte della Agenzia in primo grado e in sede di appello.

In particolare, dovevano costituire materia di valutazione ed oggetto di motivazione tutti quegli elementi che erano stati ritenuti dal primo giudice idonei a confutare la tesi dell'ufficio, così come offerta dall'Agenzia delle Entrate a fondamento della cartella emessa ed impugnata. Elementi che l'ufficio aveva ripreso in appello al fine di contrapporli ai motivi della sentenza di primo grado, così enucleabili: - omesso perfezionamento del condono ex art. 9 bis cit.; - istanza di definizione relativa a sole due rate delle tre dichiarate nel M.U.; - potere dell'amministrazione, D.L. n. 223 del 2006, ex art. 37 di procedere alla notifica delle cartelle di pagamento conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, artt. 7, 8, 9, 14, 15 e 16 e successive modificazioni, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2008. Entro il medesimo termine è eseguita la notifica delle cartelle di pagamento relativa alle dichiarazioni di cui al D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 36, comma 2, lett. a) e b) nei confronti dei contribuenti che hanno presentato dichiarazioni o effettuato versamenti ai sensi della citata L. n. 289 del 2002, art. 9 bis; - legittimità della cartella contenente oltre alle somme dovute per il condono anche le richieste connesse agli accertamenti ex art. 36 bis cit.

Ebbene, si tratta di aspetti che il primo giudice aveva, in parte, specificamente considerato e che, comunque, erano stati ribaditi dall'appellante e che il giudice di appello - stante la finalità di revisione della prima decisione attribuita dall'ordinamento al giudizio di gravame - ben avrebbe potuto, com'è ovvio, disattendere (in riforma della prima decisione e nell'ambito dei proposti motivi di impugnazione), dandone però una motivazione circostanziata, reale e critica.

Al contrario, dalla motivazione adottata, si evince che il giudice di appello ha infine condiviso la tesi del contribuente sulla illegittimità di una duplice iscrizione a ruolo, ma non è dato comprendere le ragioni di tale condivisione nè risultano individuati gli elementi da cui desumere la sussistenza di una duplice iscrizione e la conseguente illegittimità della cartella impugnata.

La sentenza va dunque cassata, con rinvio alla commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione; la quale riesaminerà la fattispecie decidendo motivatamente l'appello. Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

LA CORTE - accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla C.T.R. della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite;

Così deciso in Roma, nella camera di Consiglio della sezione quinta civile, il 6 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 24 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza