Sentenza del 02/12/2021 n. 38035 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

G.G. e G.G. s.r.l. prestavano fideiussioni, entro il limite di lire 1.700.000.000 il primo e di lire 1.500.000.000 la seconda, a garanzia dell'adempimento delle obbligazioni assunte da E.D.G. s.r.l. e da Eurofrutta s.r.l. nei confronti dell'incorporata Banca Nazionale del Lavoro S.p.A.. A seguito della intervenuta revoca degli affidamenti bancari concessi a tali ultime società, l'incorporata Banca Nazionale del Lavoro S.p.A. presentava ricorso per ingiunzione dinanzi al Tribunale di Milano nei confronti dei fideiussori G.G. e G.G. s.r.l..

Il predetto Tribunale, con decreto n. 385/1996, ingiungeva a tali soggetti il pagamento in favore di Banca Nazionale del Lavoro S.p.A. di una somma capitale pari a lire 1.561.168.346, oltre interessi e spese. Nelle more del procedimento di ingiunzione, G.G. e G.G. s.r.l. cedevano l'intero compendio immobiliare alla società irlandese Domodar Limited, rendendosi nullatenenti.

Banca Nazionale del Lavoro S.p.A. citava in giudizio dinanzi al Tribunale di Milano G.G. e G.G. s.r.l., nonchè Domadar Limited, richiedendo a tale Tribunale di dichiarare nulli, in quanto simulati, i contratti di compravendita immobiliare stipulati in danno della Banca attrice. Il Tribunale dichiarava nulli i contratti ai sensi dell'art. 1414 c.c.. L'Agenzia delle entrate notificava a B.N.L. un avviso di liquidazione per imposta di registro dovuta per la registrazione della sentenza del Tribunale di Milano, richiedendo in pagamento complessivi giuro 131.172,72.

La società contribuente impugnava l'atto impositivo, lamentando il difetto di motivazione e ritenendo applicabile nella fattispecie l'art. 8, lett. e) della Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, in quanto nella specie era stata accertata la simulazione assoluta di alcuni dei contratti di compravendita.

La Commissione Tributaria Provinciale, con sentenza n. 244/05/13, respingeva il ricorso presentato da B.N. L. e B.N. P. Paribas. Le contribuenti proponevano appello, ribadendo le doglianze circa l'assoluta carenza di motivazione dell'atto impugnato. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 7226/2014, respingeva l'appello. B.N. L. e B.N. P. Paribas S.p.A. ricorrono per la cassazione della sentenza, svolgendo cinque motivi. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso. La Procura Generale della Corte di Cassazione, in data 28.9.2021, ha depositato memorie concludendo per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo di ricorso si denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 in quanto i giudici di appello non si

sarebbero pronunciati sul motivo di impugnazione con il quale B.N. L. e B.N. P. Paribas hanno chiesto l'annullamento dell'avviso di liquidazione impugnato in quanto del tutto sprovvisto delle ragioni giuridiche e di presupposti di fatto della maggior pretesa avanzata dall'Ufficio. Si lamenta che l'atto impugnato indicherebbe esclusivamente gli estremi dell'atto tassato senza neppure allegarlo, nonchè un importo finale alla voce imposta di registro senza individuare "le voci di tariffa applicate e la base imponibile su cui è stata applicata l'imposta".

2. Con il secondo motivo si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 atteso che, laddove si ritenesse che una pronuncia circa la carenza di motivazione dell'avviso di liquidazione ci sia stata, questa non potrebbe che ritenersi meramente apparente, in quanto i giudici di appello si sarebbero limitati ad affermare che "entrambi i motivi di appello sulla carenza di motivazione e sulla insufficiente motivazione della sentenza" risulterebbero "infondati e pretestuosi".

3. Con il terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 posto che i giudici di appello avrebbero ritenuto l'avviso di liquidazione impugnato sufficientemente motivato ancorchè tale provvedimento impositivo non sarebbe stato corredato dalla obbligatoria allegazione della sentenza oggetto di registrazione e su cui era stata liquidata l'imposta chiesta in pagamento. Le contribuenti rilevano che l'Ufficio, come pacifico e incontestato agli atti di causa, non avrebbe nè allegato nè riprodotto il testo della sentenza registrata nell'avviso di liquidazione impugnato, essendosi limitato a riportare gli estremi di tale sentenza.

4. I primi tre motivi di ricorso vanno trattati congiuntamente in quanto inerenti alla medesima questione, relativa al difetto di motivazione dell'atto impugnato. La società ricorrente deduce, lamentando difetto di motivazione e violazione di legge, che l'avviso di liquidazione non sarebbe correttamente motivato, in quanto reca esclusivamente gli estremi della sentenza oggetto di registrazione, non è corredato dalla allegazione della decisione, nè riporta il contenuto della stessa.

Il Collegio rileva, con riferimento al secondo motivo di ricorso, che effettivamente sussiste il predicato vizio di omessa pronuncia della sentenza impugnata, atteso che il giudice del merito omette di illustrare le ragioni che hanno portato al rigetto del motivo riguardante il difetto di motivazione dell'atto impositivo, limitandosi ad affermare apoditticamente: "Entrambi i motivi di appello sulla carenza assoluta di motivazione e sulla insufficiente motivazione della sentenza, risultano infondati e pretestuosi. La sentenza ha dettagliatamente esaminato il ricorso ed ancor più esaurientemente ha motivato la decisione".

Tuttavia, nel giudizio di legittimità, alla luce di principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di Cassazione può evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito sempre che si tratti di questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti in fatto (Cass. n. 21968 del 2015; Cass. n. 21257 del 2014).

Nella specie, le doglianze riferite al difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione che riporta solo gli estremi della sentenza oggetto di registrazione e l'importo finale alla voce imposta di registro sono fondate.

Questa Corte, in più occasioni, ha affermato che: "In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 54, comma 5, in relazione ad un atto giudiziario deve contenere l'indicazione dell'imponibile, l'aliquota applicata, ma non deve necessariamente recare, in allegato, la sentenza o il suo contenuto essenziale, rispondendo l'obbligo di motivazione di cui all'art. 7 st. contr. all'esigenza di garantire il pieno e immediato esercizio delle facoltà difensive del contribuente senza costringerlo ad una attività di ricerca, e non riguardando perciò atti o documenti da lui conosciuti o conoscibili, sempre che il contenuto delle informazioni fornite garantisca la conoscenza dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa fiscale e si tratti di informazioni facilmente intellegibili (Cass. n. 239 del 2021).

E' vero che le contribuenti, essendo state parti nel giudizio da cui è scaturito il provvedimento sottoposto a registrazione, non sono state neppure costrette ad una attività di ricerca, essendo pienamente a conoscenza delle ragioni processuali che hanno determinato la pretesa fiscale, sicchè l'allegazione di atti conosciuti o conoscibili dalle stesse sarebbero risultati superflui ed ultronei ed avrebbero rappresentato un inutile e non richiesto aggravio per l'Ufficio. E' stato, infatti, chiarito che: "In tema di imposta di registro relativa a sentenza civile, l'Amministrazione finanziaria è esonerata dall'obbligo di allegare all'avviso di liquidazione la sentenza su cui esso si fonda, in quanto trattasi di atto di cui il contribuente, parte del giudizio, è a conoscenza; diversamente tale incombente si risolverebbe in un adempimento superfluo ed ultroneo che, da un lato, determinerebbe un eccessivo aggravamento degli oneri connessi all'esercizio della potestà impositiva e, dall'altro, non varrebbe a fornire elementi utili e significativi per la tutela del diritto di difesa nei confronti della pretesa tributaria, ponendosi così un contrasto con i canoni generali della collaborazione della buona fede" (Cass. n. 21713 del 2020).

Tuttavia, sebbene non sussista un obbligo di allegazione del provvedimento giudiziario sottoposto a registrazione, l'obbligo di motivazione impone che sia individuata la base imponibile e l'aliquota tariffaria applicata dall'Ufficio, nella specie non sussistenti.

B.N. L. e B.N. P. Paribas hanno riportato in ricorso, in ossequio al principio di autosufficienza, l'avviso di liquidazione oggetto di impugnazione, che riporta esclusivamente l'importo dell'imposta dovuta e il riferimento al numero della sentenza oggetto di registrazione, con determinazione degli interessi e delle sanzioni.

La contribuente fin dal primo grado di giudizio ha lamentato che:

"l'avviso di liquidazione impugnato indica esclusivamente gli estremi dell'atto tassato, nonchè un importo finale alla voce imposta di registro; lo stesso, in effetti, è assolutamente carente della individuazione dei parametri adottati per la liquidazione dell'imposta e precisamente: le voci di tariffa applicate e la base imponibile su cui è stata applicata l'imposta" (v. pag. 3 controricorso Agenzia delle entrate).

Questa Corte, in più occasioni, ha precisato che ciò che rileva, ai fini dell'adempimento dell'obbligo motivazionale dell'atto impositivo, è che sia rispettato il criterio di "autosufficienza" della motivazione, ossia che il contribuente sia posto in grado di conoscere il contenuto della pretesa fiscale e di articolare adeguatamente in un eventuale contenzioso le proprie difese, mediante la indicazione della base imponibile e dei criteri utilizzati per la liquidazione dell'imposta.

E' stato, infatti, recentemente chiarito in fattispecie assimilabile a quella in esame che: "In tema di imposta di registro su atti giudiziari definitori di procedimenti nei quali il contribuente sia stato parte, l'avviso di liquidazione è adeguatamente motivato anche quando, pur non allegando l'atto, riporti gli estremi identificativi essenziali del medesimo (natura del provvedimento, ufficio emanante, estremi di ruolo e pubblicazione) sia i criteri normativi e matematici di determinazione del dovuto (base imponibile, aliquota tariffaria applicata ed imposta). Tuttavia, nel caso in cui il contribuente contesti in maniera specifica e circostanziata la sufficienza motivazionale dell'avviso e la comprensibilità della pretesa impositiva, il giudice di merito deve procedere al vaglio complessivo del livello motivazionale dell'avviso stesso, indipendentemente dalla allegazione o non allegazione ad esso dell'atto giudiziario tassato, anche in relazione agli eventuali elementi di complessità ed equivocità che possano in concreto emergere da quest'ultimo (in applicazione del principio la S.C. ha cassato la sentenza impugnata in quanto l'avviso di liquidazione pur facendo riferimento alle norme applicate ed al numero della sentenza tassata, oltre a non indicare il tribunale che l'aveva emessa, non specificava il criterio di determinazione dell'imposta dovuta con riguardo alla base imponibile ed all'aliquota applicata)" (Cass. n. 26340 del 2021). Come evidenziato da questa Corte nella parte motiva della decisione richiamata: "Tra la tesi della necessaria ed "esimente" allegazione all'avviso dell'atto giudiziario tassato (v. Cass. nn. 18532/10; 12468/15; 29402/17) e quella opposta, della non necessità in ragione del fatto che il contribuente, in quanto parte del processo, sempre conosce o è comunque in grado di conoscere l'esito e gli effetti anche fiscali (Cass. nn. 24098/14; 21713/20; 9344/21), si è addivenuti ad una soluzione intermedia che respinge l'assolutezza di entrambe, ed i cui passaggi argomentativi fondamentali possono così individuarsi; - la natura di "imposta d'atto" attribuibile al registro (ancora da ultimo ribadita anche dal giudice delle leggi; v. C Cost. nn. 158/20 e 39/21) rileva pure nell'ipotesi di liquidazione dell'imposta dovuta sugli atti giudiziari e, in particolare, sulle sentenze, nel qual caso per stabilire i presupposti e i criteri della tassazione (tanto ai fini della base imponibile D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 43, comma 4, quanto ai fini dell'aliquota applicabile ex art. 8 Tariffa, Prima Parte, al D.P.R. cit.) occorre fare riferimento al contenuto ed agli effetti che emergono dalla sentenza stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei nè di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si sia formato (se si è formato) il giudicato (Cass. nn. 12013/20; 19247/2012; 23243/06)", si precisa, inoltre, che "in materia di imposta di registro su atti giudiziari definitori di procedimenti nei quali il contribuente sia stato parte, l'avviso di liquidazione può ritenersi adeguatamente motivato anche quando, riportando esso gli estremi identificativi essenziali sia dell'atto giudiziario medesimo (natura del provvedimento, ufficio emanante, estremi di ruolo e pubblicazione) sia dei criteri normativi e matematici di determinazione del dovuto (base imponibile, aliquota tariffaria applicata ad imposta), non alleghi fatto in sè. Tuttavia, nel caso in cui il contribuente contesti in maniera specifica e circostanziata la sifficienza motivazionale dell'avviso e la comprensibilità della pretesa

impositiva rinveniente da quelle sole indicazioni, il giudice del merito deve procedere al vaglio complessivo del livello motivazionale dell'avviso stesso, indipendentemente dalla allegazione o non allegazione ad esso dell'atto giudiziario tassato, anche in relazione agli eventuali elementi di complessità ed equivocità che possano in concreto emergere da quest'ultimo".

In difetto di indicazione del criterio di determinazione della base imponibile e dell'aliquota applicata, l'atto impositivo non riflette il criterio di "autosufficienza" indispensabile perchè il contribuente possa effettuare un controllo sulla legittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, articolare in modo adeguato le proprie difese in un eventuale e futuro contenzioso. Sebbene le contribuenti avessero effettivamente partecipato al giudizio, in mancanza di indicazione della base imponibile e dell'aliquota applicata, non è evidente l'immediata ed esatta percezione del criterio di determinazione dell'imposta dovuta. Secondo l'indirizzo interpretativo sopra illustrato, che si condivide, la mancata specificazione di questi elementi applicativi fondamentali determina una lesione dei diritti del contribuente.

5.Dall'accoglimento delle suddette censure, consegue l'assorbimento del quarto e del quinto motivo di ricorso. Con i predetti mezzi si denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 e violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 37 e 38 e dell'art. 8 della Tariffa, Parte Prima, allegata a detto decreto, nonchè degli artt. 1414 e 1418 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62 in quanto, contrariamente a quanto sostenuto dai giudici di appello, l'imposta di registro in misura fissa si applicherebbe non solo alle statuizioni della sentenza civile che pronuncia la nullità di un contratto di compravendita immobiliare perchè concluso in frode ai creditori, ma anche alle dipendenti e derivative statuizioni della medesima sentenza con cui il giudice civile, in conseguenza di tale nullità, dichiara che non si è mai prodotto il trasferimento della proprietà degli immobili e che essa è rimasta in capo al venditore fraudolento.

6. In definitiva, vanno accolti i primi tre motivi di ricorso e dichiarati assorbiti i restanti, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, ricorrendone le condizioni, va accolto il ricorso introduttivo proposto dalle contribuenti.

Le spese di lite di lite dei gradi di merito vanno compensate tra le parti in ragione del recente consolidarsi della giurisprudenza di legittimità sulle questioni trattate rispetto all'epoca della introduzione della lite, mentre le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo ed il terzo motivo di ricorso, dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dalle contribuenti. Compensa le spese di lite dei gradi di merito e condanna la parte soccombente al rimborso delle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 7.500,00 per compensi, Euro 200,00 per esborsi oltre spese forfetarie nella misura del 15% ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 19 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 2 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza