Sentenza del 09/09/2022 n. 26591 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 76/36/13, depositata il 22 maggio 2013, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato gli appelli proposti, in via principale, da C. I.T.C. S.p.a. e, in via incidentale, dall'Agenzia delle Entrate, così integralmente confermando il decisum di prime cure che, in parziale accoglimento dei ricorsi della contribuente, aveva dichiarato non dovuti gli interessi che, - maturati nel periodo intercorso tra la proposizione del ricorso alla Commissione Tributaria Centrale e la notifica degli atti impugnati, - erano stati liquidati in tre avvisi di liquidazione emessi dall'Agenzia in esecuzione del giudicato formatosi sulla pronuncia della Commissione tributaria Centrale (n. 7898/2007 del 15 ottobre 2007) che, a sua volta, aveva accolto i ricorsi proposti dall'Agenzia, così confermando la legittimità di avvisi di accertamento emessi, per il recupero a tassazione complementare dell'Invim nonchè delle imposte di registro ed ipocatastali dovute, in relazione ad un atto notarile del dicembre 1977 recante conferimento di beni immobili a sottoscrizione di un aumento di capitale sociale.

Il giudice del gravame, - dopo aver dato atto dell'insussistenza dei presupposti dell'invocata sospensione, - ha ritenuto "fondate e condivisibili le ragioni poste a fondamento della sentenza impugnata".

2. - C. I.T.C. S.p.a. ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di cinque motivi cui resiste l'Agenzia delle Entrate che, a sua volta, ha articolato tre motivi di ricorso incidentale; la ricorrente principale si è, a sua volta, difesa con controricorso.

3. - In corso di giudizio, con ricorsi notificati il 5 ottobre 2020, C. I.T.C. S.p.a. ha impugnato gli atti di diniego della definizione agevolata della controversia notificati dall'Agenzia ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, conv. in L. n. 136 del 2018.

Fissati all'udienza pubblica del 3 marzo 2022, i ricorsi sono stati trattati in Camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. in L. n. 176 del 2020, e dal sopravvenuto D.L. n. 228 del 2021, art. 16, comma 1, conv. in L. n. 15 del 2022, senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che ha depositato conclusioni scritte, e dei difensori delle parti, che non hanno fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente principale denuncia nullità della gravata sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, assumendo, in sintesi, che, - del tutto omessa (sinanche) l'esposizione dei motivi di appello

proposti da essa esponente, - la gravata sentenza aveva risolto il suo decisum nella (mera) conferma della decisione di prime cure, così pronunciando con un rinvio per relationem del tutto aspecifico ed inidoneo a dar conto delle ragioni della decisione e del percorso logico postovi a fondamento, oltretutto in palese contraddizione col motivo di appello recante denuncia di omesso esame di un motivo di ricorso.

1.1 - Con i residui motivi, che recano riproposizione delle censure articolate come motivi di appello, la ricorrente principale denuncia:

- col secondo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, sull'assunto che i tre avvisi di liquidazione impugnati, - in quanto emessi in esito a pronuncia giudiziale che, passata in giudicato, concerneva oltretutto terzo soggetto (la Tessiture C. S.p.a., parte di quel giudizio) non anche essa esponente (che detta società aveva incorporato), - non recavano, in allegato, la pronuncia giudiziale richiamata nè ne avevano riprodotto il contenuto essenziale, l'una e l'altra tecnica di motivazione rilevando, in via esclusiva, ai fini della legittimità degli atti impugnati;

- col terzo motivo, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, sull'assunto, questa volta, che gli atti impugnati non esponevano le ragioni della pretesa impositiva con riferimento ai criteri di determinazione delle imposte, - del tutto omessa ogni indicazione sui valori, anche di mercato, rilevanti ai fini della relativa quantificazione, - degli interessi, - riassunti in un complessivo importo senz'alcuna indicazione dei periodi interessati dalla relativa maturazione e dei conseguenti criteri legali di determinazione, - e delle stesse sanzioni;

- col quarto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della gravata sentenza per omessa pronuncia sul motivo di appello col quale essa esponente aveva censurato l'identico vizio in cui era (già) incorsa la pronuncia di prime cure, ed in relazione alla dedotta violazione della direttiva n. 69/335, del 17 luglio 1969, artt. 4, 7 e 10, e succ. modif., in ordine alla misura dell'imposta applicabile (1%), ed al divieto di ulteriore imposizione, con riferimento ai conferimenti societari;<

- col quinto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 147 del 1962, articolo unico, dell'art. 111 Cost. e dell'art. 6 CEDU, sull'assunto che, - ingiustificata la delimitazione del periodo di sterilizzazione degli interessi (liquidati negli atti impugnati), quale operata dalla pronuncia di prime cure con riferimento alla sola pendenza del giudizio davanti alla Commissione Tributaria Centrale, - nella fattispecie avrebbe dovuto trovare applicazione l'articolo unico della L. n. 147, cit., con conseguente non debenza degli interessi, posto che il difetto degli elementi occorrenti alla relativa liquidazione conseguiva, - piuttosto che dal fatto imputabile al contribuente, - dalla spropositata durata (ultratrentennale) del giudizio tributario, così la relativa liquidazione ponendosi in contrasto con le disposizioni costituzionali e convenzionali (rilevanti ai fini dell'applicazione dell'art. 117 Cost.) in tema di ragionevole durata del processo.

2. - L'Agenzia delle Entrate, col primo motivo di ricorso incidentale, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, denuncia omesso esame del motivo di gravame proposto con

riferimento alla violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, deducendo, in sintesi, che, - i ricorsi introduttivi dei giudizi da controparte proposti su motivi di impugnazione correlati (esclusivamente) all'omessa comunicazione tanto dell'avviso di trattazione del ricorso, pendente davanti alla Commissione Tributaria Centrale, quanto del deposito della sentenza posta a fondamento degli stessi avvisi di liquidazione impugnati, - solo con motivi aggiunti, notificati in data 11 gennaio 2012 (a fronte di costituzione in giudizio dell'amministrazione in data 11 marzo 2010), controparte aveva introdotto in giudizio i motivi di impugnazione (oggi) riproposti con i distinti motivi di ricorso per cassazione; motivi aggiunti questi che, pertanto, avrebbero dovuto ritenersi inammissibili in quanto non conseguenti al (e resi necessari dal) deposito di documenti ignoti a controparte (documenti, questi, rappresentati, nella fattispecie, dagli avvisi relativi alla trattazione del ricorso davanti alla Commissione Tributaria Centrale ed al deposito della relativa sentenza), per di più, articolati in relazione allo stesso obiettivo contenuto degli atti impugnati e, ad ogni modo, in difetto di prova della loro tempestiva deduzione (con ricorso notificato nei 60 giorni successivi alla presa di conoscenza del deposito dei documenti).

2.1 - Denuncia, altresì, in via di subordine la ricorrente incidentale:

- col secondo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 111 Cost., nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, sull'assunto che, nel rinviare alle ragioni poste a fondamento della sentenza impugnata, la pronuncia del giudice del gravame era stata resa in assoluto difetto di motivazione, posto, poi, che il primo giudice non aveva affatto esaminato la pur dedotta questione dell'inammissibilità dei motivi aggiunti e che, quanto alla debenza degli interessi, essa esponente aveva articolato specifico motivo di gravame la cui definizione non poteva risolversi nel detto rinvio per relationem;

- col terzo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'art. 6 CEDU, alla L. n. 89 del 2001, art. 2, al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 55, ed alla L. n. 29 del 1961, art. 2, assumendo l'Agenzia, per un verso, che il contenzioso tributario è collocato al di fuori dell'àmbito delle garanzie coperto dall'art. 6 CEDU e, per il restante, che, ad ogni modo, la violazione della ragionevole durata del processo, - qui con riferimento al giudizio svoltosi davanti alla Commissione tributaria Centrale, - trova la sua disciplina sanzionatoria sul piano dell'equa riparazione prevista dalla L. n. 69 del 2001, nè può rifluire su quello (diverso) della disciplina degli interessi qual posta, in via inderogabile, dalla L. n. 29 del 1961 in relazione all'art. 55, cit..

3. - In via pregiudiziale, vanno esaminati i ricorsi proposti dalla contribuente avverso gli atti di diniego notificati dall'Agenzia ai fini della definizione agevolata della controversia involgente i tre avvisi di liquidazione in contestazione, assumendo al riguardo la ricorrente che, - al di là del nomen iuris che espongono, - gli atti impugnati vanno considerati di natura sostanzialmente impositiva in quanto, per un verso, costituiscono la prima manifestazione della pretesa impositiva nei confronti di essa esponente, - posto che destinataria degli originari avvisi di accertamento, recanti rettifica di valore, e della stessa sentenza passata in giudicato, era solo la Tessiture C. S.p.a., poi incorporata dalla ricorrente stessa, - e, per il restante, espongono una pretesa diversa, e maggiore, da quella risultante dagli originari avvisi di accertamento, pretesa questa della quale "non è possibile controllare la correttezza".

3.1 - I ricorsi sono fondati e vanno accolti.

3.2 - Il D.L. n. 119 del 2018, conv. in L. n. 136 del 2018, all'art. 6, comma 1, per quel che qui rileva, dispone che possono essere definite le controversie "attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio".

Con riferimento alle analoghe disposizioni di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 16 (v. Cass. Sez. U., 25 giugno 2021, n. 18298 per il rilievo che il D.L. n. 119 del 2018, art. 6, conv. in L. n. 136 del 2018, si pone "in termini di sostanziale continuità con le precedenti disposizioni di cui: al D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2 quinquies, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 novembre 1994, n. 656; alla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 16; al D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 39, comma 12, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111"), la Corte ha rilevato, per l'appunto, che, ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo, e della conseguente inclusione della relativa controversia nell'ambito applicativo dell'art. 16 cit., rileva l'effettiva funzione dell'atto "a prescindere dalla sua qualificazione formale, sicchè, con specifico riferimento agli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, non può escludersene la natura di atto impositivo quando essi siano destinati ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, potendosi considerare sufficiente, a tal fine, che la contestazione del contribuente sia idonea ad integrare una controversia effettiva, e non apparente, sui presupposti e sui contenuti dell'obbligazione tributaria" (così, ex plurimis, Cass., 24 giugno 2016, n. 13136; v., altresì, Cass. Sez. U., 25 giugno 2021, n. 18298, cit.; Cass., 6 ottobre 2010, n. 20731; Cass., 20 febbraio 2009, n. 4129).

3.3 - Va, quindi, rimarcato che gli atti impugnati recavano, per la prima volta, la liquidazione delle imposte dovute, e l'applicazione delle conseguenti sanzioni, atteso che, tra le parti, era stato definito, con accertamento passato in giudicato, (solo) il valore dei beni cui la tassazione si correlava.

Nell'impianto originario dei tributi in contestazione, difatti, trovava autonomo spazio operativo la rettifica di valore dei beni oggetto degli atti sottoposti a tassazione, atto questo con il quale l'amministrazione delimitava la sua azione impositiva al (mero) accertamento del maggior valore di detti beni (v., quanto all'imposta di registro, il D.P.R. n. 634 del 1972, art. 49, e, in relazione a detta disposizione, il D.P.R. n. 643 del 1972, art. 20, in tema di Invim nonchè, in tema di imposte ipocatastali, il D.P.R. n. 635 del 1972, artt. 3, 7, 9, 21 e 22).

Da un siffatto sistema di accertamento, e riscossione, dei tributi conseguiva, pertanto, che, - una volta definito il valore dei beni oggetto degli atti tassati, - i successivi atti adottati dall'amministrazione non necessariamente dovessero configurarsi in termini di mera liquidazione delle imposte dovute in quanto il rapporto impositivo, definito per uno dei suoi profili applicativi (quello del valore dei beni), ciò non di meno rimaneva (utilmente) esposto a contestazione per quei profili che all'accertamento di valore erano rimasti estranei.

Proprio con riferimento a fattispecie omologhe a quella in trattazione, - nella quale è controversa la stessa misura dell'imposta applicabile, - la Corte ha già rilevato che rientra nella nozione di "lite pendente", suscettibile di definizione agevolata ai sensi della L. 27 dicembre

2002, n. 289, art. 16, la controversia in tema di INVIM, e di imposte di registro ed ipocatastali, nella quale si faccia questione di assoggettabilità ad imposta dell'atto di conferimento di un bene in una società di capitali, imposizione di cui si faccia valere l'incompatibilità con la direttiva CEE n. 69/335 del Consiglio, del 17 luglio 1969 (v. Cass., 30 marzo 2007, n. 7882; Cass., 10 maggio 2006, n. 10753).

E, per di più, come anche di recente rimarcato dalle Sezioni Unite della Corte (Cass. Sez. U., 25 giugno 2021, n. 18298), ai fini in discorso rileva (anche) che gli avvisi di liquidazione recassero l'irrogazione di sanzioni oltrechè la "considerazione della natura dei motivi d'impugnazione" che, come detto, involgevano la stessa misura dell'imposta applicabile.

4 - Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate (art. 6, comma 13, ult. prop., cit.) e non ricorrono i presupposti processuali dell'ulteriore versamento del contributo unificato (ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17), trattandosi, quanto alla ricorrente principale, di misura la cui natura eccezionale, perchè lato sensu sanzionatoria, impedisce ogni estensione interpretativa oltre i casi tipici del rigetto, inammissibilità o improcedibilità dell'impugnazione (Cass., 12 novembre 2015, n. 23175 cui adde Cass., 28 maggio 2020, n. 10140; Cass., 18 luglio 2018, n. 19071) e rilevando ad ogni modo, rispetto alla ricorrente incidentale, l'istituto della prenotazione a debito.

P.Q.M.

La Corte, accoglie i ricorsi proposti da C. I.T.C. S.p.a. avverso gli atti di diniego della definizione agevolata e dichiara estinto il giudizio; compensa integralmente, tra le parti, le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 3 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza