Sentenza del 09/09/2022 n. 26631 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 85/49/13, depositata in data 11 luglio 2013, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello di C. I.T.C. S.p.a. avverso la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione di due avvisi di liquidazione concernenti le imposte Invim e di Registro dovute in relazione a sentenza della Commissione tributaria Centrale (n. 7897/08/07, del 15 ottobre 2007) che aveva definito il contenzioso relativo ad atto registrato in data 1 dicembre 1977, intercorso tra Tessiture C. S.p.a. e Cotonificio C. S.p.a.

Il giudice del gravame ha ritenuto che:

- l'eccezione relativa all'illegittimità dell'aliquota dell'imposta di registro nella fattispecie applicata doveva ritenersi coperta dal giudicato e, così, inammissibile;

- gli atti impugnati erano stati legittimamente e ritualmente notificati a mezzo del servizio postale, ai sensi della L. n. 890 del 1982, art. 14;

- la revoca, in autotutela, di pregressi atti impositivi non precludeva la legittima emissione degli avvisi impugnati;

- anche l'eccezione di decadenza risultava destituita di fondamento, siccome gli avvisi emessi nel rispetto del termine (triennale) previsto dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, lett. b);

- a fronte dell'eccepito difetto di motivazione degli atti impugnati, - per omessa allegazione della sentenza di definizione del contenzioso, - rilevava l'istituto della rimessione in termini di cui all'art. 153 c.p.c.;

- dagli atti impugnati era dato desumere la base imponibile ed il periodo di computo degli interessi liquidati, così che destituita di fondamento rimaneva anche l'eccezione di difetto di motivazione, articolata sul punto dalla contribuente, in quanto, nei detti termini di riferimento, doveva ritenersi identificato (anche) il tasso degli interessi applicato;

- inconferente doveva, poi, ritenersi "il generico richiamo all'art. 111 della Carta Costituzionale";

- il difetto di sottoscrizione degli atti impugnati non incideva sulla validità degli atti rispetto ai quali un siffatto requisito non era prescritto a pena di nullità.

2. - C. I.T.C. S.p.a. ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di dieci motivi.

L'Agenzia delle Entrate non ha svolto attività difensiva.

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 alla 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 di parte ricorrente, che non hanno fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 56, ed alla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, deducendo, in sintesi, che i criteri di quantificazione degli interessi costituiscono elementi essenziali della motivazione dell'atto di liquidazione così che non possono essere affidati, come assunto dal giudice del gravame, ad una induttiva ricostruzione ad opera del contribuente, e posto, poi, che, - nella fattispecie gli interessi coprendo un arco temporale di 34 anni, - gli elementi di computo valorizzati dalla gravata sentenza consentivano (al più) di ricavare un tasso medio degli interessi.

Il secondo motivo, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, c.p.c., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, c. 1, nonchè degli artt. 184 bis e 153 c.p.c., sull'assunto che alcuna concludenza, - ai fini della corretta, e legittima, motivazione degli atti impugnati, - poteva rivestire il riferimento all'istituto della rimessione in termini, - al più rilevante sotto il profilo del rispetto dei termini processuali, non anche in relazione alla sussistenza, o meno, di un requisito di validità dell'atto impugnato, - così che l'eccepito vizio di motivazione avrebbe dovuto ritenersi conseguente, secondo dicta della giurisprudenza di legittimità, al difetto di allegazione della sentenza (n. 7897/08/07, del 15 ottobre 2007), con la quale la Commissione tributaria Centrale aveva confermato la legittimità dell'avviso di rettifica di valore (allora) impugnato, e dalla quale gli avvisi di liquidazione, a loro volta, erano conseguiti.

Col terzo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. deducendo, in sintesi, che, - diversamente da quanto ritenuto dal giudice del gravame, - la questione posta in ordine alla violazione della direttiva n. 69/335, del 17 luglio 1969, artt. 4, 7 e 10, e succ. modif., e, dunque, alla misura dell'imposta applicabile (1%), ed al divieto di ulteriore imposizione, con riferimento ai conferimenti societari, non poteva affatto ritenersi passata in giudicato posto che il capo di pronuncia della sentenza di primo grado era stata espressamente investito da motivo di appello.

Col quarto motivo, in ricorso denominato 3 bis, la ricorrente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, sull'assunto che, potendosi interpretare il riferimento al giudicato quale lapsus calami della gravata sentenza che, diversamente, avrebbe inteso riferirsi alla inammissibilità, per novità, della questione dedotta in punto di difformità della tassazione di registro alla direttiva n. 335 del 1969, cit., -

detta questione era stata ritualmente proposta col ricorso introduttivo del giudizio (e, così, esaminata dallo stesso giudice di prime cure).

Col quinto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente denuncia nullità della gravata sentenza per omessa pronuncia sul motivo di gravame col quale il difetto di motivazione degli atti impugnati era stato dedotto in relazione alle sanzioni applicate, e con riferimento (anche) all'omessa indicazione delle relative disposizioni normative.

Il sesto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, reca la denuncia di violazione e falsa applicazione dell'art. 111 Cost. e dell'art. 6 CEDU, sull'assunto che, - diversamente dalla rilevata inconferenza del richiamo dell'art. 111 Cost. che, in buona sostanza, equivaleva ad una pronuncia di non liquet, - il giudice del gravame, tenuto conto della spropositata durata (ultratrentennale) del giudizio tributario, avrebbe dovuto ritenere non dovuti gli interessi liquidati, 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.

Il settimo motivo, formulato sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, al D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 17, ed al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, sull'assunto che, - diversamente da quanto ritenuto dal giudice del gravame, ragioni di certezza e di tutela della situazione giuridica soggettiva del contribuente imponevano di considerare applicabile, ai fini della definizione dell'attività liquidatoria conseguente al giudicato, il termine (biennale) di decadenza previsto dal D.P.R. n. 602, cit., art. 25, comma 1, lett. c).

Con l'ottavo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 56, al D.P.R. n. 287 del 1992, art. 68, ed alla L. n. 212 del 2000, art. 10, deducendo, in sintesi, che, - avuto riguardo agli atti di autotutela che, nella fattispecie, avevano riguardato precedenti avvisi di liquidazione oggetto di annullamento di ufficio piuttosto che di (mera) emenda, e senz'alcuna motivazione, gli atti impugnati costituivano "un inammissibile tentativo di eludere il giudizio relativo ai vizi dei precedenti avvisi" e, ad ogni modo, integravano lesione dei principi di buona fede e collaborazione che debbono improntare il comportamento dell'amministrazione, così che non si giustificava la rilevata indifferenza dell'autotutela, qual in concreto esercitata, ai fini della legittimità degli avvisi di liquidazione impugnati.

Il nono motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 3, della L. n. 890 del 1982, artt. 3 e 14, e dell'art. 148 c.p.c., sull'assunto che, - anche qui diversamente da quanto ritenuto dalla gravata sentenza, - in ragione della sua specialità, e prevalenza, deve trovare applicazione esclusiva la disposizione di cui all'art. 52, comma 3, cit., così che la notifica degli avvisi di liquidazione andava eseguita dietro intervento di agente notificatore, e con redazione di relata, con conseguente inesistenza, - e, ad ogni modo, nullità non sanata (in ragione di già maturata decadenza al momento della proposizione del ricorso introduttivo), - di quella eseguita direttamente dall'amministrazione a mezzo del servizio postale.

Col decimo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53 bis nonchè al D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17, comma 1 bis, assumendo che, - dovendo trovare applicazione, nella fattispecie, il disposto di cui all'art. 42, cit., - nella fattispecie gli avvisi di liquidazione risultavano sottoscritti dal "Capo area legale" in difetto di delega da parte del Direttore dell'Ufficio (art. 42, comma 1, cit.), posto che la delega rilasciata non rispondeva ai requisiti posti dal D.Lgs. n. 165, cit., art. 17, comma 1 bis, alla cui stregua la delega poteva ritenersi consentita, sulla base di un "atto scritto e motivato", al ricorrere di "specifiche e comprovate ragioni di servizio" e, ad ogni modo, "per un periodo di tempo determinato".

2. - 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 due 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 dall'originario avviso di accertamento, pretesa questa della quale "non è possibile controllare la correttezza".

3. - I ricorsi sono fondati e vanno accolti.

3.1 - Il D.L. n. 119 del 2018, conv. in L. n. 136 del 2018, all'art. 6, c. 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).

3.2 - 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, c. 13, ult. prop., cit.) e nei confronti della ricorrente non sussistono 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 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).

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