

Sentenza del 27/12/2022 n. 37843 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 5897/14/14, depositata il 6 ottobre 2014, la Commissione tributaria regionale del Lazio, - pronunciando quale giudice del rinvio da Cass. 10 luglio 2013, n. 17061, - ha accolto "l'appello dell'Ufficio", così confermando, "con la sola esclusione delle sanzioni", la legittimità di un avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate a tassazione di un atto di transazione recante plurimi atti dispositivi di diritti reali.

1.1 - Il giudice del rinvio ha ritenuto che:

- alla stregua della pronuncia rescindente emessa dalla Corte di legittimità, veniva in rilievo la necessità di ripartire il valore complessivo dell'atto, - indicato dalle stesse parti dell'atto di transazione, - "tra i singoli cespiti oggetto dei tre negozi contenuti nell'atto stesso di transazione";

- si trattava, difatti, di due rinunce al diritto di superficie operate in favore del Comune di Civitavecchia e di una cessione della nuda proprietà operata dallo stesso Comune di Civitavecchia;

- il valore dei cespiti in questione, - di proprietà del Comune di Civitavecchia e gravati da diritti di superficie e di usufrutto, tutti inclusi nel medesimo mappale, - variava "al solo variare della loro consistenza quantitativa, senza alcun indice di variazione qualitativa", così come poteva desumersi "dalla disposizione di cui all'art. 10 dell'atto in esame (le spese afferenti la registrazione, trascrizione del presente atto sono a carico del Comune di Civitavecchia)";

- nel rispetto, dunque, della stessa volontà delle parti contraenti, il valore complessivo degli immobili, indicato in atto, andava ripartito "sulla base della consistenza quantitativa dei singoli cespiti, esattamente come risulta avere correttamente fatto l'ufficio nell'avviso di liquidazione".

2. - Il Comune di Civitavecchia ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di dieci motivi illustrati con memoria.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate che, a sua volta, ha articolato due motivi di ricorso incidentale ed ha depositato memoria; il Comune di Civitavecchia si è difeso con controricorso.

Il Fallimento (---) Srl non ha svolto attività difensiva.

Fissato all'udienza pubblica del 4 ottobre 2022, il ricorso è stato trattato 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. - Il ricorso principale risulta articolato sui seguenti motivi:

1.1 - il primo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32, comma 2, e art. 61, assumendo il ricorrente che il giudice del gravame aveva pronunciato sentenza su atto di controdeduzioni depositato da controparte in violazione del termine di cui all'art. 32, comma 2, cit., dando espressamente conto delle difese così svolte che ne avevano condizionato il decisum (quanto alla riproponibilità, nel giudizio di rinvio, delle questioni rimaste assorbite);

1.2 - il secondo motivo, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, espone anch'esso la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 35, commi 1 e 2, e art. 61, sull'assunto che il giudice del gravame aveva deliberato la sentenza oltre il termine di legge (trenta giorni), inosservanza, questa, idonea ad incidere sul diritto di difesa della parte atteso che il trascorrere del tempo mena all'oblio degli esiti della discussione orale, con compromissione dell'oralità ed immediatezza della decisione;

1.3 - col terzo motivo, formulato anch'esso ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il ricorrente denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 2909 c.c., degli artt. 383, 384 e 394 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 63, assumendo, in sintesi, che il giudice del rinvio aveva disatteso il presupposto in fatto del decisum rescindente della Corte di Cassazione, presupposto costituito dalla inadeguatezza della valutazione espressa dall'avviso di liquidazione in ordine alla ripartizione, tra i singoli cespiti oggetto dell'atto tassato, del valore complessivo dichiarato in atto (per Euro 1.000.000,00) alla mera stregua della estensione (per superficie) degli immobili in questione;

1.4 - il quarto motivo, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ed in via di subordine al terzo motivo, espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61, dell'art. 132 c.p.c., e dell'art. 118 dist. att. c.p.c., deducendo il ricorrente che il giudice del rinvio aveva risolto la valutazione sostitutiva demandatagli dalla pronuncia rescindente della Corte di Cassazione in termini meramente apparenti ed apodittici, con ciò senza dar conto dell'iter logico-giuridico posto a fondamento del rilievo concernente la pari "consistenza qualitativa" dei singoli cespiti oggetto di transazione;

1.5 - il quinto motivo di ricorso, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, reca la denuncia di violazione dell'art. 112 c.p.c., deducendo il ricorrente che il giudice del rinvio aveva ommesso di esaminare i motivi di censura espressamente riproposti da esso esponente in quanto rimasti assorbiti sia nella pronuncia di merito, oggetto di cassazione, sia nella stessa pronuncia rescindente della Corte di Cassazione;

1.6 - col sesto motivo, articolato in via di subordine al quinto motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il ricorrente denuncia nullità della gravata sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61, dell'art. 132 c.p.c., e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., sull'assunto che, ad ogni modo, le questioni rimaste assorbite, e riproposte davanti al giudice del rinvio, erano state definite in totale omissione di motivazione.

Sempre in via di subordine al quinto ed al sesto motivo, risultano articolati i successivi motivi di ricorso i quali, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espongono la denuncia di violazione e falsa applicazione:

1.7 - del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 29, assumendo la ricorrente che la tassazione proporzionale di registro dell'atto transattivo non può ritenersi consentita laddove l'atto assolve alla funzione, ricorrente nella fattispecie, di rimuovere ragioni di contrasto tra le parti in ordine alla titolarità dei diritti reali dei quali si sia disposto, diversamente giustificandosi detta tassazione qualora dei diritti reali non risulti contestata la titolarità così che la relativa attribuzione "finisca col costituire una sorta di pagamento in natura";

1.8 - del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 32, comma 2, sull'assunto che, nella fattispecie, venivano in considerazione aree destinate ad insediamenti produttivi (id est di carattere turistico; L. n. 865 del 1971, art. 27, comma 6) e, così, riconducibili all'esenzione prevista dall'art. 32 cit.;

1.9 - del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, sull'assunto che, nella fattispecie, veniva in rilievo un atto di transazione che implicava una pluralità di atti dispositivi da considerare in necessario collegamento, e dipendenza, tra di loro, così dovendo trovare applicazione la disposizione di cui dell'art. 21 cit., comma 2;

1.10 - del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 2, comma 2, e del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 32, comma 2, sull'assunto dell'insussistenza dei presupposti della tassazione proporzionale (piuttosto che di quella in misura fissa) anche con riferimento alle imposte ipocatastali, dovendosi escludere un trasferimento immobiliare da ricondurre, ad ogni modo, alla ridetta fattispecie di esenzione (art. 32, comma 2, cit.); nonchè di omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con riferimento alla mancata deduzione, dall'imposta proporzionale dovuta, di quella già versata (in Euro 129,11) in misura fissa.

2. - Col ricorso proposto in via incidentale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'Agenzia denuncia:

2.1 - violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., avendo il giudice del rinvio omesso di pronunciare sull'eccezione svolta da essa esponente in ordine all'inammissibilità dei motivi di riassunzione che, secondo il decisum della pronuncia rescindente, non avrebbero potuto considerarsi connessi con la materia del rinvio disposto al giudice del merito (in difetto, cioè, di connessione "con l'individuazione di un determinato criterio di valutazione dei singoli cespiti all'interno del valore complessivo dichiarato");

2.2 - nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c., avendo il giudice del rinvio pronunciato sulle sanzioni, - escludendone l'applicabilità, - in termini meramente apparenti ed

apodittici.

3. - Il primo ed il secondo motivo del ricorso principale sono manifestamente destituiti di fondamento.

3.1 - Quanto, difatti, al primo motivo, la Corte ha ripetutamente statuito che se la tardiva costituzione in giudizio della parte resistente determina la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, ciò non di meno, qualora tali difese non siano state concretamente esercitate, nessuna altra conseguenza sfavorevole può derivarne al resistente, sicchè deve escludersi qualsiasi sanzione di inammissibilità per il solo fatto della tardiva costituzione della parte resistente, cui deve riconoscersi il diritto, garantito dall'art. 24 Cost., di difendersi, negando i fatti costitutivi della pretesa attrice, l'applicabilità delle norme di diritto invocate dal ricorrente o, così come nella fattispecie, contestando l'ammissibilità delle domande (v., ex plurimis, Cass., 30 gennaio 2019, n. 2585; Cass., 2 aprile 2015, n. 6734; Cass., 28 settembre 2005, n. 18962; Cass., 13 maggio 2003, n. 7329).

3.2 - Quanto, poi, al secondo motivo, con risalente e (qui) condiviso orientamento interpretativo, la Corte ha statuito che il termine massimo di trenta giorni dalla discussione in pubblica udienza o dalla esposizione del relatore, stabilito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 35, comma 2, per il caso di rinvio della deliberazione del collegio giudicante, ha carattere ordinatorio ed acceleratorio, non essendo espressamente dichiarato perentorio dalla legge, ai sensi dell'art. 152 c.p.c., comma 2, così che la violazione del termine non comporta nullità della sentenza ma è suscettibile di produrre altre conseguenze, comprese quelle disciplinari a carico dei responsabili (v. Cass., 31 gennaio 2020, n. 2299; Cass., 26 agosto 2015, n. 17163; Cass., 19 maggio 2010, n. 12259; Cass., 31 marzo 2008, n. 8249; Cass., 3 aprile 2002, n. 4776).

4. - Sono, per converso, fondati, e vanno accolti, il terzo ed il quinto motivo del ricorso principale dal cui esame consegue l'assorbimento dei residui motivi di ricorso.

4.1 - In relazione al terzo motivo occorre premettere che la pronuncia rescindente della Corte, - in accoglimento dei motivi di ricorso proposti dall'Agenzia delle Entrate, - ha rilevato che:

- il giudice del gravame aveva annullato l'avviso di liquidazione impugnato;

- la fattispecie impositiva esponeva il caso di un atto di transazione che aveva ad oggetto "atti di disposizione di diritti reali immobiliari" il cui valore complessivo (in Euro 1.000.000,00) era stato dichiarato dalle stesse parti;

- l'Agenzia, con l'avviso di liquidazione, aveva tassato l'atto nei limiti di detto valore complessivo degli immobili che ne erano oggetto, "determinando, in maniera proporzionale ai singoli beni, il valore di ogni singolo negozio in relazione all'estensione di ciascuno di essi, suddividendo il valore complessivo delle superfici dei terreni e moltiplicando il risultato così ottenuto per la superficie dei terreni oggetto di ciascun negozio";

- diversamente da quanto ritenuto dal giudice del merito, qualora "l'Ufficio non rettifichi il valore complessivo attribuito dalle parti alla massa immobiliare (Euro 1.000.000,00), ma determini il

solo valore di ciascun bene può limitarsi a procedere con avviso di liquidazione", così "potendo determinare il valore dei distinti negozi traslativi di diritti reali senza ricorrere all'avviso di accertamento nel caso in cui non rettifichi il valore complessivo dichiarato dalle parti";

- nonostante il rilievo che una siffatta tassazione fosse stata operata in difetto di motivazione "relativamente alla determinazione del valore di ciascun cespite", - dunque "senza motivare le ragioni del valore attribuito a ciascun bene, solo in misura proporzionale alla relativa estensione, omettendo l'Agenzia di indicare i criteri di determinazione per la valutazione dei singoli cespiti, mancando elementi concreti da cui poterne desumere il valore loro singolarmente attribuito, essendo insufficiente e inidonea la valutazione effettuata solo in base alle dimensioni degli immobili rispetto al valore complessivamente dichiarato", - il giudice del gravame non avrebbe dovuto, così come avvenuto, limitarsi "ad annullare l'atto impositivo... in quanto, una volta accertata l'inadeguatezza del criterio di determinazione proporzionale utilizzato dall'Ufficio, la CTR avrebbe dovuto determinarne i singoli valori, nei limiti di quello complessivo indicato dalle parti".

4.1.1. - Come, allora, reso esplicito dai decisa sopra riassunti, la pronuncia della Corte esponeva due principi di diritto, alla cui stregua:

- doveva ritenersi consentito all'amministrazione di procedere alla tassazione dell'atto (con avviso di liquidazione), e senza necessità di emettere un avviso di accertamento di valore, qualora la liquidazione dell'imposta operata in relazione allo stesso valore complessivo dichiarato dalle parti;

- se ritenuto inadeguato, così come nella fattispecie, il criterio di imputazione del valore complessivo a ciascun immobile, oggetto degli atti dispositivi inclusi nell'atto di transazione, il giudice del merito non avrebbe potuto risolvere la definizione della lite nel mero annullamento dell'atto, essendo diversamente tenuto ad adottare una decisione nel merito della pretesa tributaria, così operando una motivata valutazione sostitutiva.

4.1.2 - E', allora, del tutto evidente che il secondo dei due principi di diritto sopra esposti assumeva a suo presupposto uno specifico accertamento in fatto già operato nei gradi di merito, - id est l'insufficienza e l'inidoneità della "valutazione effettuata solo in base alle dimensioni degli immobili rispetto al valore complessivamente dichiarato", - accertamento che costituiva, per l'appunto, il presupposto fattuale, e la premessa logico-giuridica, dell'enunciazione in diritto della Corte quanto alla ridetta doverosità di una valutazione sostitutiva di quella operata dall'Ufficio.

Come, difatti, ripetutamente statuito dalla Corte, nell'ipotesi di cassazione con rinvio per violazione di norme di diritto, il giudice del rinvio deve uniformarsi non solo alla regola giuridica enunciata, ma anche alle premesse logico-giuridiche della decisione, e attenersi agli accertamenti già compresi nell'ambito di tale enunciazione, senza poter estendere la propria indagine a questioni che, pur se in ipotesi non esaminate nel giudizio di legittimità, costituiscono il presupposto stesso della pronuncia, formando oggetto di giudicato implicito interno, atteso che il riesame delle suddette questioni verrebbe a porre nel nulla o a limitare gli effetti della

sentenza, in contrasto col principio di intangibilità della stessa (Cass., 3 marzo 2022, n. 7091; Cass., 22 agosto 2018, n. 20887; Cass., 16 ottobre 2015, n. 20981; Cass., 23 luglio 2010, n. 17353).

4.2 - Quanto, ora, al quinto motivo, va (anche qui) premesso che la pronuncia rescindente si è espressa nei seguenti termini: "Il ricorso incidentale del Comune, proposto al solo scopo di risollevere questioni che non sono state decise dal giudice di merito perchè assorbite dall'accoglimento di altra tesi, avente carattere preliminare, rimane assorbito, salva la facoltà di riproporre dinanzi al giudice del rinvio i motivi connessi ai compiti demandati a tale giudice da questa Corte".

4.2.1 - Come reso esplicito, anche qui, dal rilievo della Corte, veniva in considerazione, nella fattispecie, un'ipotesi di assorbimento proprio correlato al decisum oggetto di impugnazione, atteso che la decisione di annullamento dell'avviso di liquidazione, - adottato in luogo di un avviso di accertamento e, per di più, in difetto di motivazione "relativamente alla determinazione del valore di ciascun cespite", - rendeva superfluo l'esame delle ulteriori questioni, poste in impugnazione dell'avviso di liquidazione, per sopravvenuto difetto di interesse della parte che, con la pronuncia sulla domanda assorbente, aveva conseguito la tutela richiesta nel modo più pieno.

Come, poi, la Corte ha già rilevato, con consolidato indirizzo, deve ritenersi inammissibile per carenza di interesse il ricorso incidentale condizionato col quale vengano proposte censure che non sono dirette contro una statuizione della sentenza di merito ma che involgano questioni sulle quali il giudice del gravame non si è pronunciato ritenendole assorbite, posto che in relazione a tali questioni manca la soccombenza, che costituisce il presupposto dell'impugnazione, e che le stesse questioni potranno essere riproposte, in caso di annullamento della sentenza, davanti al giudice del rinvio (v., ex plurimis, Cass., 12 giugno 2020, n. 11270; Cass., 22 settembre 2017, n. 22095; Cass., 20 dicembre 2012, n. 23548; Cass., 7 luglio 2010, n. 16016; Cass., 18 settembre 2007, n. 19366; Cass., 26 gennaio 2006, n. 1691; Cass., 28 agosto 2004, n. 17201).

Una volta rimosso, con la pronuncia rescindente della Corte, il decisum assunto in accoglimento della questione assorbente è, allora, del tutto evidente che si ripropone l'interesse della parte a far valere le questioni rimaste assorbite; questioni che, come per l'appunto statuito dalla Corte, andavano riproposte davanti al giudice del rinvio e che, come deduce il ricorrente principale, non sono state affatto esaminate, per quanto della relativa proposizione la gravata sentenza abbia dato conto (nell'esposizione dei fatti di causa).

5. - I rilievi appena svolti in ordine al quinto motivo del ricorso principale danno conto dell'inammissibilità del primo motivo del ricorso incidentale, venendo, difatti, in rilievo questione processuale rispetto alla quale l'Agenzia difetta di interesse in relazione al decisum della Corte sul detto motivo del ricorso principale.

5.1 - E', invece, fondato, e va accolto, il secondo motivo del ricorso incidentale atteso che, in tema di sanzioni, la gravata sentenza ha del tutto omesso di dar conto del disposto annullamento.

Deve, difatti, ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; v., altresì, Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

6. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata in relazione ai motivi di ricorso accolti con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio (L. n. 130 del 2022, art. 1, comma 1, lett. a)) che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi ai principi di diritto sopra esposti.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il terzo ed il quinto motivo del ricorso principale, rigetta il primo ed il secondo motivo, assorbiti i residui motivi; accoglie il secondo motivo del ricorso incidentale, inammissibile il primo motivo; cassa l'impugnata sentenza in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 4 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza