

Civile Ord. Sez. 6 Num. 10379 Anno 2022

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: CROLLA COSMO

Data pubblicazione: 31/03/2022

ORDINANZA

sul ricorso 2094-2020 proposto da:

GAMBARDELLA GIUSEPPINA, elettivamente domiciliata in
ROMA, VIA ANGELO EMO 106, presso lo studio dell'avvocato
GIUDITTA MERONE, che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. 06363391001), in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 6931/7/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 05/10/2018; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata dell'08/02/2022 dal Consigliere Relatore Dott. COSMO CROLLA.

CONSIDERATO IN FATTO

Giuseppina Gambardella impugnava davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma l'avviso di liquidazione con il quale l'Ufficio richiedeva il pagamento delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, oltre sanzioni, a seguito di decadenza da parte del contribuente dell'agevolazione fiscale << prima casa>> richiesta in occasione del trasferimento di proprietà avvenuto con decreto di trasferimento nell'ambito di una procedura immobiliare.

2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso con sentenza che veniva confermata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio la quale rilevava: a) che l'effetto caducatorio retroattivo della sentenza della Corte Costituzionale nr 6/2014 che ha esteso anche ai trasferimenti derivanti da espropriazione forzata il criterio del valore catastale come base imponibile per l'applicazione dell'imposta del registro, non trovava applicazione nella fattispecie in esame in quanto rapporto esaurito; b) che l'eccezione di nullità dell'avviso impugnato per mancata apposizione della sottoscrizione da parte del Direttore Provinciale rimaneva superata dalla produzione della documentazione da parte dell'Ufficio Finanziario.

4. Avverso la sentenza della CTR la contribuente ha proposto ricorso per Cassazione sulla base di due motivi. L'Agenzia delle Entrate ha svolto difese depositando controricorso.

5 Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

RITENUTO IN DIRITTO

1.1 Con il primo motivo viene dedotta la violazione o falsa applicazione degli artt. 36 d.lvo 546/92, 42 dPR nr 600/1973, 17, comma 1 bis del d.lvo nr 165/2011 in relazione all'art. 360 comma 1° nr. 3 e 4 cpc; si sostiene che la CTR abbia omesso di spiegare le ragioni per le quali gli atti depositati sarebbero idonei a dimostrare la legittimità della delega incorrendo in tal modo nel vizio della totale carenza di motivazione e che, in ogni caso, i giudici di *secondo grado* nel riconoscere la legittimità della delega priva dell'indicazione delle ragioni di servizio e rilasciata per un tempo indeterminato abbiano malgovernato la normativa di settore

1.2 Con il secondo motivo viene dedotta violazione dell'art. 36 d.lvo 546/92 per omessa motivazione in relazione alla eccepita illegittimità dell'atto impugnato per mancata applicazione dell'art. 1, comma 497 della l. 166/2005, come modificato dalla sentenza della Corte Costituzionale e, in subordine, violazione e falsa applicazione dell'art. 1 comma 497 della l. 166/2005, in relazione all'art 360 comma 1 nr 3 e 4 cpc, per avere la CTR erroneamente ritenuto esaurito il rapporto oggetto della presente controversia.

2. Il primo motivo è infondato.

2.1 Per costante orientamento di questa Corte, il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre quando il giudice, in violazione di un obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), ossia dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, omette di illustrare l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, ossia di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata. La sanzione di nullità colpisce, pertanto, non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione da punto di vista grafico o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e presentano "una motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (Cass. Sez. U, n. 8053 del 7/4/2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, perchè dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione non consente di "comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato", non assolvendo in tal modo alla finalità di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi" (Cass. Sez. U., n. 22232 del 3/11/2016). Come questa Corte ha più volte affermato, la motivazione è solo apparente - e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far

conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U, n. 22232 del 2016, cit.; Cass. sez. 6-5, ord. n. 14927 del 15/6/2017).

2.2 Nel caso di specie la CTR ha spiegato le ragioni poste a base del rigetto dell'eccezione di nullità dell'avviso di liquidazione costituite dal versamento in atti degli ordini di servizio contenenti deleghe di firma.

2.3 La motivazione della sentenza impugnata, sia pur estremamente sintetica, appare comprensibile nel suo iter logico-giuridico e non è affetta dalle gravi anomalie argomentative sopra individuate.

2.4 Non si è quindi di fronte ad una ipotesi di motivazione apparente, poichè la stessa non si pone al di sotto del "minimo costituzionale" (Cass. Sez. U, n. 8053 del 2014, cit.).

3 Venendo all'esame del profilo di censura di violazione di legge, l'art 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dispone che << *Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato*>>.

3.1 Secondo il recente orientamento giurisprudenziale, dal quale non vi sono motivi per discostarsi, <<La delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poichè realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato

imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa>>(cfr. tra le tante Cass. nr. 8814/2019, 23433/2019 e 18675/2020).

3.2 Con la delega di firma il delegato non esercita alcun potere o competenza riservata al delegante, trovando titolo il suo agire nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente preposto all'ufficio (art. 11, comma 1, lett. c ed, Statuto Agenzia delle entrate, approvato con delibera n. 6 del 2000; art. 14, comma 2, reg. amm. n. 4/2000) nell'ambito dello schema organizzativo della subordinazione gerarchica tra persone appartenenti al medesimo ufficio.

3.3 La delega, pertanto, non deve indicare le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione (quali la carenza di personale, l'assenza per malattia, una vacanza d'organico, ecc.), il termine di validità e, neanche, il nominativo del soggetto delegato.

3.4 L'Amministrazione finanziaria, in caso di contestazione, è tenuta, quindi, con onere della prova a suo carico (anche per il principio di vicinanza alla prova ex Cass., 2 dicembre 2015, n. 24492), a dimostrare la sussistenza della delega, potendo produrla anche nel secondo grado di giudizio, in quanto la presenza o meno della sottoscrizione dell'avviso di accertamento non attiene alla legittimazione processuale

(Cass. n. 14877 del 2016; Cass. n. 15781 del 2017; Cass. n. 5200/2018)

3.5 Nel caso di specie risulta accertato che l'Amministrazione Finanziaria, a fronte della contestazione del contribuente, abbia prodotto l'ordine di servizio nr 51/2014 del 20/5/2014 contenente la delega di firma relativa agli atti di accertamento al Capo Area, ruolo rivestito dalla dr.ssa Chiara Schmid, come da disposizione di servizio nr 60/2014, la quale ha sottoscritto l'atto impositivo.

4 Il secondo motivo, valutato sotto il profilo della carenza di motivazione, è infondato, in quanto la CTR ha spiegato in maniera esauriente, le ragioni del rigetto dell'appello individuate nella mancata applicazione della disciplina di cui all'art. 1, comma 497 della l. 166/2005

4.1 La doglianza, nella parte in cui viene denunciata violazione di legge, è, invece, fondata per quanto di regione.

4.2 E' pacifico che l'Ufficio, nel disconoscere l'agevolazione << prima casa >>, abbia calcolato l'ammontare dell'imposta sul prezzo di aggiudicazione dell'immobile, come previsto dall'art. 44, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, anziché sulla rendita catastale come disposto dall'art. 1, comma 497 della l. 166/2005

4.3 Tale norma stabilisce che *«In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o*

professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento».

4.4 La scelta di avvalersi del criterio <<tabellare>>, in luogo del valore dichiarato, da esercitarsi al momento della stipula dell'atto, è, quindi, rimessa alla volontà dell'acquirente .

4.5 La disposizione è stata dichiarata costituzionalmente illegittima con la sentenza nr. 6/2014 nella parte in cui non prevede la facoltà, per gli acquirenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata e di pubblici incanti, che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, di richiedere che, in deroga all'art. 44, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 131 del 1986.

4.6 La Corte costituzionale ha, dunque, affermato che la mancata previsione, a favore delle persone fisiche che acquistino a seguito di procedura espropriativa o di pubblico incanto, del diritto potestativo, al contrario riconosciuto all'acquirente in libero mercato, di far riferimento al valore "tabellare" dell'immobile, ai fini della determinazione

dell'imponibile di fabbricati ad uso abitativo in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali, viola il principio di ragionevolezza: ciò in quanto la mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità, in particolare, con riguardo all'esclusività del diritto potestativo concesso all'acquirente in libero mercato.

4.7 Naturalmente anche in questo caso la scelta del contribuente deve manifestarsi in occasione della vendita coattiva.

4.8 Venendo alla questione dell'applicabilità degli effetti della sentenza additiva della Corte costituzionale n. 6/2014, va rilevato che secondo la giurisprudenza di questa Corte, richiamata anche dalla impugnata sentenza, << Il processo tributario, pur comportando un giudizio su rapporti, può essere instaurato soltanto mediante impugnazione di specifici atti o rifiuto degli stessi, con la conseguenza del formarsi di preclusioni a seguito del mancato esercizio, nei termini decadenziali, del diritto d'impugnazione;>> (cfr. Cass. 5206/1999; 6254/2004; 10340/2007; 2822/2012 e 969/2016).

4.9 Nel caso in esame non si è in presenza, quanto meno sotto il profilo della determinazione della base imponibile, di un rapporto fiscale definitivo in quanto l'avviso di liquidazione è ancora *sub iudice* essendo stato tempestivamente impugnato.

5 In accoglimento del secondo motivo del ricorso, nei termini di cui in motivazione, la sentenza va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio che accerterà la

sussistenza delle presupposti per poter usufruire del regime << tabellare >> della liquidazione con particolare riferimento alla intervenuta richiesta da parte dell'aggiudicatario di avvalersi di tale disciplina in occasione della vendita coattiva del bene e provvederà alla liquidazione delle spese del procedimento di legittimità .

PQM

La Corte,

accoglie il secondo motivo del ricorso, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio in diversa composizione anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso nella Camera di Consiglio dell'8 febbraio 2022

Il Presidente

Dr. Lucio Napolitano

