

La giurisprudenza della Cassazione sui casi campani

Relazione per il Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni Tributarie della Regione Campania “Approfondimento su tematiche procedimentali e processuali del diritto tributario”

6 febbraio 2015

La ricchissima casistica tributaria mi ha consigliato di focalizzare l'intervento solo su alcuni argomenti, selezionati con la lettura delle più recenti pronunce della Suprema Corte relative a decisioni emesse dai giudici tributari campani, in particolare in tema di IRAP, TARSU, classamento degli immobili, applicazione del novellato art.360, comma 1 n.5, cpc: con l'occasione mi propongo anche di raccogliere le idee sui più recenti arresti di legittimità in materia.

1. IRAP

L'assoggettabilità all' IRAP (artt. 2 e 3 del DLGS n. 446/1997) del reddito dei professionisti continua a dare vita ad un notevole contenzioso presso gli uffici giudiziari campani ed è stato oggetto di una ampia elaborazione giurisprudenziale di legittimità, che è andata via via delimitando i confini applicativi dell'imposta.

Di recente, con l'ordinanza n. 27013/2014, la Cassazione ha confermato la decisione della Commissione Regionale Tributaria campana che aveva accolto l'impugnazione avverso il diniego di rimborso dell'IRAP avanzata da un medico, convenzionato con il SSN, sulla considerazione che il contribuente aveva operato in termini di assoluta prevalenza rispetto al lavoro altrui, che si poneva come ausiliario ma non complementare, nè equipollente rispetto a quello del professionista; aggiungeva che il contribuente aveva dimostrato che i beni utilizzati nell'esercizio dell'attività erano solo quelli indispensabili e strettamente necessari all'esecuzione della prestazione.

Nel confermare la decisione del giudice di appello, la S.C. ha chiarito che l'automatica individuazione del requisito dell'autonoma organizzazione, dall'esistenza di un dipendente, per il professionista non è conforme ad una lettura costituzionale della disciplina fiscale, potendosi semmai giustificare la sua rilevanza solo quando l'attività del dipendente abbia dato luogo ad un qualche potenziamento della sua attività produttiva e sia essa stessa dimostrativa, unitamente ad altri elementi, dell'autonoma organizzazione.

Va rimarcato che la stessa Corte di Cassazione già con la sentenza n.22020/2013 , aveva sottolineato che l'automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate, vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui il giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito, tale da escludere che l'IRAP divenga una "tassa sui redditi di lavoro autonomo"; aveva, quindi,

segnalato che “si tratta certo di una valutazione difficile, assai più complessa della automatica deduzione dell'imposizione da un fatto accertabile attraverso la denuncia dei redditi e i tabulati INPS; ma questa valutazione conduce a razionalità costituzionale (ed economica i due profili sono strettamente connessi) l'imposizione. In particolare, la sottoposizione a tassazione aggiuntiva di chi assuma un dipendente anche quando tale dipendente non determini un qualche significativo aumento del reddito e quindi manchi, il presupposto giuridico dell'IRAP, costituirebbe una sorta di sanzione che scoraggerebbe l'assunzione di dipendenti.” ed aveva richiamato l'attenzione sull'onere del giudicante di merito in tema di ricostruzione della fattispecie concreta sulla scorta degli elementi probatori acquisiti e di adeguatezza motivazionale.

E'utile, a questo punto, allargare lo sguardo anche alle pronunce della Suprema Corte relative anche alle decisioni di altre CTR, per un utile aggiornamento.

Sempre in tema di impiego di **lavoro altrui** è stato ribadito che costituiscono un'importante *discrimen* per valutarne la rilevanza, l'importo dei compensi e la qualità delle prestazioni eseguite dal terzo, mentre è irrilevante lo strumento giuridico utilizzato, ed infatti “In tema di IRAP, l'impiego non occasionale di lavoro altrui, costituente una delle possibili condizioni che rende configurabile un'autonoma organizzazione, sussiste se il professionista eroga elevati compensi a terzi per prestazioni afferenti l'esercizio della propria attività, restando indifferente il mezzo giuridico utilizzato e, cioè, il ricorso a lavoratori dipendenti, a una società di servizi o un'associazione professionale. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la decisione di merito e ritenuto legittimo l'assoggettamento al tributo del commercialista che, per prestazioni afferenti l'esercizio della propria attività - in particolare per la tenuta della contabilità dei propri clienti, funzionale all'attività di consulenza fiscale e societaria -, aveva impiegato in modo non occasionale una società di servizi retribuita a percentuale, erogandole significativi compensi per le sue prestazioni). (Cass. sent. n. 22674/2014).

Quanto al **requisito dell'autonomia organizzativa**, presupposto per l'assoggettamento all'IRAP, è stato affermato che ricorre quando il contribuente impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui; non è invece necessario che la struttura organizzata sia in grado di funzionare in assenza del titolare, né assume alcun rilievo, ai fini dell'esclusione di tale presupposto, la circostanza che l'apporto del titolare sia insostituibile per ragioni giuridiche o che la clientela si rivolga alla struttura in considerazione delle sue particolari capacità, ovvero che vi sia prevalenza dell'opera del professionista su altri fattori produttivi. (Nella specie, la S.C., ha annullato la sentenza impugnata che aveva escluso la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione nei casi in cui la struttura organizzativa è di scarsa importanza per la prevalenza del lavoro autonomo o comunque non è in grado di produrre reddito in modo autonomo e staccato dal titolare professionista). (Cass. ord. n.26157/2011, conf. sent. n. 2589/2014).

Ancora, in tema di autonomia organizzativa è stato affermato in via generale che “In tema di IRAP, è soggetto passivo dell'imposta chi si avvalga, nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, di una struttura organizzata in un complesso di fattori che per numero, importanza e valore economico siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo "know-how", con la conseguenza che può essere escluso il presupposto di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella autorganizzazione del professionista o, comunque, quando l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento. (In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto che il giudice di merito potesse trovare dati di riscontro del presupposto dell'imposta anche dall'esame della dichiarazione del contribuente, in particolare dal dettaglio riportato nelle sezioni del quadro RE che specifica la composizione dei costi sopportati nell'esercizio dell'attività professionale).” (Cass. sent. n. 30753/2011).

Inoltre è stata esclusa l'autonomia organizzativa, presupposto dell'imposta, nel caso del professionista che svolga l'attività all'interno di una struttura altrui (Cass. sent. n.21150/2014).

Di recente questi criteri sono stati così sinteticamente indicati “In tema di IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture riferibili ad altri; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'“id quod plerumque accidit”, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. (Così statuendo la S.C. confermando la sentenza impugnata, reiettiva della invocata illegittimità del silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria ad istanze di rimborso IRAP formulate da un medico convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale, ha ritenuto il professionista assoggettato all'imposta essendosi avvalso di lavoro dipendente e di lavoro autonomo di terzi, restando irrilevante la prevalenza della sua opera sugli altri fattori produttivi e la sua insostituibilità)” (Cass. sent. n.2589/2014, conf. ord. n. 9692/2012).

La rilevanza quantitativa e qualitativa dei **beni strumentali** utilizzati dal professionista è stata oggetto di una più approfondita riflessione che ha condotto a rimarcare la distinzione tra le dotazioni usuali e necessarie allo svolgimento dell'attività professionale, da quelle eccedenti.

Con riferimento alla professione legale è stato precisato che “In tema di IRAP, la locazione di uno studio, da parte di un avvocato, l'utilizzazione di software per il collegamento ad una banca dati, la formazione di un archivio, non costituiscono elementi idonei a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, poiché detti elementi, quali che siano il loro valore o le loro caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali, o che dovrebbero essere usuali, per il suddetto professionista.” (Cass. sent. n. 24117/2012).

Per quanto riguarda la professione medica si è affermato che “ La disponibilità, da parte di un medico, di beni strumentali, anche se di valore superiore ai quindicimila euro (valore

superato il quale invece, ai sensi della circolare 13 giugno 2008, n. 45/E dell'Agenzia delle entrate, potrebbe operare una presunzione di assoggettabilità del professionista medico all'IRAP), non è idonea, di per sé sola, a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, poiché detti strumenti, anche di una certa consistenza o caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali per i precisati professionisti. (Cass. ord. n.18108/2013, conf. ord. n. 13048/2012).

2.TARSU

Anche la applicazione della TARSU ha dato vita ad contenzioso che spesso perviene in Cassazione.

Le due ordinanze che ho selezionato affrontano entrambe questioni attinenti carenze e contraddittorietà motivazionali, sulle quali è proficuo porre l'attenzione al fine di evitare decisioni *inutiliter data*, perché destinate a ritornare dinanzi allo scranno del giudice di merito dopo il passaggio di legittimità.

Nella prima decisione (Ord. n.25038/2014) l'imposta era stata richiesta in relazione a superfici inserite in un centro commerciale che la società contribuente aveva ricevuto in locazione dalla società sua controllante e che, a sua volta, aveva concesso in affitto a terzi per parti o "rami di azienda". La controversia riguardava la qualità o meno di gestore dei servizi comuni del centro commerciale integrato da parte della società contribuente, in relazione all'art.63, comma 3, del DLGS n.507/1993, e la regolamentazione dei rapporti interni tra detta società e gli affittuari, a cui aveva concesso in locazione gli spazi.

La S.C. nel cassare con rinvio la sentenza della CTR, sfavorevole alla società contribuente, ha rilevato che il giudicante aveva respinto l'appello della parte privata sulla scorta di argomenti privi di specifica concludenza, in quanto desunti dalle allegazioni della parte resistente, relative agli obblighi contrattuali assunti dalla società contribuente nei confronti degli affittuari, senza che dette allegazioni fossero state sottoposte al riscontro delle prove documentali prodotte in atti, ed in particolare all'esame dei contratti di affitto. Nel rinviare al giudice di merito la Corte di legittimità conclude affermando che il chiarimento della vicenda può derivare solo dal diretto esame da parte del giudicante delle prove documentali in atti: in tal modo ha rimarcato che il necessario onere motivazionale del giudice del merito non si esaurisce nell'esame delle contrapposte deduzioni, ma deve necessariamente passare attraverso il vaglio critico e circostanziato dei documenti e degli elementi di fatto e di diritto versati a sostegno delle distinte posizioni, vaglio critico di cui deve essere traccia nella sentenza.

Anche nel secondo caso (Ord. n. 25472/2014) la decisione della CTR sfavorevole al contribuente è stata cassata con rinvio per carenze motivazionali inerenti la mancata disamina critica delle prove documentali prodotte in giudizio dalla parte ricorrente.

Nella fattispecie in esame il pagamento della TARSU era stato richiesto per la occupazione di un immobile, presunta in ragione della precedente occupazione da parte della madre del contribuente che vi aveva esercitato l'attività di vendita di fiori.

La S.C. ha concluso, alla luce della autosufficiente delineazione del contenuto delle prove documentali prodotte in giudizio dalla parte ricorrente, che il giudicante si era indotto a respingere l'appello proposto dalla parte contribuente sulla scorta di argomenti privi di specifica concludenza e peculiarmente fondati sul rilievo di un fatto (la precedente attività svolta dalla madre nell'immobile) del tutto irrilevante nell'ottica del *thema decidendum*, considerato che il contribuente, nell'escludere di avere disponibilità dell'immobile aveva documentato lo svolgimento *in loco* dell'attività di vendita di fiori da parte del fratello, che assolveva l'imposta: secondo la Cassazione il fatto che il giudicante di merito non avesse preso in specifica considerazione tali circostanze era sintomo evidente di una possibile ingiustizia della decisione, di qui la cassazione con rinvio.

Questi casi inducono a rimarcare la necessità di una motivazione aderente al tema di causa ed esaustiva nella disamina dei documenti prodotti.

In proposito mi sembra che utili insegnamenti pervengano ai giudici di merito anche dalla recentissima sentenza delle Sezioni Unite n. 642/2015 che, ha escluso, nel processo civile (e in quello tributario), la nullità della sentenza la cui motivazione sia meramente riproductiva di un atto di parte, purché le ragioni sulle quali la decisione si fondi siano attribuibili al giudicante e siano espone in maniera chiara, univoca ed esaustiva; in questa decisione si ritrova una ampia ricostruzione circa oneri e finalità della motivazione giurisdizionale.

A conclusione di questo breve disamina di pronunce su decisioni campane in tema di TARSU, ritengo convenga fare il punto sulle più recenti pronunce della Cassazione in materia.

Innanzitutto va ricordata la recente decisione a Sezioni Unite (n.15425/2014) sulla **giurisdizione** in tema di fermo amministrativo, che ha affermato che “In caso di opposizione al provvedimento di fermo amministrativo di beni mobili registrati, che si fondi su una pluralità di pretese, alcune delle quali di natura tributaria (nella specie, per il mancato pagamento della TARSU) ed altre di natura diversa (nella specie, per infrazioni al codice della strada), ove l'impugnazione sia stata proposta congiuntamente, senza distinguere la natura dei crediti, innanzi al giudice ordinario, questi deve trattenere la causa innanzi a sé in relazione ai crediti d'imposta non tributari, e rimettere la causa innanzi al giudice tributario per la parte in cui il provvedimento si riferisce a crediti di competenza di quest'ultimo.

Quindi va ricordato che, con riferimento alla **delibera comunale di determinazione della tariffa della TARSU**, è stato chiarito che “non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa di cui all'art. 65 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, poiché la stessa, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta, anche se determinabile "ex post", di destinatari, occupanti o detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili.” (Cass. sent. n.7044/2014).

Sul tema della **classificazione degli immobili ai fini TARSU** sono molto interessanti le decisioni n. 12776/2014 e n.13153/2014. Queste hanno affermato che, ai fini del riferimento alle categorie di immobili previste dal regolamento comunale ai sensi dell'art. 68, comma 2, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, non rileva la mera considerazione della veste soggettiva assunta dall'ente che usa le superfici (se, cioè, ente pubblico economico o società per azioni), in quanto la tariffa suppone la considerazione del tipo di uso desunto dalla destinazione dei locali e/o delle aree tassabili, ai sensi dell'art. 65, comma 1, del d.lgs. citato. (Nella specie, la S.C., confermando la sentenza impugnata, ha ritenuto illegittima, ai fini della Tarsu, la classificazione operata dall'ente accertatore, riguardo a Poste italiane s.p.a. - nella categoria delle imprese commerciali, piuttosto che in quella riservata agli enti pubblici ed alle istituzioni pubbliche non esercitate in forma d'impresa - perchè basata sulla mera constatazione della variazione della natura giuridica soggettiva della contribuente, benchè fosse rimasta immutata l'attività da quest'ultima concretamente svolta ed indimostrata l'incidenza di una tale modificazione sulla destinazione dei locali e sulla correlata capacità di produzione di rifiuti).

Sul piano degli **oneri probatori**, la Ordinanza n.19469/2014 ha ribadito che “In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), l'art. 62, comma 1, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, pone a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti, sicché, ai fini dell'esenzione dalla tassazione prevista dal comma 2 del citato art. 62 per le aree inidonee alla produzione di rifiuti per loro natura o per il particolare uso, è onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o in quella di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità e provarle in giudizio in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione.”

Da ultimo mi sembra importante ricordare che sulla questione della **omessa denuncia di cessazione di occupazione di immobile**, che si presenta frequentemente dinanzi ai giudizi tributari, la S.C. ha affermato che “In tema di tassa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani (TARSU), l'art. 64, quarto comma, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, deve interpretarsi nel senso che, pur in caso di omissione della denuncia di cessazione di occupazione dell'immobile nell'anno in cui tale cessazione è avvenuta, la tassa non è comunque dovuta, per gli anni successivi a quello della cessazione così dichiarata, qualora: a) l'utente presenti denuncia tardiva di cessazione (comunque non oltre sei mesi dalla notifica del ruolo, ex art. 75, secondo comma, del d.lgs. cit.) e fornisca la prova di non aver effettivamente continuato, dalla data indicata, l'occupazione o la detenzione del bene; b) oppure, anche a prescindere dalla presentazione della denuncia tardiva, risulti che la medesima tassa è stata assolta dal soggetto effettivo nuovo occupante o detentore, subentrato a seguito di denuncia od iscrizione a ruolo d'ufficio a suo carico.” (Cass. sent. n.13296/2013), attenuando così le conseguenze negative di una condotta omissiva diffusa, come è dato vedere dai numerosi ricorsi di merito.

3. CLASSAMENTO IMMOBILI

Tra le questioni che oggi più frequentemente coinvolgono i giudici tributari campani,

particolare rilievo, anche per l'ampiezza della platea dei contribuenti coinvolti, sono quelle determinate da "riclassificazione" di immobili a destinazione ordinaria già classati in termini che appaiono alla Amministrazione inadeguati.

Con l'Ordinanza n. 26721/2014 la Corte di cassazione ha cassato senza rinvio la sentenza della CTR della Campania che aveva ritenuto esente da vizi l'avviso di classamento di una unità immobiliare urbana, che ne aveva aumentata la rendita.

Nel caso in esame l'Amministrazione aveva operato in applicazione dell'art.58 della legge n.662/1996 che prevede, in particolare, che il processo di riclassamento prenda avvio su richiesta del comune, per le microzone individuate con apposito procedimento, previa verifica dell'esistenza dei presupposti da parte dell'Agenzia della congruità del classamento. Nel corso del giudizio in grado di appello, l'Agenzia a riprova della congruità aveva prodotto un elenco di immobili, per alcuni dei quali il classamento non poteva considerarsi tuttavia definitivo, poiché messo "sub iudice" dall'impugnazione dei relativi atti di riclassamento.

Come rilevato dalla Corte l'avviso dell'Agenzia del Territorio impugnato, appariva conseguente alla richiesta del Comune di Napoli di provvedere alla verifica degli attuali classamenti ed all'eventuale assegnazione di nuovi, per una serie di fabbricati con classamento non aggiornato ovvero palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche; se ne può arguire che l'attribuzione di rendita è stata eseguita sulla base delle disposizioni, fondate sull'estimo comparativo, dettate dai R. D. 13 aprile 1939, n. 652 e dal DPR 1 dicembre 1949, n. 1142, nonché ai sensi di quanto previsto dall'art. 11, comma 1, del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 11 maggio 1988, n. 154. L'Agenzia aggiunge di avere effettuato il nuovo classamento tenendo conto dei caratteri tipologici e costruttivi specifici dell'immobile, delle sue caratteristiche edilizie e del fabbricato che lo comprende, anche attraverso un dettagliato esame delle mutate capacità reddituali degli immobili ricadenti nella stessa zona aventi analoghe caratteristiche tipologiche, costruttive e funzionali, nonché della qualità urbana ed ambientale del contesto insediativo, che ha subito significativi miglioramenti a seguito dell'incremento delle infrastrutture urbane, riconoscendo però che la motivazione specifica del provvedimento si era limitata all'enunciazione dei meri dati catastali.

La Cassazione ha ritenuto tale motivazione insufficiente a sorreggere adeguatamente il provvedimento di modifica del classamento.

Questa decisione si colloca nel solco tracciato dalla sentenza n. 9629/2012 che ha affermato il principio secondo il quale "Quando procede all'attribuzione d'ufficio di un nuovo classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria, l'Agenzia del Territorio deve specificare se tale mutato classamento è dovuto a trasformazioni specifiche subite dalla unità immobiliare in questione; oppure ad una risistemazione dei parametri relativi alla microzona, in cui si colloca l'unità immobiliare. Nel primo caso, l'Agenzia deve indicare le trasformazioni edilizie intervenute. Nel secondo caso, deve indicare l'atto con cui si è provveduto alla revisione dei parametri relativi alla microzona, a seguito di significativi e concreti miglioramenti del

contesto urbano; rendendo così possibile la conoscenza dei presupposti del riclassamento da parte del contribuente" e dalle successive ordinanze n.19814/2012 e 19968/2012.

In buona sostanza, il riclassamento d'ufficio è possibile in tre ipotesi:

- 1) Quando si sia proceduto a lavori edilizi di ristrutturazione e valorizzazione, L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 336;
- 2) Quando si sia proceduto ad una risistemazione dei parametri relativi alla microzona, in cui si colloca l'unità immobiliare (L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335);
- 3) Per una constatata manifesta incongruenza tra il precedente classamento dell'unità immobiliare e il classamento di fabbricati simili aventi caratteristiche analoghe (L. n.662/1006, art. 3, comma 58).

In tutti questi casi l'atto di riclassamento deve essere adeguatamente motivato.

La Corte ha anche enunciato i requisiti fondamentali di questa motivazione.

Deve infatti trovare generale applicazione il principio affermato specificamente in proposito, secondo cui la motivazione dell'atto non può limitarsi a contenere, in conformità dell'art. 3, 58° co., della l. n. 662 del 1996, l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'Agenzia del territorio all'immobile considerato, ma deve specificare, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, e a pena di nullità, a quale presupposto la modifica debba essere associata, se cioè al non aggiornamento del catasto o alla palese incongruità rispetto a fabbricati simili; in questa seconda ipotesi, laddove si tratti della constatata manifesta incongruenza tra il precedente classamento dell'unità immobiliare e il classamento di fabbricati simili aventi caratteristiche analoghe, il provvedimento deve indicare quali siano i fabbricati presi a parametro, quale sia il loro classamento e quali le caratteristiche analoghe da considerare ai fini del giudizio di similarità rispetto all'unità immobiliare oggetto di riclassamento, così rispondendo alla funzione di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase contenziosa, nella quale il contribuente, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, può chiedere la verifica dell'effettiva correttezza della riclassificazione (sentenze n. 17323/2014, n. 17348/2014, n. 17346/2014, n. 17333/2014).

In particolare la sentenza n.17333/2014 ha chiarito le ragioni e gli effetti di tale determinazione, affermando "Il disposto della L. n. 212 del 2000, art. 7 prescrive che negli atti dell'amministrazione finanziaria vengano indicati "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione" e anche alla luce dei principi dello statuto del contribuente la revisione della classificazione di un immobile deve essere motivata in termini che esplicitino in maniera intellegibile le specifiche giustificazioni della riclassificazione concretamente operate.

La conoscenza di tali presupposti deve poter consentire al contribuente di valutare l'opportunità di impugnare l'atto impositivo e, in tal caso, di specificare, come richiesto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, i motivi di doglianza.

Il contribuente deve avere contezza delle ragioni dell'Amministrazione, deve essere messo in grado di valutare l'opportunità di fare o meno acquiescenza al provvedimento, e, in caso di ricorso, di approntare le proprie difese con piena consapevolezza, nonché per impedire all'Amministrazione, nel quadro di un rapporto di leale collaborazione, di addurre in un eventuale successivo contenzioso ragioni diverse rispetto a quelle enunciate.

La necessità di un'adeguata motivazione va affermata, quindi, anche nel caso in cui il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58, in ragione della constatata manifesta incongruenza tra il precedente classamento dell'unità immobiliare e il classamento di fabbricati similari aventi caratteristiche analoghe.

In tale ipotesi il provvedimento dovrà contenere la specifica individuazione di tali fabbricati, del loro classamento e delle caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità immobiliare oggetto di riclassamento.

La imprescindibilità di una motivazione adeguata è ancor più pregnante nel caso in cui, come quello di specie, vengano modificate le risultanze di un pregresso atto di classamento già definitivo. Deve rilevarsi la nullità della motivazione di tale mutato classamento nel caso in cui, come quello in esame, sia meramente apparente, risolvendosi in un insieme di espressioni generiche, adattabili a qualsivoglia situazione di fatto e di diritto.”

4. L'APPLICAZIONE DELLA NOVELLA DELL'ART.360, COMMA 1 N.5, CPC.

Da ultimo, sotto il profilo più strettamente processuale mi sembra interessante soffermare l'attenzione sulla Ordinanza n. 27012/2014, emessa sempre su una pronuncia della CTR campana, che ha valutato in concreto l'applicazione al processo tributario dell'art. 360, comma 1 n.5, come novellato dal DL n.83 del 22.06.2012, convertito con modificazioni dalla L. 07 agosto 2012 n.134 (entrata in vigore il 12.08.2012 con applicazione alle sentenze pubblicate dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore).

Come si ricorderà sul punto sono intervenute le decisioni a Sezioni Unite n.8053 e n. 8054, pubblicate il 07.04.2014, che hanno esaminato il tema della rilevanza della novella nel giudizio di Cassazione relativo a ricorso proposto contro sentenze rese da giudici tributari ed hanno enunciato i seguenti principi: a) Le disposizioni di cui all'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012 (conv. in legge n. 134 del 2012) si applicano ai ricorsi per cassazione proposti avverso le sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie regionali e ciò sia per quanto riguarda la nuova formulazione del n. 5 dell'art. 360 c.p.c., sia per quanto riguarda l'ultimo comma dell'aggiunto art. 348-ter c.p.c. (cd. doppia conforme); b) la riformulazione dell'art. 360, n. 5 c.p.c. — secondo cui è deducibile esclusivamente "l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti" — deve essere interpretata come riduzione al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione in sede di giudizio di

legittimità, per cui l'anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante e attiene all'esistenza della motivazione in sé, come risulta dal testo della sentenza e prescindendo dal confronto con le risultanze processuali e si esaurisce, con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di sufficienza, nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili, nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile; c) il nuovo testo del n. 5 dell'art. 360 introduce nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia); d) l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie; e) la parte ricorrente dovrà indicare — nel rigoroso rispetto delle previsioni di cui agli artt. 366, primo comma n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, c.p.c. — il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui ne risulti l'esistenza, il "come" e il "quando" (nel quadro processuale) tale fatto sia stato oggetto di discussione tra le parti, e la "decisività" del fatto stesso.

Nel caso in esame la doglianza riguardava il mancato esame degli elementi risultanti dalla dichiarazione dei redditi del contribuente relativi a compensi a terzi.

La S.C., applicando i principi espressi dalle SS.UU. prima ricordati, ha ritenuto immune dal vizio di omesso esame di fatto decisivo per il giudizio la decisione impugnata, rimarcando che la CTR, aveva riconosciuto l'esistenza di compensi a terzi indicati nelle dichiarazioni esibite dall'ufficio, affermando però che ciò non poteva attribuirsi a personale alle dipendenze del contribuente, in quanto non risultava dalla documentazione agli atti.

Secondo la S.C. ciò ha consentito di escludere che vi sia stato un omesso esame di fatti rilevanti per il giudizio, potendosi semmai discutere sulla congruità di tale motivazione che, tuttavia, sfugge ormai al sindacato della Corte di legittimità (Cass. ord. n.27012/2014).

Sul tema non si è ancora sviluppata una casistica consistente, in ragione dei tempi di esame dei ricorsi in Cassazione, ma in prospettiva l'applicazione dei criteri ermeneutici dettati dalle Sezioni Unite nell'esercizio della funzione nomofilattica diventerà ordinaria, e credo che nei gradi di merito sia importante e proficuo avvicinarsi sin d'ora alla motivazione della sentenza tenendo ben presenti gli insegnamenti della Suprema Corte in materia.

Laura Tricomi
Consigliere della Corte di Cassazione