

Civile Ord. Sez. 6 Num. 41360 Anno 2021

Presidente: MOCCI MAURO

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 23/12/2021

ORDINANZA

sul ricorso 1052-2020 proposto da:

DE LUCIA AIDA, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA GUIDE
27, presso lo studio dell'avvocato GIUSEPPE CACCESE,
rappresentata e difesa dall'avvocato LUIGI RUSSO;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE
CASERTA;

- *intimata* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE 06363391001, in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI

cut.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4616
21

PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- resistente -

avverso la sentenza n. 4334/21/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA CAMPANIA, depositata il 20/05/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 03/11/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MICHELE CATALDI.

Rilevato che:

1. Aida De Lucia propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, avverso la sentenza di cui all'epigrafe, con la quale la Commissione tributaria regionale della Campania, all'esito del giudizio di rinvio conseguente all'ordinanza dell'1 marzo 2018, n. 4784, di questa Corte, ha compensato integralmente le spese «di tutti i gradi» del giudizio, pur avendo accolto interamente l'appello della stessa contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Caserta, che aveva rigettato il ricorso della predetta contro l'avviso d'accertamento emesso nei suoi confronti, per l'anno d'imposta 2009, in materia di Irap.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo scopo della partecipazione all'eventuale udienza di discussione.

La proposta del relatore è stata comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-bis cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo la contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 e num. 4, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 92, secondo comma,

cod. proc. civ. ed il vizio assoluto di motivazione della sentenza impugnata, relativamente al capo che ha integralmente compensato le spese «di tutti i gradi» in considerazione del « *revirement* giurisprudenziale, mediante pronuncia delle SU, sul tema centrale della controversia». In particolare la ricorrente censura la carenza motivazionale con riferimento all'aspetto cronologico della sopravvenienza del mutamento giurisprudenziale dirimente a suo favore, rilevando che esso sarebbe comunque maturato già nel corso del primo giudizio d'appello, e quindi prima del successivo giudizio di cassazione con rinvio e dell'ulteriore giudizio di merito conseguente, ai quali pure era stata estesa in blocco la compensazione.

Va premesso che, in tema di spese nel giudizio tributario, l'art. 15, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, è stato modificato dall'art. 9, comma 1, lett. f) del d.lgs. n.156 del 2015, con il quale è stata, per la prima volta, introdotta nel processo tributario la disciplina della compensazione delle spese di giudizio in modo autonomo rispetto al codice di procedura civile, stabilendo che « Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.».

Il legislatore tributario, quindi, ha disciplinato le fattispecie di compensazione delle spese di lite autonomamente, e non più tramite il rinvio espresso all'art. 92, secondo comma, cod. proc. civ., come disponeva invece il comma 1, secondo periodo, del ridetto art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, prima di tale novella.

Non potrebbe, tuttavia sostenersi che il venir meno di tale rinvio formale comporti necessariamente la conseguente

esclusione, nel processo tributario, della possibilità di compensare, in tutto o in parte, le spese di giudizio nel caso di «mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti» (oltre che di «assoluta novità della questione trattata»), come prevede espressamente il citato art. 92, secondo comma, cod. proc. civ., nel testo modificato dall'art. 13, comma 1, del d.l. n. 132 del 2014, convertito, con modificazioni, nella legge n. 162 del 2014, ed oggetto di declaratoria di illegittimità costituzionale «nella parte in cui non prevede che il giudice possa compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero, anche qualora sussistano altre analoghe gravi ed eccezionali ragioni» (Corte cost., sentenza 19 aprile 2018, n. 77).

Infatti la stessa Corte costituzionale (secondo la quale anche la predetta novella del processo tributario ha orientato la pronuncia di illegittimità costituzionale dell'art. 92, secondo comma, cod. proc. civ.) ha chiarito che la prevista ipotesi del mutamento della giurisprudenza su una questione dirimente è fattispecie tipica «che, ove anche non prevista espressamente, avrebbe potuto ricavarsi per sussunzione dalla clausola generale delle "gravi ed eccezionali ragioni" » (Corte cost., sent. n. 77 del 2018, cit., punti 15 e 16).

Per le medesime ragioni, peraltro, l'ipotesi del mutamento giurisprudenziale, quale grave ed eccezionale motivo di compensazione delle spese di lite, può essere ricondotta anche all'art. 92, secondo comma, cod. proc. civ., nel testo antecedente alla novella del 2014 e modificato dall' art. 45, comma 11, della legge 18 giugno 2009, n. 69, che prevedeva la clausola generale delle « altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione». La stessa fattispecie, di conseguenza, è riconducibile anche all'art. 15,

comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel dettato normativo antecedente la modifica del 2015, che nel giudizio tributario si limitava a rinviare al ridetto art. 92, secondo comma, cod. proc. civ.

In sintesi, ai sensi di tale quadro normativo, e nonostante le plurime variazioni che hanno interessato quest'ultimo, può dirsi che il mutamento giurisprudenziale, anche a prescindere dalla sua espressa codificazione, può comunque ben identificarsi anche con una delle gravi ed eccezionali ragioni previste dalla clausola generale dettata ai fini della compensazione delle spese di lite in difetto di reciproca soccombenza, ed in particolare con quella prevista (prima tramite rinvio e poi direttamente) dall'art. 15 del d.lgs. n. 546 1992.

Fermo restando, per quanto qui in particolare interessa, la necessità che la decisione sulle spese sia motivata, atteso che, come rileva il giudice delle leggi, «L'obbligo di motivazione della decisione di compensare le spese di lite, vuoi nelle due ipotesi nominate, vuoi ove ricorrano altre analoghe gravi ed eccezionali ragioni, discende dalla generale prescrizione dell'art. 111, sesto comma, Cost., che vuole che tutti i provvedimenti giurisdizionali siano motivati.» (Corte cost. sent. n. 77 del 2018, cit., punto 16).

Nel caso di specie, la CTR ha così motivato la compensazione «Derivando l'accoglimento del ricorso da *revirement* giurisprudenziale, mediante pronuncia delle SU, sul tema centrale della controversia, si giustifica la compensazione delle spese di lite.».

Pertanto, come lamenta la ricorrente, la compensazione delle spese di lite, integrale e relativa a tutti i gradi del giudizio, è motivata esclusivamente e genericamente attraverso il richiamo al "*revirement* giurisprudenziale", che, quand'anche

dovesse intendersi riferito a Cass. S.U. n. 9451 del 10 maggio 2016 (citata in altro luogo della stessa motivazione, in materia di Irap), non viene contestualizzato cronologicamente, rispetto ai diversi gradi (primo grado, appello, giudizio di cassazione con rinvio e conseguente nuovo appello), al fine di valutare in quale di essi (o di parte di essi) il «mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti» avrebbe o meno giustificato, ai sensi degli artt. 92, secondo comma, cod. proc. civ. e 15 d.lgs. n. 546 del 1992, applicabili *ratione temporis*, l'azione o la resistenza dell'Amministrazione, rivelatasi infine definitivamente ed integralmente soccombente nel merito.

Nella peculiarità del caso di specie, la motivazione non consente quindi di comprendere come sia stata effettivamente valutata, rispetto al susseguirsi dei vari gradi di giudizio, la «modifica del quadro di riferimento della controversia», non ascrivibile alla condotta processuale delle parti, in modo da apprezzare, ai fini della disciplina delle spese, le ragioni di chi, pur infine totalmente soccombente, abbia regolato il proprio comportamento nel giudizio processuale tenendo conto dell'orientamento giurisprudenziale poi disatteso e superato (cfr. (Corte cost., sent. n. 77 del 2018, cit., punto 15).

La motivazione può pertanto ritenersi, *in parte qua*, oggettivamente incomprensibile e meramente apparente (cfr., *ex plurimis*, Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014) e, comunque, non conforme ai requisiti di motivazione espressa richiesti dal ridetto art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992. La sentenza impugnata va quindi cassata con rinvio alla CTR, cui si demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

Accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 3 novembre