Sentenza del 09/11/2021 n. 32593 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La controversia riguarda l'impugnazione, da parte di Eco Energy s.r.l., dell'avviso di accertamento, notificatole il 13/12/2006, con il quale l'Agenzia recuperava a tassazione, per l'annualità 2004, il reddito imponibile omesso di Euro 925.874,00.

Nel modello Unico 2005, per i redditi del 2004, la società aveva riportato, tra le "perdite di periodi d'imposta precedenti" (al rigo "RN4") una perdita di Euro 925.874,00, che azzerava il reddito d'impresa dichiarato in quella annualità (2004); tale perdita, riportata dall'esercizio 2003, traeva origine da investimenti effettuati, secondo la prospettazione erariale, nel 2003, per un ammontare di Euro 4.414.469,00, che avevano generato un reddito agevolato di Euro 2.204.235,00.

L'Agenzia contestò alla società di avere indebitamente usufruito, nel 2003, dell'agevolazione di cui al D.L. n. 282 del 2002, art. 5-sexies, in quanto gli investimenti effettuati mancavano dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti da questo articolo.

Con ricorso proposto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Palermo (di seguito, CTP), la contribuente sostenne di non avere mai realizzato, nel 2003, alcun investimento e di non avere beneficiato dell'agevolazione di cui al detto art. 5-sexies; aggiunse che gli investimenti erano stati effettuati nel 2002 e spiegò di essersi avvalsa dell'agevolazione fiscale spettante ai sensi della L. n. 383 del 2001, art. 4, (c.d. legge Tremonti-bis).

D'altro canto, la società contribuente omise di impugnare un secondo avviso di accertamento, per l'anno d'imposta 2003, notificato anch'esso in data 13/12/2006, con cui l'Ufficio recuperava a tassazione IRPEG l'aiuto di Stato grazie al quale la società aveva goduto dell'indebito risparmio d'imposta.

2. La CTP, con sentenza n. 44/2008, rigettò il ricorso.

3. Tale decisione è stata appellata dalla contribuente e la Commissione tributaria regionale della Sicilia (di seguito, CTR), con la sentenza in epigrafe, ha rigettato il gravame.

3.1. In particolare, il giudice d'appello, disattesa la richiesta dell'appellante di rimessione della causa alla CTP, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 59, comma 1, lett. b), ha affermato che: a) l'agevolazione tributaria, da imputare al 2002, era prevista dall'art. 4 della c.d. legge Tremonti-bis, in ragione di alcuni investimenti che la società aveva effettuato in quell'esercizio; b) per

fruire della relativa agevolazione fiscale, la contribuente avrebbe dovuto indicare, nella dichiarazione 2003 (per l'anno 2002), l'investimento netto compiuto e il reddito da esentare (pari al 50% dell'investimento), ma aveva omesso tale adempimento; c) l'avviso di accertamento, per l'anno 2003, che aveva azzerato la perdita riportata nel 2004, non era stato impugnato e, pertanto, era divenuto definitivo; d) per l'unicità del rapporto tributario in esame, l'accertamento, definitivo, riguardante il 2003, esplicava i propri effetti anche sull'esercizio 2004, oggetto di questo giudizio; e) conseguentemente si rivelava infondata la tesi difensiva della contribuente di avere diritto all'esenzione di una quota di reddito (agevolato), per gli esercizi successivi a quello in cui aveva acquisito il diritto all'agevolazione.

4. La società ricorre per la cassazione di questa sentenza, sulla base di quattro motivi; l'Agenzia resiste con controricorso. La società ha presentato memoria ex art. 378 cod. proc. civ..

Il P.G. chiede il rigetto con requisitoria scritta.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 33 e 59, la ricorrente assume che, in primo grado, nella camera di consiglio del 16/01/2008, fissata unicamente per l'esame dell'istanza di sospensione dell'avviso di accertamento, senza il consenso delle parti, la causa era stata trattenuta in decisione anche nel merito e che, in effetti, in data 5/03/2008 (con lo scioglimento della precedente riserva), era stata emessa la sentenza di rigetto, senza che neppure fosse stata fissata l'udienza di trattazione del ricorso. Censura, pertanto, la decisione impugnata nella parte in cui non stata rilevata la nullità della decisione di primo grado, ai sensi dell'art. 59 cit., nonostante la grave lesione del principio del contraddittorio, per effetto del mancato svolgimento, innanzi alla CTP, dell'udienza di trattazione.

1.1. Il motivo è infondato.

In linea generale, nel processo civile, le ipotesi in cui il giudice d'appello rimette la causa al primo giudice sono esclusivamente quelle, tassative, indicate dagli artt. 353 e 354 c.p.c.; ed, invero, secondo l'indirizzo espresso dalla Corte sul tema della tutela, in appello, dell'effettività del contraddittorio che sia stato leso in primo grado: "La deduzione con l'atto di appello, da parte del convenuto in primo grado dichiarato contumace, della nullità della citazione introduttiva di quel giudizio per esservi indicata una data di prima comparizione già scaduta al momento della sua notificazione, ove ne sia riscontrata la fondatezza, non dà luogo alla rimessione della causa al primo giudice, atteso che tale ipotesi non è assimilabile ai casi tassativamente indicati negli artt. 353 e 354 c.p.c., ma impone al giudice di appello di rilevare che il vizio si è comunicato agli atti successivi dipendenti, compresa la sentenza, e di decidere la causa nel merito, previa rinnovazione degli atti nulli, ad eccezione di quello introduttivo, rispetto al quale l'effetto sanante è stato già prodotto dalla proposizione dell'appello della parte illegittimamente dichiarata contumace in primo grado, ancorchè operante ex nunc, onde evitare una grave violazione del principio di effettività del contraddittorio, di rilevanza costituzionale." (Cass. 12/10/2017, n. 24017).

Con specifico riferimento al processo tributario, la giurisprudenza di legittimità ha, da tempo, stabilito il principio di diritto per cui, al di là delle ipotesi tassative ed eccezionali del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 59, comma 1, nelle quali è prevista la possibilità di una sentenza meramente rescissoria, il giudizio dinanzi alle CTR assume le caratteristiche generali del mezzo di gravame, ossia del mezzo di impugnazione a carattere sostitutivo, sicchè la sentenza di secondo grado prende il posto, nel rispetto della devoluzione occasionata dall'appello presentato, della sentenza di primo grado, sicchè la CTR non può limitarsi, tranne che nelle suddette eccezioni, alla fase rescissoria, ma deve decidere nel merito le questioni ad essa sottoposte (Cass. 3/08/2007, n. 17127).

Questa Corte ha anche affrontato l'argomento della trattazione del ricorso (in primo grado) in camera di consiglio, sebbene almeno una delle parti ne avesse chiesta la trattazione in udienza pubblica, ai sensi dell'art. 33, comma 1, proc. trib.; in tale evenienza, è stata negato la rimessione al primo giudice per ragioni di violazione del principio del contraddittorio, in quanto: "In tema di contenzioso tributario, la trattazione del ricorso in camera di consiglio invece che alla pubblica udienza, in presenza di un'istanza di una delle parti ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 33 integra una nullità processuale che, pur travolgendo la successiva sentenza per violazione del diritto di difesa, non determina, una volta dedotta e rilevata in appello, la "retrocessione" del giudizio in primo grado, poichè tale ipotesi non rientra tra quelle tassativamente previste dall'art. 59 del detto D.Lgs.. L'appello costituisce, anche nel processo tributario, un gravame generale a carattere sostitutivo che impone al giudice dell'impugnazione di pronunciarsi e decidere sul merito della controversia." (Cass. 24/07/2018, n. 19579; 30/12/2014, n. 27496).

1.2. Nella controversia in esame, la CTR, richiamato il fermo indirizzo della giurisprudenza di legittimità (Cass. 16/02/2010, n. 3559), sulla scia del quale si pongono i più recenti arresti appena ricordati, ha fatto corretta applicazione dei principi di diritto che regolano la materia disattendendo la doglianza della contribuente, volta ad ottenere la retrocessione del giudizio in primo grado.

E' pur vero che la particolarità del caso di specie, rispetto a richiamati precedenti, sta nel fatto che è proprio mancata l'udienza di trattazione del merito della lite, in quanto la CTP ha trattenuto la causa in decisione nella stessa (ed unica) udienza fissata per la discussione dell'istanza di sospensione dell'avviso di accertamento. Va considerato, però, che, una simile menomazione dell'ordinata sequenza del procedimento di primo grado non è sussumibile ad alcuna delle ipotesi, tassative, di rimessione alla Commissione provinciale previste dall'art. 59, comma 1, proc. trib.; neppure al caso - enunciato alla lett. b) - in cui "nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato".

Tutte le parti processuali erano presenti all'udienza in camera di consiglio del 16/01/2008 - fissata per la discussione dell'istanza di sospensione - ed hanno potuto prendere posizione sulla decisione senz'altro erronea - della CTP di trattenere la causa in decisione anche nel merito.

Ne discende che, pur essendosi verificata una nullità processuale che ha importato quella della (successiva) sentenza, per violazione del diritto di difesa, in quanto l'udienza pubblica di trattazione del merito della causa non è mai stata tenuta, tuttavia, tale vizio processuale -

dedotto e rilevato in appello - non determina la retrocessione del giudizio in primo grado, poichè esula dalle ipotesi (tassative) dell'irregolare costituzione o integrazione del contraddittorio.

2. Con il secondo motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, contraddittoria motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, la ricorrente censura il vizio dell'apparato argomentativo della sentenza della CTR che, per un verso, ha riconosciuto che l'agevolazione di cui la società ha goduto, nel periodo d'imposta 2004, si fondava sulla L. n. 383 del 2001, art. 4, e non sul D.L. n. 282 del 2002, art. 5-sexies, e cioè sugli investimenti effettuati nel 2002 (e non nel 2003); per altro verso, ha statuito che l'accertamento che aveva disconosciuto tale agevolazione è la necessaria conseguenza del carattere definitivo di altro avviso che, invece, si riferiva ad investimenti effettuati nel 2003 e ad un'agevolazione non richiesta, nè spettante, fondata sul D.L. n. 282 del 2002, art. 5-sexies.

2.1 Il Motivo è Infondato.

Costituisce ius receptum che il vizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, vigente ratione temporis, di: "omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione" attiene necessariamente a un: "fatto controverso e decisivo per il giudizio", ossia a un fatto storico-naturalistico, principale o secondario, risultante dalla sentenza o dagli atti processuali, dedotto con un'esposizione chiara e sintetica, in relazione al quale si assume un vuoto argomentativo (omessa motivazione), oppure la carenza della trama argomentativa che la renda inidonea a dare conto delle ragioni della decisione (insufficiente motivazione) o, infine, un percorso argomentativo incomprensibile per l'insuperabile contrasto tra asserzioni inconciliabili (motivazione contraddittoria) (cfr., ex multis, Cass. 29/07/2015, n. 15997; Cass. 29/07/2011, n. 16655).

Ciò premesso, è dato rilevare che l'iter logico-giuridico della sentenza impugnata, anche se vagliato alla luce delle circostanze di fatto (sopra richiamate) dedotte dalla contribuente, non si presta ad alcuna effettiva e consistente ragione di censura.

Difatti, la CTR, individuati i termini fattuali della controversia, ha riconosciuto la legittimità dell'avviso di accertamento (relativo all'annualità 2004) che azzerava il riporto di una perdita che, a sua volta, era già stata eliminata dall'avviso riguardante l'annualità precedente (2003).

3. Con il terzo motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in subordine rispetto al motivo precedente, il vizio di ultrapetizione della decisione della CTR che si è fondata su un fatto (la definitività dell'avviso di accertamento per l'anno 2003 che ha azzerato la perdita indicata in quell'anno), diverso da quello su cui si fondava l'avviso di accertamento emesso per il 2004, nel quale era ipotizzata la decadenza dall'agevolazione di cui al D.L. n. 282 del 2002, art. 5-sexies, per carenza dei requisiti oggettivi e soggettivi, previsti dalla stessa norma, definitivamente accertata, per l'anno 2003, con riguardo ad investimenti compiuti nello stesso periodo.

3.1. Il Motivo è Infondato.

Va richiamato l'indirizzo di questa Corte, al quale il Collegio intende aderire, in assenza di ragioni ostative, secondo cui: "il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, fissato

dall'art. 112 c.p.c., non osta a che il giudice renda la pronuncia richiesta in base ad una ricostruzione dei fatti autonoma rispetto a quella prospettata dalle parti o in applicazione di una norma giuridica diversa da quella invocata dall'istante, purchè restino immutati il "petitum" (nella specie l'annullamento dell'avviso di accertamento) e la "causa petendi" (nella specie il difetto di motivazione) e la statuizione trovi corrispondenza nei fatti di causa e si basi su elementi di fatto ritualmente acquisiti in giudizio ed oggetto di contraddittorio (Cass. 4 febbraio 2016, n. 2209);" (Cass. 11/05/2018, n. 11498).

Nella specie, la CTR, dopo avere ricostruito l'origine dell'agevolazione fiscale utilizzata dalla società contribuente per elidere il reddito del 2003, senza allontanarsi dal perimetro del giudizio (concernente la domanda di annullamento dell'avviso di accertamento che rettificava, per l'annualità 2004, il reddito della società, azzerando una perdita di Euro 925.874, riportata dal 2003), nel pieno rispetto del principio di cui all'art. 112 c.p.c., ha avallato la condotta dell'Amministrazione finanziaria, valorizzando la circostanza - pacifica in causa - che quella stessa perdita era stata irrevocabilmente annullata da un atto impositivo relativo all'annualità 2003, mai impugnato e, perciò, definitivo.

4. Con il quarto motivo, denunciando, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e/o falsa applicazione della L. n. 383 del 2001, art. 4, art. 8, TUIR, la ricorrente censura la sentenza impugnata che ha negato il riconoscimento dell'agevolazione fiscale, in ragione di fatti estranei alla disciplina dell'art. 4 citato (ossia a causa degli effetti - sull'esercizio 2004 - derivanti della definitività dell'accertamento riguardante i redditi del 2003), sebbene tale norma consentisse di utilizzare la perdita fiscale, conseguente all'agevolazione non fruita nel 2002, per azzerare il reddito degli anni successivi, purchè entro il quinquennio.

Assume di non avere computato, nel 2002, nessuna parte della stessa perdita in riduzione del reddito di periodo a causa del fatto che, in quell'annualità, non aveva prodotto alcun reddito, onde era corretto che una parte del reddito conseguente all'agevolazione venisse portata in diminuzione dal reddito del 2004, quale annualità successiva al 2002, rientrante nel detto quinquennio.

4.1. Il Motivo è Infondato.

La CTR ha ben delineato le esatte modalità tramite le quali la società avrebbe potuto beneficiare dell'agevolazione ex art. 4, della legge c.d. Tremonti-bis; nel dettaglio ha spiegato che l'investimento, compiuto nel 2002, e il connesso reddito da detassare, dovevano essere indicati, inderogabilmente, per previsione normativa, nella dichiarazione 2003 (relativa al 2002).

Per un verso, quindi, non è persuasiva, in assenza di un'esplicita conferma testuale, l'esegesi della norma prospettata dalla ricorrente, secondo cui, in sostanza, l'elisione del reddito d'impresa, consentita dall'agevolazione fiscale, era fruibile, discrezionalmente, e persino (per così dire) per saltum, ossia a cominciare dal 2004, anzichè dal 2003, quale primo esercizio utile, a condizione che fosse rispettato il limite temporale delle cinque annualità successive al 2002.

Per altro verso, la CTR, muovendo dal dato oggettivo che la materia del contendere riguardava un "unico rapporto tributario", ossia la medesima agevolazione fiscale (per gli investimenti in

beni strumentali compiuti dalla società nel 2002), ne ha tratto la conseguenza, coerente con i criteri civilistici di redazione dei bilanci delle società di capitali (ex artt. 2423 e ss. c.c.), che la contribuente non potesse riportare, per la prima volta, nel bilancio 2004, ai fini della detassazione del reddito, una perdita relativa all'annualità precedente che, ormai, era definitivamente venuta meno, per effetto d'un avviso di accertamento, per l'annualità 2003, non impugnato.

5. Il ricorso va, pertanto, interamente rigettato.

6. Le spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.000,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 28 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza