Sentenza del 25/07/2022 n. 23224 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza n. 26/31/2011 della C.t.r. del Piemonte - emessa in data 17/2/2011, depositata in data 22/4/2011 e notificata il 23/5/2011, sentenza che, nell'ambito di una controversia contro la T. s.r.l. concernente l'impugnativa dell'avviso di definizione dell'accertamento parziale per IRES ed IRAP per l'anno di imposta (---), aveva accolto parzialmente l'appello della medesima T. s.r.l., riformando la sentenza impugnata; con detta sentenza la C.t.r. aveva ritenuto che l'avviso di accertamento, sebbene fosse stato emesso sulla scorta del processo verbale di constatazione redatto dall'Ufficio, cui il contribuente aveva prestato adesione, conservasse una propria autonomia e fosse impugnabile, conseguentemente accogliendo nel merito il ricorso del contribuente.

2. La T.s.r.l. rimaneva intimata.

3. Con il primo motivo di ricorso così rubricato: "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 2, comma 3 e art. 5 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3" la ricorrente lamentava l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la Commissione tributaria regionale aveva erroneamente ritenuto che l'avviso di definizione dell'accertamento parziale per IRES ed IRAP per l'anno di imposta (---), emesso a seguito dell'istanza di definizione con adesione, fosse impugnabile perchè distinto dal processo verbale di constatazione al quale la contribuente aveva prestato adesione. Con il secondo motivo di ricorso così rubricato: "Omessa e/o insufficiente motivazione su punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5" la ricorrente lamentava il difetto di motivazione nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la Commissione tributaria regionale non aveva deciso sulle doglianze afferenti all'omessa compensazione con le perdite di anni precedenti.

4. Il ricorso era fissato per l'adunanza in camera di consiglio del 28/06/2018, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., u.c. e art. 380 bis.1 c.p.c.

5. Con ordinanza n. 29544/18 del 16/11/2018, la Corte dichiarava inammissibile il ricorso sul presupposto che, non essendosi costituita la T. s.r.l. in giudizio, l'Agenzia delle Entrate, non avendo depositato la cartolina di ricevimento, non aveva dato prova della regolare notifica del ricorso.

6. La Agenzia delle Entrate ha proposto nei confronti di T. s.r.l.- che rimane intimata benchè regolarmente e tempestivamente evocata - ricorso per revocazione dell'ordinanza indicata in

epigrafe, con cui la Corte di cassazione - Sezione Tributaria, aveva dichiarato inammissibile il ricorso proposto avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 26/31/11, depositata il 22/4/2011.

7. Con ordinanza interlocutoria n. 27693/2019 della Sezione 6/5, il ricorso per revocazione è stato rimesso nella pubblica udienza del 5 aprile 2022 della Sezione tributaria.

8. Il Sostituto Procuratore Generale Dott. Alberto Cardino, ha depositato requisitoria scritta concludendo per l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1.L'Agenzia delle Entrate ha dedotto l'esistenza di un errore di fatto idoneo a giustificare la revocazione della sentenza impugnata, asserendo che la società T. s.r.l. fosse costituita nel giudizio n. 20601/2011 con controricorso e che, per errore, talo atto è stato inserito- non nel procedimento citato ma - in diverso procedimento recante il num. 26397/2012, non riunito al precedente.

In proposito, costituisce principio giurisprudenziale pacifico di questa Corte quello secondo cui, in conseguenza del mancato inserimento nel fascicolo processuale del controricorso, la fattispecie è da qualificarsi come errore di fatto sul contenuto degli atti processuali, deducibile dalla parte con ricorso per revocazione entro l'ordinario termine di sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento, ovvero di sei mesi dalla sua pubblicazione (Cass. 23/09/2020, n. 19994).

Nel caso di specie, risulta dato incontroverso quanto rappresentato dall'Agenzia delle Entrate e cioè che la società T. s.r.l. era realmente costituita nel giudizio n. 20601/2011 con controricorso e che, per errore, è stato inserito tale atto in diverso procedimento recante il num. 26397/2012 non riunito al precedente e riprodotto nel ricorso per cassazione in revocazione a pagina 16.

Pertanto, in ossequio alla giurisprudenza citata, sussiste l'errore di fatto idoneo a giustificare la revocazione della ordinanza impugnata con la quale la Corte ha argomentato il convincimento che il ricorso non era stato regolarmente notificato e lo ha dichiarato inammissibile; la circostanza fattuale dimostrata dall'allegazione del controricorso della T. s.r.l. all'interno del ricorso per revocazione dell'Agenzia delle Entrate rende ultronea la verifica della corretta instaurazione del contraddittorio attraverso la produzione dell'avviso di ricevimento della raccomandata.

2. Va premesso che la doglianza contenuta nel primo motivo di ricorso - ossia quella afferente la pronuncia della C.t.r. che ha dichiarato impugnabile l'avviso di accertamento parziale definito con adesione ai sensi del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 5 bis è stata decisa con ordinanza di cessazione della materia del contendere resa da questa Sezione del 28/11/2019, n. 31092 con la motivazione che segue: "Rilevato e considerato che: - la presente controversia va decisa alla luce dell'ordinanza n. 29544 del 16/11/2018 di questa Corte che nel dichiarare inammissibile il gravame erariale e confermato la pronuncia di seconde cure ivi impugnata emessa dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte in data 17/02/2011 depositata in data

220/4/2011 e notificata in data 23/05/2011 la quale ha accolto nel merito il ricorso del contribuente; - ne deriva che la presente vertenza, che riguarda l'impugnazione del diniego di condono di cui alla presente controversia, risulta priva di interesse per il contribuente ricorrente, il quale avendo ottenuto successo quanto all'annullamento della pretesa tributaria non ha ovviamente più alcun interesse ad ottenere l'estinzione della stessa in forza della disposizione condonistica".

In proposito, va rilevato che la pronuncia che dichiara la cessazione della materia del contendere ha carattere meramente processuale ed è inidonea a costituire giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere in giudizio (Cass. 24/01/2018, n. 1695); più in dettaglio le Sezioni Unite, con la sentenza del 28/09/2000, n. 1048 hanno precisato che, all'emanazione di una sentenza di cessazione della materia del contendere, consegue, da un canto, la caducazione di tutte le pronunce emanate nei precedenti gradi di giudizio e non passati in cosa giudicata, dall'altro, la sua assoluta inidoneità ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere, limitandosi tale efficacia di giudicato al solo aspetto del venir meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio (con l'ulteriore conseguenza che il giudicato può dirsi formato solo su tale circostanza, ove la relativa pronuncia non sia impugnata con i mezzi propri del grado in cui risulta emessa).

In questo caso, il giudicato si è evidentemente formato sul venir meno dell'interesse processuale, ma non sulla inammissibilità del ricorso 20601/2011.

3. Quanto alla fase rescissoria vanno esaminati i motivi di ricorso proposti dalla Agenzia delle Entrate.

4.1 Con il primo motivo di ricorso - così rubricato: "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 30 aprile 1998, n. 217, art. 2, comma 3 e art. 5 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3" l'Agenzia delle Entrate lamenta l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. erroneamente ha ritenuto che l'avviso di definizione dell'accertamento parziale per IRES per l'anno di imposta (---), emesso a seguito di istanza di definizione con adesione, fosse impugnabile perchè distinto dal processo verbale di constatazione al quale la contribuente ha prestato adesione in contrasto con il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 2, comma 3.

4.2 Con il secondo motivo di ricorso così rubricato: "Omessa e/o insufficiente motivazione su punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5" l'Agenzia delle Entrate lamenta il vizio di motivazione nella parte in cui, nella sentenza impugnata, vi sia omessa motivazione su di un punto decisivo della controversia con riferimento alla pretesa del contribuente di dedurre in compensazione perdite di esercizio maturate nell'anno fiscale, denunciate e note al Fisco.

5. Il primo motivo di ricorso è fondato.

E' incontestato che l'avviso di accertamento n. (---), dedotto in lite, è stato emesso sulla scorta del PVC redatto dall'Ufficio e in forza dell'adesione allo stesso formalizzata dalla contribuente ossia emesso a seguito dell'istanza di definizione dell'accertamento parziale D.Lgs. 19 giugno 1997, n.

218, ex art. 5 bis per la definizione proprio del medesimo PVC e tale atto non è impugnabile (perchè frutto di adesione), D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, ex art. 2, comma 3.

La norma citata, invero, sancisce che l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione nè integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio (fatto salvo, limitatamente alle imposte di cui all'art. 2, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice da parte dell'Ufficio nelle ipotesi indicate nel comma 4 di detta norma).

Il fatto che avverso l'accertamento definito con adesione sia preclusa l'impugnazione (ovviamente - s'intende - per qualsiasi causa) non può che essere il riflesso della ratio legis sottesa che è quella di pervenire all'intangibilità dell'accordo, in conformità alla finalità dell'istituto, connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico alla immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo; somme che, una volta versate, non possono più essere messe in discussione, con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso. (cfr. da ultimo, Cass. 06/10/2010, n. 20732, Cass. 16/10/2009, n. 21973, Cass. 30/04/2009, n. 10086 e Cass. 28/09/2005, n. 18962).

Così opinando, erra il giudice d'appello allorquando afferma, da un lato, che: neanche rileva il fatto che il D.Lgs. 30 aprile 1998, n. 217, art. 5 bis stabilisca che l'adesione "può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione" e ciò perchè la società contribuente con il ricorso non mette in discussione nessuna delle risultanze del PVC ma, semmai, contesta il mancato riconoscimento di diritti nascenti da situazioni non oggetto della verifica fiscale e non toccate dalla medesima. In particolare si osserva che il contribuente lamenta la mancata compensazione delle maggiori imposte IRES accertate con le perdite di esercizio maturate nell'anno fiscale, denunciate e note al fisco e che tale doglianza, allo stato degli atti ed in assenza di qualsivoglia presa di posizione dell'Ufficio al riguardo, deve essere recepita ed accolta e, dall'altro, nel ritenere ammissibile l'impugnativa di un avviso di accertamento con adesione, propone una autonomia tout court dell'avviso di accertamento rispetto al PVC definito con il procedimento di definizione D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 5 bis.

Neanche rileva il fatto che il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 5 bis stabilisce che l'adesione "può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione" e ciò perchè la società contribuente non mette in discussione le risultanze del PVC ma, invece, contesta il mancato riconoscimento di diritti nascenti da situazioni non oggetto della verifica fiscale e non toccate dalla medesima, nella specie, perdite di esercizio di periodi di imposta precedenti che ben potevano e dovevano essere dedotti in tale fase.

In questo caso, il giudice d'appello - accogliendo la richiesta di parte di "compensare le maggiori imposte IRES accertate con le perdite di esercizio maturate nell'anno fiscale" - è in corso in error in iudicando laddove ha violato i precetti di cui al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 5 bis secondo cui la definizione "può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione", nonchè del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 2, comma 3, secondo cui l'accertamento con adesione non si può impugnare, ma nemmeno integrare o modificare con deduzioni diverse ed ulteriori da quelle su cui c'è accordo e adesione.

Va aggiunto a completezza che, nel caso di specie, il processo verbale di constatazione redatto dai funzionari dell'Ufficio di Torino conteneva una serie di rilievi - relativi a componenti negativi di reddito non ammesse in deduzione - che avevano comportato una rideterminazione della base imponibile sia ai fini IRES che a quelli IRAP, ma nulla prevedeva con riguardo ad un eventuale riconoscimento di perdite maturate in esercizi precedenti.

Pertanto, in ossequio al dettato normativo, l'Ufficio aveva determinato le imposte dovute a seguito dell'istanza di definizione del PVC presentata dalla T. s.r.l. in data 26 novembre 2008, attingendo alle risultanze contabili del succitato PVC, con assoluta obliterazione di valutazioni di merito.

6. Dall'accoglimento del motivo esaminato discende l'assorbimento del secondo motivo trattandosi di questioni connesse e la sentenza va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Piemonte per nuovo esame, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte, in via rescindente, accoglie il ricorso e revoca l'ordinanza n. 29544 del 16/11/2018; in via rescissoria, accoglie il primo motivo del ricorso originario, dichiara assorbito il secondo, cassa la sentenza d'appello in relazione al motivo accolto e rinvia, in diversa composizione, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte cui demanda di provvedere sulle spese dell'intero giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 5 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 25 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza