Sentenza del 08/03/2022 n. 7452 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La società Nuova E. s.r.l. impugnò l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio Distrettuale delle II. DD. di Foggia aveva accertato un maggior reddito, per l'anno 1985, ai fini IRPEG e ILOR, ritenendo insussistente l'esenzione decennale. A sostegno del ricorso la società dedusse che l'Ufficio finanziario aveva erroneamente proceduto al recupero di un costo rappresentato da prestazione professionale per progettazioni e che ad essa spettava l'esenzione decennale.

2. La Commissione tributaria di primo grado di Foggia accolse parzialmente il ricorso, riconoscendo il diritto all'esenzione dell'IRPEG e dell'ILOR, come previsto dal D.P.R. n. 601 del 1973, art. 26, commi 2 e 3.

In esito all'appello proposto dall'Ufficio finanziario, la Commissione tributaria di secondo grado di Foggia, lo rigettò e la sentenza, impugnata dinanzi alla Commissione tributaria centrale - Sezione di Bari - venne parzialmente riformata.

La C.T.C., risultando pacifico che l'Ufficio Distrettuale delle Imposte dirette di Foggia, con provvedimento notificato alla Nuova E. s.r.l. in data 10 ottobre 1990, aveva rigettato la domanda di esenzione dall'ILOR e di riduzione dell'IRPEG avanzata dalla stessa società e che avverso il diniego del beneficio non era stata proposta alcuna impugnazione, rilevò che, stante la definitività di quel provvedimento, autonomamente impugnabile, era precluso ai giudici di merito esaminare la domanda di esenzione irritualmente proposta dalla società solo con il ricorso avverso l'avviso di accertamento, che dava per presupposta la definitività del provvedimento di diniego dell'esenzione. Quanto, poi, alla violazione del D.P.R. n. 597 del 1973, art. 74, osservò che il costo relativo al compenso corrisposto all'arch. R.E., a titolo di acconto, era stato realmente sostenuto dalla Nuova Edilizia s.r.l. e riguardava una parte dell'intera prestazione eseguita dal professionista in favore della società, con la conseguenza che questa aveva diritto di dedurlo dal reddito complessivo di impresa.

3. Contro la suddetta decisione ha proposto ricorso per cassazione la K. Costruzioni s.r.l., incorporante della Nuova E. s.r.l., con quattro motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c..

L'Agenzia delle entrate ha resistito mediante controricorso.

4. Fissata per la discussione l'udienza pubblica del 6 novembre 2019, questa Sezione, all'esito della camera di consiglio, dato atto che avverso l'avviso di accertamento pendeva altro ricorso

per cassazione proposto dall'Agenzia delle entrate, iscritto al n. 30016/2017 R.G., ha rinviato la causa a nuovo ruolo per la trattazione congiunta dei due ricorsi.

Con istanza del 22 dicembre 2020 la K. Costruzioni s.r.l. ha depositato istanza di trattazione ai sensi del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, ex art. 6, comma 13, convertito dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione la contribuente deduce la violazione degli artt. 2501 e ss. c.c. (nel testo ratione temporis vigente), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 42 e 60, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, artt. 1 e 2 e art. 16, comma 3, e dell'art. 24 Cost., comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Espone la ricorrente che l'Agenzia delle entrate ha effettuato una iscrizione a ruolo a suo carico, assumendo quale titolo la sentenza n. 1413/03/2010, emessa dalla Commissione tributaria Centrale nell'ambito del giudizio svoltosi tra la Nuova E. s.r.l. e l'Ufficio Distrettuale delle imposte dirette di Foggia; dell'esistenza di tale giudizio era venuta a conoscenza solo a seguito della notifica della cartella di pagamento. Dall'esame degli atti del fascicolo processuale aveva appreso che il giudizio riguardava l'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della Nuova Edilizia il 6 marzo 1991 ed avente ad oggetto la rettifica della dichiarazione dei redditi presentata da quest'ultima società per l'annualità d'imposta 1985. L'atto impositivo era stato notificato il 15 marzo 1991 presso la sede legale della Nuova E. ubicata nel Comune di Foggia, ma in realtà a quella data la Nuova E. già non esisteva più per essere stata incorporata dalla K. Costruzioni s.r.l., come da atto notarile del 31 dicembre 1990, con effetti retrodatati al 1 novembre 1990.

La intervenuta fusione per incorporazione, soggiunge la ricorrente, aveva determinato l'estinzione dell'ente incorporato, cosicchè l'avviso di accertamento emesso nei confronti della Nuova e. s.r.l. e notificato ad una società ormai estinta era illegittimo e, comunque, inidoneo a spiegare qualsiasi effetto giuridico; l'illegittimità dell'atto travolgeva anche la decisione emessa dalla Commissione tributaria Centrale.

Nel dare atto che il ricorso per cassazione è stato proposto ben oltre il termine lungo di impugnazione previsto dall'art. 327 c.p.c., comma 1, la ricorrente fa rilevare che, a norma dello stesso art. 327, comma 2, il comma 1 non si applica quando come nella specie - l'unica parte legittimata al processo non è stata messa in grado di parteciparvi per causa imputabile a terzi.

2. Con il secondo motivo, censurando la decisione gravata per violazione dell'art. 24 Cost., comma 2, degli artt. 2501 e ss. c.c. (nel testo ratione temporis in vigore), del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 42 e 60, del D.P.R. n. 598 del 1973, artt. 1 e 2 e art. 16, comma 3, nonchè degli artt. 100 e 156 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente evidenzia che anche laddove si volesse ritenere che il vizio da cui è affetto l'avviso di accertamento si risolva in una nullità relativa e che tale vizio sia suscettibile di sanatoria, in ogni caso non sarebbe applicabile l'art. 156 c.p.c. perchè l'unica ipotesi in cui la giurisprudenza di legittimità ha ammesso l'effetto sanante per raggiungimento dello scopo è quella rappresentata dalla tempestiva costituzione in

giudizio della società incorporante e non anche dalla costituzione in giudizio della società incorporata.

Ne deriva, ad avviso della ricorrente, che la decisione resa dalla C.T.C., al pari dell'intero processo, è radicalmente nulla per essere stato il giudizio instaurato dalla Nuova E. s.r.l., non più giuridicamente esistente alla data di emissione dell'avviso di accertamento.

3. Con il terzo motivo, rubricato "violazione del D.P.R. n. 636 del 1972, artt. 25, 32 e 32-bis, dell'art. 101 c.p.c. e dell'art. 24 Cost., comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", la ricorrente evidenzia che il ricorso avverso la decisione di secondo grado è stato erroneamente proposto dall'Ufficio ai sensi del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 25, nei confronti della Nuova E. s.r.l. e non nei confronti dell'incorporante, che non è stata messa in grado di prendere parte al giudizio.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sottolineando che alla data di notifica del ruolo e della cartella (28 gennaio 2013), era ormai definitivamente decorso il termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto notificare nei suoi confronti l'avviso di accertamento, scaduto il 31 dicembre 1991 (31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione). Di conseguenza, anche laddove si volesse ritenere che il vizio da cui era affetto l'avviso di accertamento fosse sanabile per effetto della presente impugnazione, in ogni caso la sanatoria avrebbe potuto esplicare effetti solo ex nunc, cosicchè la presentazione del ricorso per cassazione non poteva in alcun modo essere idonea a legittimare una pretesa dal cui esercizio l'Amministrazione finanziaria sarebbe comunque irrimediabilmente decaduta.

5. Risulta pacifico in fatto che l'avviso di accertamento, emesso il 6 marzo 1991, è stato notificato alla società Nuova E. s.r.l., a mani di Ro.Le., in data 15 marzo 1991 presso la sede legale, sebbene a quella data la società, giusta atto notarile del 31 dicembre 1990, avente effetti retrodatati al 1 novembre 1990, fosse già stata incorporata per fusione dalla K. Costruzioni s.r.l.; è pure incontestato e risulta dalla stessa sentenza impugnata che l'atto impositivo è stato impugnato dal legale rappresentante della Nuova E. s.r.l. e che nel corso del giudizio di merito, definito con la sentenza n. 1413/03/2010 della Commissione tributaria centrale, non è stata rappresentata l'intervenuta estinzione della società.

5.1. L'odierna ricorrente, pur riconoscendo che non risulta rispettato il termine lungo previsto per l'impugnazione, considerato che la sentenza resa dalla C.T.C. è stata pubblicata il 27 settembre 2010 ed il ricorso è stato consegnato per la spedizione in data 29 aprile 2013, sostiene che ricorrano, nel caso di specie, i presupposti per l'applicazione dell'art. 327 c.p.c., comma 2, secondo cui la disposizione dello stesso art. 327 c.p.c., comma 1, non opera quando la parte contumace dimostra di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della citazione o della notificazione di essa.

5.2. La tesi difensiva della ricorrente non può essere condivisa.

5.3. L'impugnazione tardiva di cui al comma 2 dell'art. 327 c.p.c. trova applicazione nel solo caso del convenuto contumace il quale, prima che abbia a maturare il termine di decadenza di cui

all'art. 327 c.p.c., comma 1, non abbia avuto, a causa dell'originaria nullità della citazione o della notifica di essa, notizia alcuna del procedimento. Tale disciplina derogatoria, pertanto, non trova applicazione allorchè, prima del maturare di detto termine, il convenuto, sebbene contumace involontario, abbia comunque avuto notizia del procedimento.

Ciò comporta che l'ammissibilità della impugnazione del contumace tardiva rispetto al termine previsto dall'art. 327 c.p.c., comma 1, è condizionata al concorso di due presupposti, uno dei quali oggettivo, ossia la nullità della citazione o della notificazione di essa, e l'altro soggettivo, rappresentato dalla mancata conoscenza del processo a causa di quella nullità, requisiti che devono essere provati dalla parte contumace (Cass., sez. 5, 1/07/2003, n. 10365; Cass., sez. U, 22/06/2007, n. 14570).

5.4. Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 38, comma 3, viene inteso alla stregua di indiretta introduzione, anche nel processo tributario, della disposizione di cui all'art. 327 c.p.c., comma 2, sia pure in forma riveduta e corretta, e finalizzata a consentire, alla concorrenza dei presupposti stabiliti, un eccezionale superamento del termine di decadenza, operante dalla pubblicazione della sentenza, secondo le regole del comma 1 della stessa disposizione. Tuttavia, anche nel processo tributario, l'ammissibilità dell'impugnazione tardiva, oltre il termine "lungo" dalla pubblicazione della sentenza, presuppone che la parte dimostri l'"ignoranza del processo", ossia di non averne avuto alcuna conoscenza per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza.

5.5. Ebbene, nel caso di specie, la proposizione dell'impugnazione dell'atto impositivo da parte dell'incorporata, all'epoca rappresentata dalla stessa persona fisica che ricopriva la carica di legale rappresentante della K. Costruzioni s.r.l., dimostra che quest'ultima società ha avuto piena conoscenza sia dell'avviso di accertamento, notificato alla Nuova E. s.r.l. sebbene ormai estinta per effetto dell'intervenuta incorporazione per fusione, sia del giudizio da questa instaurato. E ciò proprio in forza del particolare rapporto di continuità identitaria tra le società partecipanti alla fusione che, escludendo che la società che risulta dalla fusione sia soggetto estraneo al rapporto giuridico processuale intestato alla società fusa, lascia ritenere che la odierna ricorrente si sia resa conto che l'atto impositivo fosse ad essa rivolto e abbia avuto conoscenza della pendenza del giudizio introdotto dall'incorporata ancor prima della notificazione della cartella di pagamento che scaturisce dallo stesso avviso di accertamento impugnato dalla incorporata.

Ne deriva che non possono dirsi sussistenti i presupposti per l'applicazione dell'art. 327 c.p.c., comma 2 (e del D.Lgs. n. 546 del 1992, omologo art. 38, comma 3), che esige la prova, non offerta dalla ricorrente, di non avere avuto conoscenza del giudizio definito con la decisione della C.T.C. n. 1413/03/2010 in tempo utile alla tempestiva proposizione dell'impugnazione, allegando elementi idonei a far presumere la dipendenza dell'inerzia dalla dedotta nullità dell'atto impositivo, nonchè i tempi e i modi della tardiva conoscenza del processo e della sentenza (Cass., sez. 6-3, 30/09/2015, n. 19574).

6. Conclusivamente, il ricorso va dichiarato inammissibile.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 11 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 8 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza