

00991 15



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

TRIBUTI

R.G.N. 24308/2008

R.G.N. 24311/2008

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Cron. 991

- Dott. STEFANO BIELLI - Presidente - Rep.
- Dott. ETTORE CIRILLO - Rel. Consigliere - Ud. 24/11/2014
- Dott. ANTONIO VALITUTTI - Consigliere - PU
- Dott. STEFANO OLIVIERI - Consigliere -
- Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 24308-2008 proposto da:

nella qualità di Curatore del
fallimento della Soc. SRL,
domiciliato in ROMA PIAZZA presso la
cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato
e difeso dall'Avvocato con

2014

studio in

3692

avviso postale ex art. 135) giusta delega a

marginè;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

Fallimentarie

- intimato -

sul ricorso 24311-2008 proposto da:

nella qualità di Curatore del
fallimento della Soc.) SRL,
domiciliato in ROMA PIAZZA presso la
cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato
e difeso dall'Avvocato con
studio in

(avviso postale ex art. 135) giusta delega a
margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato -

avverso le sentenze n. 61/2007 e 62/2007 della
COMM.TRIB.REG. ^{della Sicilia} SEZ. DIST. di MESSINA, depositate il
17/07/2007;

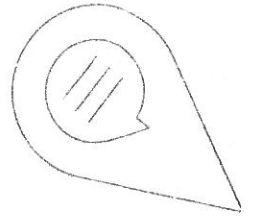
udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 24/11/2014 dal Consigliere Dott. ETTORE
CIRILLO;

udito per il ricorrente l'Avvocato che si
riporta;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. IMMACOLATA ZENO che ha concluso per il
n. r.g. 24308/08 l'accoglimento del 1° motivo di
ricorso assorbiti i restanti, per il n. r.g. 24311/08

S/4

l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso
assorbito il motivo 7°.



Fallimenti e Società.it



RITENUTO IN FATTO

1. L'11 luglio 1995 fu dichiarato il fallimento della società

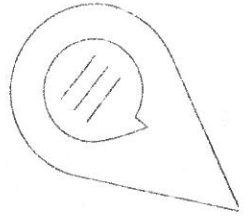
e il 10 novembre 1995, nel termine di legge, il curatore spedì per raccomandata al competente Centro di servizio un plico postale, a suo dire, contenente la dichiarazione dei redditi per il periodo precedente al fallimento (1° gennaio - 11 luglio 1995); il medesimo curatore procedette anche alle dichiarazioni fiscali ai fini dell'IVA esponenti cospicuo credito d'imposta, risalente all'esercizio 1994 e rimasto poi costante. Indi la curatela avanzò richiesta di rimborso di tale credito nella misura di 400 milioni di lire.

Nel corso delle verifiche di rito emerse per l'esercizio 1995 la mancanza nell'anagrafe tributaria della dichiarazione dei redditi, che, in risposta al questionario inviato dal fisco, fu prodotta dalla curatela relativamente al periodo anteriore al fallimento (1° gennaio - 11 luglio 1995). Tale dichiarazione palesò una perdita di bilancio e una perdita fiscale, per effetto di dichiarazioni in aumento, il tutto riferito a una plusvalenza che la società aveva inteso spalmare in tre esercizi.

2. Il fisco, con avviso di accertamento notificato il 19 dicembre 2001, contestò l'operato della curatela ai fini delle imposte dirette. In dettaglio, sanzionò l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo precedente (1° gennaio - 11 luglio 1995) e successivo (12 luglio - 31 dicembre 1995) e recuperò la perdita fiscale in un reddito di 241.226.000 di lire liquidando maggiori IRPEG e ILOR. Rilevò, in particolare, che all'epoca della asserita presentazione del mod. 760 la società fosse già fallita per cui mai avrebbe potuto spalmare la plusvalenza su tre esercizi, perché i due terzi della rateizzazione sarebbero ricaduti nel corso della procedura concorsuale, la cui apertura aveva "consumato ed estinto la possibilità di sopravvivenza delle società" negli esercizi successivi.

2.1 Con altro atto, notificato il 3 gennaio 2002, il fisco negò anche il rimborso del credito d'imposta risultante dalla dichiarazione IVA; motivò il diniego rilevando la "presenza di avviso di accertamento" e affermando che "non risulta(va) la sussistenza del presupposto indicato per la facoltà di richiedere il rimborso così come stabilito dal 2° e 3° comma dell'art. 30 d.P.R. n. 633".

3. La curatela impugnò separatamente l'atto impositivo e l'atto di diniego con ricorsi dei quali chiese, senza esito, la riunione e che furono rigettati dalla commissione tributaria provinciale di Messina.



Fallimenti



3.1. La prima sentenza (656/12/2002), nel confermare l'intero atto impositivo, osservò in particolare che, diversamente da quanto richiesto dalla legge (d.P.R. n. 42 del 1988, art. 8), nella dichiarazione per l'anno 1994 la società nulla aveva riportato per plusvalenza e che la ripartizione nei due esercizi successivi era impossibile per effetto del fallimento; sicché legittimamente l'ufficio aveva considerato la plusvalenza "come realizzata nell'anno 1995".

3.2. La seconda sentenza (657/12/2002), nel confermare il diniego del rimborso IVA, osservò che il ricorso contro l'avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette era stato rigettato con la predetta sentenza e che, pertanto, anche l'istanza di rimborso era infondata "essendo le cifre esposte nella domanda modificate dall'accertamento del reddito".

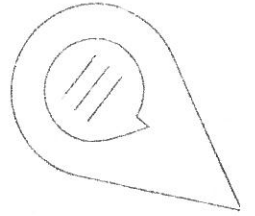
4. Per la riforma di tali decisioni la curatela ha proposto separati gravami, entrambi rigettati dalla sezione messinese della commissione tributaria regionale della Sicilia.

4.1. La prima sentenza d'appello (n. 61/2/07 del 17 luglio 2007), nel confermare la decisione di prime cure sulle imposte dirette, ha negato che essa difettesse di motivazione.

Inoltre, ha ritenuto che, ai fini di dimostrare l'avvenuta dichiarazione dei redditi per l'anno 1995, era insufficiente la ricevuta postale di spedizione di una raccomandata al Centro di servizio, non attestando essa né che il plico contesse realmente la dichiarazione né che esso fosse stato consegnato al destinatario.

Infine, ha considerato la realizzazione della plusvalenza risalente al 1995 in assenza di diversi riscontri fiscali e in mancanza della prescritta indicazione nella dichiarazione dei redditi per l'anno 1994.

4.2. La seconda sentenza d'appello (n. 62/2/07 del 17 luglio 2007), nel confermare la decisione di prime cure sul diniego del rimborso, ha osservato che il meccanismo dell'IVA richiedeva la rispondenza tra gli elementi attivi e passivi indicati nelle scritture contabili ai fini dell'IVA e delle imposte dirette. Pertanto, preso atto del rigetto dell'appello sulle imposte dirette, ha rilevato che, avendo evidenziato il relativo avviso di accertamento irregolarità e omissioni, risultavano "difformità tra le suddette scritture contabili". Il che rendeva "inattendibili i dati indicati nelle dichiarazioni IVA, facendo venir meno il presupposto per la spettanza del rimborso".



Fallimento

Fallimento Società.it



5. Per la cassazione delle due sentenze, il curatore propone due separati ricorsi affidati a cinque (n. 24308/08) e sette motivi (n. 24311/08); il fisco non spiega attività difensiva.

CONSIDERATO IN DIRITTO

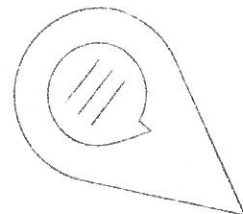
1. Preliminarmente i due ricorsi - n. 24308/08 e n. 24311/08 - devono essere riuniti. La riunione delle impugnazioni, infatti, può essere disposta, anche in sede di legittimità, ove esse siano proposte contro provvedimenti diversi ma fra loro connessi. Ciò è consentito quando (a) la loro trattazione separata prospetti l'eventualità di soluzioni contrastanti, (b) siano ravvisabili ragioni di economia processuale ovvero (c) siano configurabili profili di unitarietà sostanziale e processuale delle controversie. (Cass. Sez. U, n. 1521 del 2013).

1.1. Nel caso in esame è il fisco, con il suo provvedimento, a mettere in relazione l'impugnato diniego del rimborso IVA con gli esiti dell'accertamento fiscale per maggiori imposte dirette, pure impugnato. Tale correlazione è ripresa dalle sentenze di merito sul diniego di rimborso e, dal secondo ricorso per cassazione, risulta che la riunione dei giudizi è stata inutilmente sollecitata dalle parti nei gradi precedenti. Dunque, avendo l'Agenzia proceduto ad accertamento delle imposte dirette e a diniego del rimborso dell'IVA fondati su elementi indicati come come connessi, il *simultaneus processus* in sede di giudizio di legittimità è consentito attesa la correlazione, posta in sede amministrativa, tra le due situazioni controverse.

2. Passando alla deliberazione del **primo ricorso unito n. 24308/08**, con il **primo motivo** la curatela denuncia congiuntamente violazioni norme processuali (art. 36 proc. trib.; art. 132 cod. proc. civ.; art. 118 att. cod. proc. civ.) e vizi motivazionali. Censura la sentenza d'appello laddove, senza alcuna reale disamina, ha disatteso il motivo d'appello sul difetto di motivazione della sentenza di primo grado limitandosi ad affermare che, "...seppure succintamente le questioni decisive per la soluzione delle controversie e l'iter logico seguito nell'individuare le ragioni che hanno indotto alla decisione, sono esposte in maniera comprensibile".

2.1. Il motivo è inammissibile.

Esso, per un verso cade in errore processuale nel proporre cumulativamente mezzi eterogenei ai sensi dei numeri 4) e 5) dell'articolo 360 del codice di rito con quesiti promiscui e multipli (così



Fausto

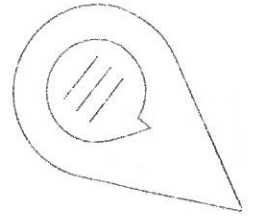


Imponendo al giudice di legittimità di sostituirsi alla parte ricorrente in un'inammissibile opera di preventiva interpretazione e semplificazione); per un altro verso trascura del tutto il valore devolutivo del giudizio d'appello.

2.2. Infatti, la parte appellante non può fare valere la mera carenza di motivazione della decisione di primo grado, ma deve contestare il contenuto della pronuncia di merito che scaturisce dalla lacunosa motivazione. Opera, in questo caso, il principio devolutivo dell'appello che comporta l'emissione di una pronuncia sostitutiva sul merito contestato e non una pronuncia meramente rescindente, così come accade invece nel giudizio di legittimità che, strutturato come fase impugnatoria a critica vincolata, non si estende alla deliberazione diretta di fatti e prove, riservata al monopolio dei giudici di primo e secondo grado. In altre parole, nei giudizi d'appello civili e tributari non può essere dedotta come vizio della decisione la mera inadeguatezza della motivazione della sentenza appellata, atteso che essa non ne impone ex se la riforma, perché il carattere devolutivo dell'appello, che è impugnazione di tipo sostitutivo non già rescindente, comporta la necessità del riesame comunque del *thema decidendum* sostanziale del giudizio di primo grado e tale operazione ben può condurre a conclusioni identiche a quelle raggiunte dal primo giudice, sia pure con integrazione della motivazione (v. tra le tante Cass. Sez. I, n. 7436 del 1996; conf. nel processo amministrativo Cons. Stato n. 1080 del 2011, n. 7503 del 2010, n. 7510 del 2010, n. 5733 del 2007).

3. Con il **secondo motivo**, denunciando violazione di norme di diritto (d.P.R. n. 600 del 1973, art. 12, mod. d.l. n. 330 del 1994; cod. civ., art. 2697), la curatela censura la sentenza d'appello laddove, al fine della prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 1995, afferma l'insufficienza della produzione della ricevuta postale, ritenendo che essa "attesta l'invio di una raccomandata al Centro di servizi di Palermo e non la consegna delle dichiarazioni all'ufficio postale". Di contro, la ricorrente rileva che, per legge, la prova a carico della parte contribuente è costituita solo dalla ricevuta di spedizione della raccomandata o da altro documento dell'amministrazione postale comprovante la data di consegna all'ufficio postale.

3.1. Il motivo è fondato.



Fausto

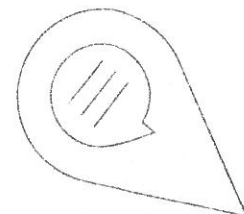


Il d.P.R. n. 600 del 1973, art. 12, richiede la semplice spedizione della dichiarazione dei redditi mediante raccomandata e ricollega l'avvenuta presentazione della dichiarazione alla ricevuta postale di spedizione e non alla ricezione del relativo plico, non essendo richiesto l'inoltro con avviso di ricevimento. Peraltro, stante la presunzione di normale recapito a cura del servizio postale universale (Cass. Sez. 3, n. 22133 del 2004), spettava alla parte pubblica dimostrare invece il mancato recapito, per causa addebitabile al mittente, attraverso opportune ricerche anche postali non bastando il dato della semplice assenza della dichiarazione nella banca-dati dell'anagrafe tributaria (v. in generale CTC, n. 5725 del 1990 e Cass. Sez. 5, n. 4849 del 1997).

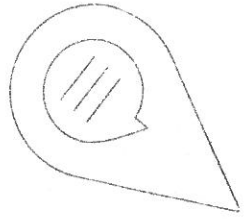
3.2. Quanto, poi, al contenuto del plico postale spedito per raccomandata al Centro di servizio, valgono le regole ordinarie che pongono una presunzione semplice a favore del mittente che presenta in giudizio la copia, anche informale, del documento spedito (Cass. Sez. 6-1, n. 15762 del 2013).

3.3. La sentenza d'appello si è completamente discostata da tali principi e va, dunque, cassata sul punto.

4. Col terzo motivo, denunciando violazione di norme di diritto (TUIR, art. 54, comma 4; d.P.R. n. 42 del 1988, art. 8; d.P.R. n. 442 del 1997, art. 1), la ricorrente censura la sentenza d'appello laddove esclude la curatela dalla facoltà di rateizzare le plusvalenze realizzate dalla società fallita nell'esercizio (1994) precedente a quello di apertura della procedura concorsuale (11 luglio 1995) e regolarmente evidenziate nella contabilità e nel bilancio per l'anno 1994. La difesa privata osserva, avvalendosi di abbondanti trascrizioni e opportuni richiami in ricorso, che la società fallita aveva evidenziato nel bilancio del 1994 i risultati dell'esercizio che comprendevano la rateizzazione della plusvalenza conseguita in quell'annualità e che tali risultati finali erano confluiti nei relativi righi del modello 760/95 per redditi conseguiti nel 1994. Riconosce essere vero che la dichiarazione dei redditi non era stata compilata nella parte specificamente destinata alla opzione (d.P.R. n. 42 del 1988, art. 8) per la rateizzazione delle plusvalenze nell'anno in corso e nei due esercizi successivi (TUIR, art. 54. Tuttavia ritiene che valga a suo favore il comportamento concludente (d.P.R. n. 442 del 1997, art. 1) costituito dall'aver già spalmato la plusvalenza nel bilancio allegato alla dichiarazione, il che metteva al riparo anche dal successivo fallimento.



Fallimento



4.1. Il motivo è fondato.

L'art. 54, comma 4, del TUIR stabilisce che "le plusvalenze realizzate, [...], concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso, e nei successivi ma non oltre il quarto" (art. 54, quarto comma, vigente *ratione temporis*).

L'abrogato (e all'epoca vigente) art. 8, comma 1, del d.P.R. n. 42 del 1988 aggiunge che "la scelta prevista nell'art. 54, comma 4, del testo unico deve risultare dalla dichiarazione dei redditi" e che "se questa non è presentata la plusvalenza concorre per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata".

L'art. 1, comma 1, del d.P.R. n. 442 del 1997 precisa che "l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili".

La "norma interpretativa" contenuta nell'art. 4, comma 1, della legge n. 342 del 2000 chiarisce che "l'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, concernente l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili, si intende applicabile anche ai comportamenti concludenti tenuti dal contribuente anteriormente alla data di entrata in vigore del citato decreto n. 442 del 1997" (conf. Cass. Sez. 5, n. 24944 del 2011).

Infine, l'art. 5, comma 1 (vigente all'epoca), del d.P.R. n. 600 del 1973, prevede che "i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche devono allegare alla dichiarazione [...] la copia [...] del bilancio con il conto dei profitti e delle perdite o del rendiconto corredata con le copie delle relazioni degli amministratori e dei sindaci o revisori e della delibera di approvazione".

4.2. Tanto premesso, si rileva che, dai dati trascritti in ricorso e dal contenuto dell'atto impositivo pure trascritto, pare emergere il fatto, trascurato dal giudice d'appello, che la plusvalenza fosse stata spalmata in bilancio secondo la norma fiscale e che le ricadute della rateizzazione fossero confluite nelle poste dichiarative, pur essendo mancata in dichiarazione la formale opzione per la rateizzazione. Tuttavia, essendo l'allegazione del bilancio alla dichiarazione dei redditi uno specifico obbligo di legge, è pacifico che, in conformità ad esso, le società devono compilare il mod. 760 in modo da far risultare, attraverso l'esposizione

ES



delle variazioni in aumento e in diminuzione, l'ammontare del reddito imponibile ai fini IRPEG, o quello della perdita (così le Istruzioni al mod. 760). Tali riscontri dell'assunto difensivo dalla curatela appellante, ora ricorrente, avrebbero dovuto essere considerati e valutati dal giudice di merito onde inferirne la portata concludente quale opzione implicita per il regime di rateizzazione della plusvalenza.

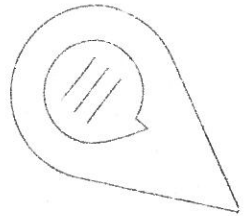
4.3. Né tale analisi può dirsi preclusa dall'intervenuto fallimento. Sul punto si richiama la condivisibile prassi dell'amministrazione finanziaria (Circolare del 04/10/2004 n. 42 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso) riguardo alle plusvalenze rateizzate:

"Il trattamento delle eventuali quote residue delle plusvalenze oggetto di imputazione frazionata alla formazione dell'imponibile [...], esistenti alla data di apertura del fallimento, discende dalla considerazione unitaria del maxi-periodo fallimentare e dalla conseguente inapplicabilità delle ordinarie regole in materia di determinazione del reddito d'impresa. Da ciò deriva che se anteriormente all'apertura del fallimento talune plusvalenze siano state oggetto di concorso solo parziale alla formazione dell'imponibile [...], nell'intero periodo fallimentare [...] non si avrà ulteriore tassazione".

La soluzione è corretta alla luce dell'art. 125 del TUIR (nel testo vigente *ratione temporis*), secondo cui "Nel caso di fallimento [...] il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di [...] è determinato in base al bilancio redatto dal curatore [...]"; mentre "Il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale quale che sia la durata di questo [...] è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento determinato in base a valori fiscalmente riconosciuti".

4.4. La sentenza d'appello si è completamente discostata da tali principi e va, dunque, cassata sul punto.

5. Con il quarto motivo, denunciando violazione di norma di diritto (TUIR, art. 54, comma 2), la ricorrente censura la sentenza d'appello laddove, al pari del fisco, colloca la data della realizzazione della plusvalenza nell'anno 1995, e non nell'anno 1994, ritenendo erroneamente che, in mancanza di compilazione in dichiarazione del "prospetto delle plusvalenze", non costituisca prova idonea la produzione del bilancio e delle scritture contabili e del bilancio.



71.p.a.it

71.p.a.it



5.1. Con il **quinto motivo**, denunciando vizio di omessa pronuncia, la curatela lamenta che il giudice regionale abbia del tutto trascurato il rilievo della appellante circa l'errore commesso dal fisco che ha ripreso l'intera plusvalenza realizzata senza detrarre le quote già inserite nelle dichiarazioni dei redditi per gli anni 1994 e 1995, tassando la società per l'intero importo originario senza neppure tener conto di quelle perdite fiscali che, ai sensi dell'art. 102 del TUIR, avrebbero dovuto essere computate in diminuzione del reddito complessivo.

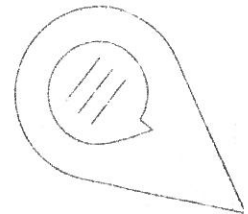
5.2. Tali censure del quarto e quinto motivo, essendo logicamente e giuridicamente subordinate, restano assorbite dall'accoglimento del secondo e terzo motivo.

6. Una volta cassata la sentenza d'appello sulle maggiori imposte dirette accertate nell'atto impositivo, posto poi dal Fisco a fondamento del diniego del rimborso IVA, ^{vanzata} ~~che~~ ^è ~~superata~~ ^{assorbita}, per sopravvenuta carenza d'interesse, tutte le obiezioni mosse dal **secondo ricorso** **riunito, n. 24311/08**, avverso la seconda sentenza d'appello, n. 62 del 17 luglio 2007, laddove il giudice regionale ~~omette~~ ^{omette} di riunire giudizi (motivi 1-2) o di sospendere il processo sul diniego di rimborso (motivo 3) ovvero di considerare l'assenza di giudicato formale sul richiamato atto impositivo ai fini delle imposte dirette (motivi 4-5) e i limiti dell'incidenza di una pronuncia non definitiva sul medesimo (motivo 6).

6.1. Non resta che esaminare il **settimo motivo**, addotto per la cassazione della sentenza d'appello n. 62/2/07 sul suddetto rimborso. Essa si basa proprio sulla sentenza cassata n. 61/2/07. La curatela ricorrente, denunciando la violazione dell'art. 30 d.P.R. n. 633 del 1972, censura l'operato del giudice regionale laddove, nonostante la diversità dei presupposti impositivi, ancora il diniego di rimborso al contenuto della decisione n. 61/2/07 sulle imposte dirette.

6.2. Il motivo è fondato, atteso che proprio il presupposto logico-giuridico dell'appellata sentenza n. 62/2/07 viene meno con l'odierna pronuncia sulla sentenza n. 61/2/07, sicché il giudice di rinvio dovrà riesaminare anche la ricorrenza o meno, in capo alla curatela, degli specifici ed autonomi requisiti indicati dall'art. 30 del decreto IVA per conseguire il rimborso richiesto.

7. In conclusione, entrambe le sentenze d'appello (n. 61/2/07 e n. 62/2/07) devono essere cassate con rinvio delle cause riunite alla Commissione tributaria regionale della Sicilia (sez. Messina), che, in diversa composizione e attenendosi ai principi sopra enunciati,



5/21

ES



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

procederà a nuovo esame delle vertenze e regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi n. 24308/08 e n. 24311/08; accoglie il secondo e il terzo motivo del ricorso n. 24308/08, dichiara inammissibile il primo e assorbiti gli altri; accoglie il settimo motivo del ricorso n. 24311/08 e dichiara assorbiti gli altri; cassa entrambe le sentenze d'appello e rinviava le cause riunite alla Commissione tributaria regionale della Sicilia (sez. Messina), che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame e regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2014.

Il Consigliere Estensore

~~Dott. Ettore Cirillo~~

Il Presidente

Dott. Stefano Bielli

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 21 GEN. 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Fallimentari

esortata.it