
Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina CHIARAVALLI (Presidente di Tribunale) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Francesca PROIETTI (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).

Riunione delle impugnazioni in sede di legittimità

La riunione delle impugnazioni può essere disposta, anche in sede di legittimità, laddove esse siano proposte contro provvedimenti diversi ma connessi tra di loro. Questo è consentito quando la loro trattazione separata prospetti l'eventualità di soluzioni contrastanti, siano ravvisabili ragioni di economia processuale o siano configurabili profili di unitarietà sostanziale e processuale delle controversie.

Cassazione civile, sezione quinta, sentenza del 21.1.2015, n. 991

...omissis...

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 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 delibazione del primo ricorso riunito n. 24308/08, con il primo motivo la curatela denuncia congiuntamente violazioni norme processuali (art. 36 proc. trib.; art. 132 c.p.c. ; art. 118 att. c.p.c.) e vizi motivazionali. Censura la sentenza d'appello laddove, senza alcuna reale disamina, ha disatteso il motivo d'appello sul difetto di motivazione zona della sentenza di primo grado limitandosi ad affermare che, "...seppure succintamente le questioni decisive per la soluzione delle controversia e Viter 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 dell'art. 360 c.p.c. , n. 4) e 5), con quesiti promiscui e multipli (così 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 delibazione 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, perchè 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. L, 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, ai 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 dichiarazione 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.

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.

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) D.P.R. n. 42 del 1988, art. 8, comma 1, 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".

Il D.P.R. n. 442 del 1997, art. 1, comma 1, 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 nella L. n. 342 del 2000, art. 4, comma 1, chiarisce che "il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, art. 1, 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, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 5, comma 1 (vigente all'epoca), 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 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. Nè 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 oò non si avrà ulteriore tassazione".

La soluzione è corretta alla luce dell' art. 125 del TUIR (nel testo vigente *ratione temporis*), secondo cui "Nei casi 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.

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, vengono superate, 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 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 base proprio sulla sentenza cassata n. 61/2/07. La curatela ricorrente, denunciando la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, censura l'operato del giudice regionale laddove, nonostante la diversità dei presupposti impositivi, àncora 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, sicchè 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, 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 rinvia 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.

Depositato in Cancelleria il 21 gennaio 2015

La Nuova **Procedura Civile**
Direttore Scientifico: Luigi Viola

ADMAIORA

Editrice
