CORTE DI CASSAZIONE SS.UU.

SENTENZA 20-10-2010 N° 21493

Disciplina delle agevolazioni tributarie – nuove iniziative produttive – IRPEG – esenzione – Art. 105 DPR 218/78 – portata – interpretazione estensiva – ammissibilità – condizioni – limiti – fattispecie relativa a lavori di ristrutturazione e riorganizzazione di immobili adibiti ad attività alberghiera

Sanzioni civili e amministrative – pena pecuniaria – imposte sui redditi – richiesta di un'esenzione non spettante – sanzione per infedele dichiarazione – applicabilità – mancato rigetto dell'istanza da parte dell'Amministrazione – irrilevanza

21493/10

ESENTE REGISTRAZIONE.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Oggetto

Inammissibilità in Cassazione della eccezione di giudicato esterno formatosi nel corso del giudizio di merito ed in tale sede non eccepito

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLO VITTORIA -Primo Presidente f.f.-

Dott. ENRICO PAPA - Presidente Sezione -

Dott. VINCENZO PROTO - Presidente Sezione -

Dott. LUCIO MAZZIOTTI DI CELSO - Consigliere - R.G.N. 8627/2005

Dott. RENATO RORDORF - Consigliere - R.G.N. 21701/2007

Dott. SAVERIO TOFFOLI - Consigliere - R.G.N. 23721/2007

Dott. GIOVANNI AMOROSO - Consigliere - R.G.N. 2577/2008

Dott. BRUNO SPAGNA MUSSO - Consigliere - Cron. 21493

Dott. PAOLO D'ALESSANDRO - Rel. Consigliere - Rep.

ha pronunciato la seguente Ud. 28/09/2010

PU

SENTENZA

sul ricorso 8627-2005 proposto da:

[redacted] S.R.L., [redacted], in persona del legale

2010 rappresentante pro-tempore, elettivamente domiciliata

673 in ROMA, [redacted], presso lo studio degli avvocati [redacted], che la rappresentano e difendono, per delega a margine del

ricorso;

- ricorrente -

contro

AMMINISTRAZIONE DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro-tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, elettivamente domiciliati in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- controricorrenti -

sul ricorso 21701-2007 proposto da:

[redacted] S.R.L., ([redacted]), in persona del legale rappresentante pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, [redacted], presso lo studio dell'avvocato [redacted], che la rappresenta e difende, per delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE;

- intimati -

sul ricorso 23721-2007 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

XXXXXXXX S.R.L., (XXXXXXXXXX), in persona del legale rappresentante pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, XXXXXXXXXXX, presso lo studio dell'avvocato XXXXXXXXXXXXXXXX, che la rappresenta e difende, per delega a margine del ricorso principale;

- controricorrente al ricorso incidentale -

sul ricorso 2577-2008 proposto da:

XXXXXXXX S.R.L., (XXXXXXXXXX), in persona del legale rappresentante pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, XXXXXXXXXXX, presso lo studio dell'avvocato XXXXXXXXXXXXXXXX, che la rappresenta e difende, per delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

nonchè contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE;

- intimato -

avverso le sentenze nn. 9/9/2004 depositata il 18/02/2004 (ricorso r.g. n. 8627/2005), n. 120/9/2006 depositata il 12/06/2006 (ricorso r.g. n. 21701/07+23721/07), n. 259/9/2006 depositata il 12/12/2006 (ricorso r.g. n. 2577/08), tutte della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di XXXXXXXX - Sezione Distaccata di XXXXXXX;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 28/09/2010 dal Consigliere Dott. PAOLO D'ALESSANDRO;

uditi gli avvocati Astolfo XXXXXXX, Giovanni XX XXXXXX dell'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. DOMENICO IANNELLI, che ha concluso per il rigetto dei ricorsi (r.g. n. 8627/05, 21701/07+23721/07), accoglimento del secondo motivo, rigetto degli altri motivi (ricorso r.g. n. 2577/08).

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La [redacted] s.r.l. propone ricorso per cassazione, in base a due motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della [redacted] (n. [redacted]) che ha rigettato l'appello della società contro la pronuncia di primo grado, che aveva rigettato il ricorso della medesima società avverso il diniego dell'esenzione IRPEG e ILOR di cui all'art. 14 della legge n. 64 del 1986 e all'art. 101 del d.P.R. n. 218 del 1978.

Il Ministero delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate resistono con controricorso.

La medesima società propone ricorso per cassazione (R.G. n. 21701/07), in base a due motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della [redacted] (n. [redacted]) che ha rigettato l'appello incidentale della società avverso la pronuncia di primo grado, che aveva rigettato, fatta eccezione per le sanzioni, il ricorso proposto contro un avviso di accertamento IRPEG relativo all'anno di imposta 1991, fondato sul mancato riconoscimento dell'esenzione.

La Agenzia delle Entrate resiste con controricorso, proponendo un motivo di ricorso incidentale (R.G. n. 23721/07) quanto alle sanzioni.

La società resiste con controricorso al ricorso incidentale, chiedendone il rigetto e comunque evidenziando trattarsi di impugnazione incidentale tardiva.

La medesima società propone altresì ricorso per cassazione (R.G. n. 2577/08), in base a tre motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della [redacted] (n. [redacted]) che ha rigettato l'appello della società contro la pronuncia di primo grado, che aveva rigettato, salvo le pene pecuniarie per infedele dichiarazione, il ricorso della società contro un avviso di

accertamento IRPEG per l'anno 1992, fondato sul mancato riconoscimento dell'esenzione, accogliendo altresì l'appello incidentale dell'Ufficio relativamente alle sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

I tre ricorsi (ed il ricorso incidentale R.G. n. 23721/07) venivano chiamati all'udienza del 25/11/09 e, previa riunione, rimessi al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, relativamente alla questione di particolare importanza riguardante la proponibilità in cassazione della eccezione di giudicato esterno formatosi nel corso del giudizio di merito ed in tale sede non eccepito.

La ricorrente principale ha successivamente depositato una memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Con il primo motivo del ricorso n. 8627/05 la ricorrente deduce la nullità del giudizio di appello in quanto l'avviso dell'ordinanza di differimento dell'udienza di trattazione sarebbe ad essa pervenuto solo sedici giorni liberi prima della nuova udienza e non trenta, come sarebbe invece previsto dall'art. 31, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

1.1.- Il mezzo è infondato.

L'art. 31, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 – secondo cui, in caso di differimento, deve darsi avviso alle parti della nuova udienza – trova applicazione nel solo caso di differimento disposto fuori udienza.

Nella specie risulta invece dagli atti che il differimento ad udienza fissa è stato disposto all'udienza dell'8 gennaio 2004 - udienza per la quale, come è incontestato, era stato dato rituale avviso - cosicché, in base ai principi, nessun ulteriore avviso era necessario.

La questione relativa alla necessità che l'avviso del differimento sia dato nel medesimo termine indicato dall'art. 31, comma 1, del d.lgs. 546 del 1992 per l'avviso relativo all'udienza di trattazione risulta pertanto inconferente.

2.- Con il secondo motivo del ricorso n. 21701/07 e con il terzo del ricorso n. 2577/08 la [redacted] s.r.l. invoca il giudicato esterno rappresentato dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale di [redacted] n. [redacted], depositata il 7/11/02, non appellata, prodotta in questa sede di legittimità e non invocata nei giudizi di merito, che, decidendo in merito all'impugnativa di avviso di accertamento IRPEG relativo all'anno di imposta 1995, ha accolto la tesi della società, riconoscendo la spettanza del beneficio dell'esenzione dall'IRPEG.

2.1.- Il mezzo – in cui si sostanzia la questione di particolare importanza rimessa a queste Sezioni Unite - è inammissibile.

L'art. 395, n. 5, cod. proc. civ. configura espressamente come motivo di revocazione l'ipotesi che la sentenza sia «contraria ad altra precedente avente tra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione».

Nel caso, dunque, in cui il giudicato esterno si sia formato nel corso del giudizio di secondo grado e l'esistenza di tale giudicato non sia eccepita, in giudizio, dalla parte che ne abbia interesse, la sentenza di appello che abbia giudicato in difformità da tale giudicato è impugnabile con il ricorso per revocazione e non con il ricorso per cassazione.

Tale soluzione è del resto coerente con la giurisprudenza delle Sezioni Unite in tema di giudicato esterno, considerato che la possibilità di dedurre per la prima volta nel giudizio di cassazione l'eccezione di giudicato esterno che, per essersi formato nelle more del giudizio di merito, poteva essere in quella sede dedotto risulta

chiaramente esclusa sia dalla sentenza 226/01 che dalla sentenza 13916/06. Con la sola precisazione che tale soluzione non discende dai limiti alle produzioni documentali di cui all'art. 372 cod. proc. civ. ma dalla stessa inammissibilità del mezzo.

3.- Con il secondo motivo del ricorso n. 8627/05 la società deduce la violazione dell'art. 2697 cod. civ., con riferimento all'assunto del giudice tributario secondo cui la medesima società non avrebbe fornito prova della novità delle sue iniziative (quanto alla richiesta di esenzione IRPEG) e dell'aumento del reddito (quanto alla richiesta di esenzione ILOR), trattandosi di fatti in realtà incontroversi.

Con il primo motivo dei ricorsi n. 21701/07 e n. 2577/08 la ricorrente lamenta la violazione o falsa applicazione dell'art. 105, primo comma, del d.P.R. n. 218 del 1978, e successive modificazioni (relativo alla sola esenzione IRPEG), assumendo la sussistenza del requisito della novità nel caso di specie, in cui la società, invece di costruire *ex novo* le strutture da adibire ad alberghi o villaggi turistici, aveva preso in locazione immobili già esistenti per organizzarli in strutture aziendali.

3.1.- Quanto all'esenzione ILOR, cui attiene solo il primo dei due motivi, il mezzo difetta evidentemente di autosufficienza, e va perciò dichiarato inammissibile, essendo fondato su una ricostruzione delle difese dell'Ufficio priva di qualsiasi riferimento testuale.

Quanto all'esenzione IRPEG i due motivi vanno esaminati congiuntamente, essendo evidente che il giudice tributario, nella sentenza impugnata con il ricorso 8627/05, ha giudicato carente la prova della novità dell'iniziativa economica, ritenendo l'insussistenza del requisito in presenza della mera ristrutturazione di alberghi e villaggi turistici preesistenti.

Ciò posto, la tesi della società ricorrente non può essere accolta.

Va ribadito – in sintonia con Cass. 8361/02 – che l'esenzione dall'IRPEG ai sensi dell'art. 105 del d.P.R. n. 218 del 1978 (come modificato dall'art. 14 della legge n. 64 del 1986) spetta, in base ad un'interpretazione estensiva dell'espressione "nuove iniziative", non solo in caso di nuova impresa ma anche di trasformazione (innovazione, ampliamento, conversione) di struttura produttiva già esistente che, per i profili di quantità (degli impianti, delle attrezzature, del personale impiegato, del fatturato) e di qualità (innovazione tecnologica del modo di produzione e dei prodotti, livello professionale della forza lavoro utilizzata) dell'intervento, equivalgano alla realizzazione di una nuova iniziativa economica.

È indubbio tuttavia che la trasformazione descritta dalla ricorrente – consistente in sostanza nella ristrutturazione e riorganizzazione di immobili già adibiti ad attività alberghiera – non può integrare una nuova iniziativa produttiva pur nel lato significato accolto, richiedendosi comunque un *quid novi,* e cioè una attività di trasformazione di beni pur preesistenti, non ravvisabile nella mera ristrutturazione di alberghi che la società ricorrente assume di avere effettuato.

I due motivi, quanto all'esenzione IRPEG, vanno pertanto rigettati.

4.- Con l'unico motivo del ricorso incidentale n. 23721/07 l'Agenzia delle Entrate, sotto il profilo della violazione di legge, censura la sentenza n. 120/9/06 nella parte in cui esclude la debenza delle sanzioni per infedele dichiarazione, sul presupposto che, all'atto della compilazione della dichiarazione per l'anno di imposta 1991, non era ancora intervenuto il provvedimento di rigetto dell'istanza tesa al riconoscimento dell'esenzione.

4.1.- Il mezzo è fondato, stante la natura di diritto soggettivo dell'esenzione e l'efficacia meramente dichiarativa del provvedimento positivo o negativo dell'amministrazione (*ex multis*, Cass. 15874/09). Non può pertanto escludersi la sussistenza dell'illecito sul solo profilo che l'amministrazione non avesse ancora provveduto sull'istanza, che del resto avrebbe potuto non essere nemmeno presentata (Cass. 2943/04), essendo pacifico che il contribuente possa invocare l'esenzione anche solo opponendosi all'accertamento dell'Ufficio.

5.- Con il secondo motivo del ricorso n. 2577/08 la società censura, sotto il profilo della violazione di legge, la sentenza n. 259/9/06, nella parte in cui ha riformato, accogliendo l'appello dell'Ufficio, la pronuncia di primo grado, ritenendo applicabile la sanzione per infedele dichiarazione. Assume la società che la sanzione non sarebbe applicabile nel caso di specie in quanto il maggior reddito era stato integralmente dichiarato, pur se su di esso era stata applicata l'esenzione, ritenuta dall'Ufficio non spettante.

5.1.- Il mezzo è infondato, in quanto la pena pecuniaria *ex* art. 46, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 è connessa alla sussistenza di una maggiore imposta, non solo in conseguenza di una infedele dichiarazione del reddito, ma anche quando questa dipenda dall'indeducibilità di spese, passività ed oneri. Il quinto comma dello stesso articolo chiarisce d'altro canto che, per maggiore imposta, deve intendersi la differenza tra l'imposta liquidata in base all'accertamento e quella liquidata in base alla dichiarazione.

Deve pertanto ritenersi che la sanzione di cui si tratta sia applicabile anche nel caso in cui la differenza di imposta dipenda dal fatto che il contribuente invochi una esenzione a lui non spettante.

6.- I ricorsi principali vanno pertanto rigettati mentre deve essere accolto il ricorso incidentale dell'Amministrazione n. 23721/07.

La sentenza impugnata con detto ricorso deve pertanto essere cassata *in parte qua.*

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, alla stregua di quanto osservato *sub* 5.1., la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto, anche quanto alla pena pecuniaria, del ricorso introduttivo della società contribuente.

In relazione alla decisione della questione di particolare importanza relativa alla proponibilità in cassazione della eccezione di giudicato esterno formatosi nel corso del giudizio di merito ed in tale sede non eccepito, appare equo disporre l'integrale compensazione delle spese di lite.

P Q M

la Corte, a Sezioni Unite, rigetta i ricorsi principali, accoglie l'incidentale n. 23721/07 dell'Agenzia delle Entrate, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta, anche quanto alla pena pecuniaria, il ricorso introduttivo della società; compensa le spese di tutti i giudizi.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio delle Sezioni Unite civili, il 28 settembre 2010.

Il Consigliere estensore

Il Presidente

IL CANCELLIERE
Giovanni Gianbattista

Depositata in Cancelleria
oggi, 20 OTT. 2010
IL CANCELLIERE
Giovanni Gianbattista