

Civile Ord. Sez. 5 Num. 16977 Anno 2019

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 25/06/2019

ORDINANZA

2630
25/19

sul ricorso iscritto al n. 13445/13 R.G. proposto da:

E.T.A. ENERGIE TECNOLOGIE AMBIENTE S.P.A., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, giusta procura in calce al ricorso, dall'avv. Andrea Manzitti, con domicilio eletto presso lo studio "Bonelli Erede Pappalardo", in Roma, via Vittorio Colonna, n. 39;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria n. 239/1/12 depositata in data 22 novembre 2012

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 maggio 2019 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Rilevato che:

L'Agenzia delle Entrate notificava alla società E.T.A. - Energie Tecnologie Ambiente s.p.a. - avviso di accertamento, in relazione all'anno di imposta 2004, con il quale, contestando numerosi rilievi e rideterminando il reddito d'impresa, procedeva al recupero a tassazione di maggiori imposte ai fini IRES, IRAP e I.V.A.

Con ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Crotone, la contribuente deduceva, tra l'altro, la mancata compensazione del maggior imponibile accertato con le perdite pregresse originate prima dell'anno 2004, non utilizzate per mancanza di redditi capienti.

I giudici di primo grado rigettavano il ricorso con sentenza che veniva impugnata dalla società dinanzi alla Commissione regionale, la quale, con la sentenza indicata in epigrafe, accogliendo parzialmente l'appello, ammetteva in deduzione costi per l'importo di euro 150.000,00 in dipendenza della convenzione con il Comune di Cutro e confermava, nel resto, la sentenza impugnata.

Ricorre per la cassazione della suddetta decisione la E.T.A. s.p.a., affidandosi a tre motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

La contribuente ha depositato memoria ex art. 380-bis.1. cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 84 del d.P.R. n. 917/1986 e dell'art. 53 Cost., la ricorrente deduce che la decisione impugnata, dopo avere richiamato il testo dell'art. 84 del t.u.i.r., afferma che l'utilizzo delle perdite ivi previsto integra facoltà offerta al contribuente che può essere esercitata anche a seguito di rettifica della

dichiarazione da parte dell'Ufficio, ma che non implica alcuna computazione automatica da parte di quest'ultimo, e che, nel caso di specie, la contribuente non ha inteso avvalersi di detta facoltà.

Evidenzia che, diversamente da quanto ritenuto dai giudici d'appello, a seguito di rettifica della dichiarazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, ha eccepito la propria volontà, già in sede di ricorso introduttivo avverso l'avviso di accertamento, di utilizzare le perdite formatesi antecedentemente al 2004 e non utilizzate alla data di scadenza e che una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 84 del t.u.i.r. comporta che l'esercizio di detta facoltà in sede contenziosa non possa essere censurata.

2. Con il secondo motivo, deduce insufficiente o contraddittoria motivazione circa il fatto controverso e decisivo per il giudizio costituito dal mancato esercizio dell'opzione per la compensazione del maggior imponibile accertato con le perdite pregresse non utilizzate alla data dell'accertamento.

Sostiene che i giudici di merito condividono il fatto che le perdite pregresse formatesi in periodo antecedente a quello in contestazione e non ancora utilizzate alla data dell'accertamento possano essere utilizzate – su opzione – per abbattere il maggior reddito derivante dalla rettifica dell'Ufficio, ma, con motivazione insufficiente e contraddittoria, escludono che la società abbia inteso avvalersi di detta facoltà, sebbene sin dal primo grado di giudizio e, anche in appello, avesse chiaramente manifestato la volontà di avvalersi della facoltà di compensazione.

3. Con il terzo motivo, si censura la sentenza impugnata per violazione degli artt. 132, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ., 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. n. 546/1992 e 156, comma 3, del cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., e si eccepisce la nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione, per avere i giudici di secondo grado concluso che la società non aveva inteso avvalersi della facoltà di compensazione senza chiarire il percorso logico-giuridico seguito per addivenire a tale convincimento.

4. Il terzo motivo è infondato.

Secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, la motivazione è solo «apparente» e la sentenza è nulla perchè affetta da *error in procedendo*, quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016).

Ciò non ricorre nel caso in esame, laddove la Commissione regionale, sia pure con motivazione estremamente sintetica, ha ritenuto di confermare quanto statuito dai giudici di primo grado, non condividendo le argomentazioni addotte dalla contribuente a sostegno del motivo di appello concernente la dedotta violazione dell'art. 84 del t.u.i.r., avendo rilevato che tale ultima disposizione normativa prevede una facoltà offerta al contribuente, non esercitata nel caso di specie.

Trattasi di motivazione che esplicita le ragioni della decisione, per cui i profili di genericità ed apodicitività della motivazione, pure censurati con il mezzo in esame, non viziano tale motivazione in modo così radicale da renderla meramente apparente e da escludere l'idoneità della stessa ad assolvere alla funzione di cui all'art. 36 del d.lgs. n. 546/1992.

5. Il primo ed il secondo motivo che, essendo strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente, sono parimenti infondati.

5.1. L'art. 102, comma 1, del t.u.i.r. (ora art. 84), vigente *ratione temporis*, prevede che «*la perdita di un periodo di imposta, determinata con le stesse norme valesvoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi*».

5.2. Secondo il recente orientamento di questa Corte (Cass. n. 25566 del 27/10/2017; Cass. n. 5105 del 21/2/2019), «in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche, l'esercizio della facoltà di opzione, riservata al contribuente dall'art. 84 del t.u.i.r. (vigente *ratione temporis*), di utilizzare le perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi portandole

b

4

in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi di imposta successivi, costituisce manifestazione di volontà negoziale e non mera dichiarazione di scienza, con la conseguenza che essa deve essere esercitata mediante una chiara indicazione nella dichiarazione non potendosi a tal fine l'Amministrazione sostituirsi al contribuente».

5.3. Questo Collegio non disconosce che, con precedente sentenza n. 15452 del 2010, richiamata dalla stessa contribuente, questa Corte ha affermato che le perdite pregresse devono essere considerate di ufficio in sede di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, evocando la teoria dell'emendabilità della dichiarazione quale dichiarazione di scienza, ma tale interpretazione non è condivisibile perché l'art. 84 del t.u.i.r., così come formulato, concepisce il computo in diminuzione delle perdite come un'opzione che, in quanto tale, deve essere esercitata consapevolmente dal contribuente ed esorbita i limiti della pura dichiarazione di scienza, costituendo manifestazione di volontà negoziale (Cass. n. 6977 del 8 aprile 2015).

5.4. Infatti, la sentenza n. 15452 del 2010 poggia sulla tesi secondo cui la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto o di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione è in linea di principio emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, e ciò in quanto la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, come tale modificabile.

5.5. Come è stato, tuttavia, precisato da questa Corte (Cass. n. 7294 del 11/5/2012; Cass. n. 6977 del 8/4/2015), « l'affermazione di una generale ed automatica emendabilità degli errori commessi dal contribuente nella redazione della dichiarazione non può ritenersi estesa alla dichiarazione dei redditi *tout court*, ma deve correttamente circoscriversi alla indicazione di quei dati, relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive o negative, che integrino errori tipicamente materiali (ad es. errori di calcolo od anche errata liquidazione degli importi), ovvero anche formali

u.
k

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

(concernenti la esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale collocare la posta), rimanendo a tale ipotesi estranea la fattispecie in esame».

5.6. Ciò comporta che l'omessa indicazione in dichiarazione di perdite pregresse e la mancata loro utilizzazione nel quinquennio non può essere oggetto di rettifica da parte dell'Ufficio, essendo a tal fine necessario che la facoltà di scelta che la legge attribuisce al contribuente sia esercitata mediante una chiara indicazione nella dichiarazione dello specifico periodo di imposta nel quale utilizzare in compensazione le perdite disponibili, facoltà nel cui esercizio l'Amministrazione non può sostituirsi al contribuente nell'interesse di quest'ultimo (Cass. n. 12460 del 4/6/2014).

5.7. Nel caso in esame, è pacifico che la società contribuente non ha esercitato la facoltà di utilizzare le perdite pregresse nei cinque anni previsti dal citato art. 84 del t.u.i.r. e che, come dalla stessa riconosciuto nella memoria ex art. 380-bis.1. cod. proc. civ., l'opzione esercitata nella dichiarazione dei redditi era limitata, dal punto di vista quantitativo, all'utilizzo di perdite pregresse per un ammontare pari ai redditi del periodo esposti in dichiarazione (euro 270.020, come risultate al rigo RN1 della sezione "Ires").

Non rileva, come sostenuto dalla ricorrente, che la società non intendesse limitare l'utilizzo delle perdite pregresse proprio allo specifico ammontare dei redditi esposti in dichiarazione e che nel modello di dichiarazione dei redditi l'opzione per lo scomputo per le perdite pregresse non si potesse manifestare compilando un apposito campo - che non era previsto - ma potesse essere espressa unicamente contrapponendo all'importo dell'imposta autoliquidata (risultante dal rigo RN1) l'importo delle perdite da portare in abbattimento del reddito.

Infatti, la circostanza di fatto - incontrovertibile - che l'opzione effettuata in dichiarazione sia stata limitata alla compensazione del reddito dichiarato nel periodo in contestazione (pari ad euro 270.020) mediante l'utilizzo di parte delle perdite pregresse disponibili non consente di riconoscere nella fattispecie un mero errore materiale obiettivamente rilevabile ed emendabile in ogni tempo e, pertanto, la società non può

pretendere, in difetto di una chiara indicazione contenuta nella dichiarazione dei redditi, di avvalersi della facoltà di compensazione di perdite pregresse ulteriori rispetto a quelle riportate per lo specifico periodo di imposta con i maggiori redditi successivamente accertati, non essendo a tal fine sufficiente la sola volontà in tal senso espressa nel ricorso introduttivo con il quale ha impugnato l'avviso di accertamento muovendo contestazioni in merito alla pretesa tributaria azionata dall'Amministrazione finanziaria.

La sentenza impugnata si è uniformata ai principi sopra richiamati e va, pertanto, esente dalle censure ad essa rivolte.

6. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono i criteri della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, si 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 del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 8.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, si 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 del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma in camera di consiglio il 14 maggio 2019

IL PRESIDENTE