

Sentenza del 05/08/2024 n. 22116 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avviso di accertamento n. (Omissis) la Direzione Provinciale I di Milano dell'Agenzia delle entrate, sulla base dei rilievi contenuti nel p.v.c. del 21.6.2010 del Nucleo di Polizia Tributaria di Bolzano della Guardia di Finanza, rettificava, ai fini delle imposte dirette ed indirette, la dichiarazione Modello Unico SC 2007, per l'anno d'imposta 2006, presentata dalla società Ca'Sagredo Real Estate Srl

Quest'ultima, unitamente alle socie CA'SA Srl e Gral G.m.b.H., ciascuna titolare del 50% del capitale sociale, aveva optato, in rapporto all'Ires, per il regime della trasparenza fiscale di cui all' art. 115 tuir .

In derivazione, la Direzione Provinciale 1 di Milano emetteva l'avviso di accertamento n. (Omissis) nei confronti di Ca'Sa Srl, rettificando la relativa dichiarazione Modello Unico SC 2007, per l'anno d'imposta 2006 (altro avviso, avente n. T9B03T200919/2011, era emesso dalla DP di Bolzano nei confronti di Gral G.m.b.H.).

2. Fascicolo 28306 del 2016

Ca'Sa Srl impugnava il suddetto avviso n. (Omissis).

La CTP di Milano, con sentenza n. 5262 del 20.1.2014, depositata in data 3.6.2014, respingeva il ricorso.

Ca'Sa Srl proponeva appello, accolto dalla CTR della Lombardia, con sentenza n. 2667 del 7.10.2015, depositata in data 6.5.2016.

La CTR rilevava l'incompetenza territoriale della DP di Milano e del Giudice adito per essere la sede milanese di Ca'Sagredo Real Estate Srl, come da PVC, un "mero recapito e semplice domiciliazione presso lo studio del commercialista", mentre la sede effettiva era a Bolzano, con conseguente competenza dei relativi Ufficio e Giudice, per l'effetto annullando l'avviso siccome affetto da incompetenza assoluta.

Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con tre motivi; Ca'Sa Srl resta intimata.

3. Fascicolo 23546 del 2016

Anche A.A., quale ex legale rappresentante di Ca'Sa Srl, impugnava il suddetto avviso n. (Omissis), dalla cui notifica, come la stessa Ca'Sa Srl, era attinto.

La CTP di Milano, con sentenza n. 5264 del 20.1.2014, depositata in data 3.6.2014, respingeva il ricorso.

Il A.A. proponeva appello, accolto dalla CTR della Lombardia, con sentenza n. 1310 del 7.10.2015, depositata in data 9.3.2016.

La CTR rilevava l'incompetenza territoriale della DP di Milano e del Giudice adito sulla base di una motivazione coincidente alla lettera con quella della sentenza impugnata nel fascicolo di cui sopra.

Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con quattro motivi; resiste con controricorso il A.A.

4. Conclusioni in udienza

All'odierna pubblica udienza, con riguardo ad entrambi i fascicoli, il Sost. Proc. Gen., in persona del Dott. Mauro Vitiello, conclude per l'accoglimento dei ricorsi;

L'Avvocatura generale dello Stato, in persona dell'Avv. Fabrizio Urbani Neri, insiste nei ricorsi; nessuno compare per le parti private.

Motivi della decisione 1. Fascicolo 28306 del 2016

1.1. Primo motivo: "Violazione e-o falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c., 1, co. 2, 4, 5, 18, 53 e 61 del D.Lgs. nr. 546/92 , 1 del D.Lgs. nr. 545/92 in relazione all'art. 360, co. 1, nr. 4, c.p.c.".

1.1.1. Nell'impossibilità di comprendere il "Giudice adito" di cui la CTR ha dichiarato l'incompetenza territoriale, comunque, l'avviso è stato emesso dalla DP di Milano, sicché è indubbio che, per il combinato disposto degli artt. 1 , comma 1, D.Lgs. n. 545 del 1992 e 4, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992 , il Giudice competente per l'impugnazione era la CTP di Milano; la sentenza di primo grado, poi, è stata emessa dalla CTP di Milano, sicché è indubbio che, per il combinato disposto degli artt. 1 , comma 1, D.Lgs. n. 545 del 1992 e 4, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992 , il Giudice competente per l'appello era la CTR della Lombardia.

Inoltre, qualora la dichiarazione di incompetenza dovesse essere riferita al Giudice di secondo grado, la CTR, ai sensi dell' art. 5 D.Lgs. n. 546 del 1992 , non avrebbe potuto annullare l'avviso, ma al limite avrebbe dovuto dichiarare la propria incompetenza e dichiarare il Giudice competente; qualora la dichiarazione di incompetenza dovesse essere riferita al Giudice di primo grado, la CTR, ai sensi dell' art. 5 D.Lgs. n. 546 del 1992 , non avrebbe potuto rilevare d'ufficio l'incompetenza per non essere stata la relativa eccezione proposta con il ricorso introduttivo ed in ogni caso non avrebbe potuto annullare l'avviso, ma al limite avrebbe dovuto indicare il Giudice competente dinanzi al quale riassumere la causa.

1.2. Secondo motivo: "Violazione e-o falsa applicazione degli artt. 25 della Costituzione, 1, co. 2, 4, 5, 18, 53 e 61 del D.Lgs. nr. 546/92 , 1 del D.Lgs. nr. 545/92 in relazione all'art. 360, c. 1, nr. 2, c.p.c.".

1.2.1. In subordine, le affermazioni della CTR, già censurate con il precedente motivo, laddove escludono la competenza del Giudice adito, sono censurabili anche in relazione all' art. 4 D.Lgs. n. 546 del 1992 .

1.3. Terzo motivo: "Violazione e-o falsa applicazione degli artt. 10 della legge nr. 212/00, 46 c.c., 31, 41-bis, 58 e 59 del D.P.R. nr. 600/73 , 115 del D.P.R. nr. 917/86 in relazione all'art. 360, co. 1, nr. 3, c.p.c.".

1.3.1. Ca'Sagredo Real Estate Srl aveva la sede legale in Milano, Via Manzoni, n. 45, talché, ai sensi degli artt. 31 e 58 D.P.R. n. 600 del 1973 , la competenza all'emissione dell'avviso era della DP di Milano.

2. Fascicolo 23546 del 2016

2.1. Ai suddetti tre motivi, nel fascicolo in oggetto, l'Agenzia ne antepone un altro, che diviene corrispondentemente il primo, così rubricato: "Violazione e-o falsa applicazione degli artt. 24 e 113 della Costituzione, 2907 c.c., 81 e 100 c.p.c., 10 , 11 , 18 e 53 del D.Lgs. nr. 546/92 in relazione all'art. 360, co. 1, nr. 3, c.p.c.".

2.1.1. Il ricorso introduttivo del giudizio ed il ricorso in appello sono stati inammissibilmente proposti dal A.A. nella dichiarata qualità di "ex legale rappresentante della società Ca'Sa Srl (ora Ca'Sa Srl in liquidazione) con sede legale a Milano, via Manzoni, n. 45". Il giudizio non risulta instaurato dall'effettivo destinatario della pretesa impositiva, ma dal mero destinatario dell'avviso di accertamento. Donde la violazione delle disposizioni rubricate.

3. I due fascicoli devono essere riuniti per evidenti ragioni di connessione.

4. In riferimento al ricorso nei confronti del A.A. (fascicolo 23546 del 2016), il primo motivo è fondato, assorbiti gli altri.

4.1. Il A.A. deduce in giudizio la qualità di ex legale rappresentante di Ca'Sa.

L'avviso di accertamento oggetto di impugnazione, come pacifico tra le parti, era diretto unicamente a Ca'Sa, senza formulare contestazioni anche nei confronti del A.A., meramente attinto dalla relativa notifica.

Il A.A., non essendo investito dei poteri di rappresentanza di Ca'Sa, non poteva, ed in effetti non ne ha, speso il nome di questa, pertendendo il rapporto organico all'effettivo legale rappresentante, per il tramite del quale in effetti Ca'Sa ha spiegato rituale impugnazione avverso l'avviso.

A fronte di ciò, il A.A. non deduce alcuna legittimazione, e men che meno alcun interesse, all'impugnazione in proprio, scrivendo anzi che "l'Agenzia delle entrate non (ha) ravvisato nei suoi confronti una qualche responsabilità" (p. 25 controric.). Pertanto la sua pretesa di far valere "il proprio interesse ad impugnare" in riferimento al "solo fatto di far dichiarare comunque nulla la notifica dell'avviso stesso nei propri confronti" (ivi) non ha pregio: egli, non titolare "a monte" di alcuna posizione soggettiva di vantaggio in tesi lesa dall'accertamento, che si riferisce a

rapporti giuridici ai quali è estraneo, non ha alcun titolo a contestare la legittimità del mero atto, qual è la notifica, con cui l'accertamento è dall'amministrazione esternalizzato.

Alla luce di quanto precede, la sentenza impugnata nel fascicolo che ne occupa deve essere cassata senza rinvio: invero, questa Suprema Corte, pronunciando su ricorso ai sensi dell' art. 382 , comma 3, secondo periodo, cod. proc. civ., deve dichiarare di per sé inammissibile il ricorso introduttivo del giudizio, perché la causa non poteva "ab origine" essere proposta.

Ai sensi dell' art. 385 , comma 2, cod. proc. civ., occorre provvedere in ordine alle spese dell'intero processo.

Valutato l'esito complessivo della lite, sussistono giusti motivi per la compensazione integrale delle spese dei due gradi di merito.

Le spese del presente grado di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate secondo tariffa come in dispositivo.

5. In riferimento al ricorso nei confronti di Ca'Sa Srl (fascicolo 28306 del 2016), deve d'ufficio, in via preliminare, rilevarsi il difetto di contraddittorio originario con i litisconsorti necessari per via dell'adesione di Ca'Sagredo Real Estate Srl al regime di trasparenza fiscale ex art. 115 tuir , con conseguente rimessione della causa al primo giudice.

5.1. Ed invero - come statuito da Cass. n. 24472 del 2015 (Rv. 637559-01), che mette conto di espressamente ribadire,

in materia tributaria, nel caso di rettifica delle dichiarazioni dei redditi di una società di capitali (nella specie, una Srl), in cui i soci hanno optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell' art. 116 del D.P.R. n. 917 del 1986 , con conseguente automatica imputazione dei redditi sociali a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ex art. 14 del D.Lgs. n. 546 del 1992 nei confronti di tutti i soci e della società, sicché il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio.

Gli atti di causa - previa, pronunciandosi su ricorso, cassazione senza rinvio della sentenza impugnata nel fascicolo che ne occupa - vanno rimessi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano.

L'allora CTP di Milano era infatti il giudice impugnatoriamente adito da Ca'Sa Srl

A fronte di ciò, non v'è necessità di determinare il giudice competente ex art. 382 , comma 2, cod. proc. civ., non ricorrendo l'ipotesi tipizzata di cassazione "per violazione delle norme sulla competenza", tanto più che la sentenza impugnata (a differenza di quanto sostenuto nei primi due motivi di ricorso) sebbene in motivazione abbia ritenuto l'incompetenza (anche) del "Giudice adito", in realtà ha affermato la nullità assoluta dell'avviso per violazione delle regole sulla competenza territoriale - a sua volta ritenuta inderogabile e perciò rilevabile d'ufficio -

dell'articolazione amministrativa emittente: pertanto, nella sentenza impugnata, l'incompetenza del plesso giurisdizionale innanzi al quale è stata radicata la lite costituisce una conseguenza "argomentativa" dell'incompetenza dell'articolazione amministrativa, sì da escludersi che la CTR abbia pronunciato "ultra petita" sull'incompetenza del "Giudice adito", tant'è che una tale pronuncia non è contenuta in dispositivo.

Nondimeno, l'individuazione della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano è coerente (in conformità a quanto rilevato nel terzo motivo, meritevole di prospettiva condivisione) con il dato che Ca'Sagredo Real Estate Srl aveva sede legale in Milano, ivi radicandosi dunque la competenza dell'ufficio ex art. 31 D.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui competente è l'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione. L'art. 58, comma 3, del medesimo D.P.R. individua il domicilio fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche nel comune in cui si trova la sede legale, solo "in mancanza" della quale affiora il criterio, meramente sussidiario, della sede amministrativa, ragion per cui la sede legale costituisce l'unico criterio rilevante per il radicamento della competenza (cfr., per una recente applicazione, Cass. n. 16487 del 2020), senza che incomba all'ufficio di effettuare valutazioni, oltretutto preliminari rispetto alla consistenza degli addebiti, sull'effettività o meno della stessa, assistita da una presunzione di corrispondenza alla realtà delle pubbliche emergenze.

In contrario non rileva la giurisprudenza penale a termini del quale, "in tema di reati tributari, la competenza territoriale per i delitti in materia di dichiarazione riguardanti le imposte relative alle persone giuridiche, si determina con riferimento al luogo in cui queste ultime hanno il domicilio fiscale, e che, di regola, coincide con quello della sede legale, ma che, qualora questa risulta avere carattere meramente fittizio, corrisponde al luogo in cui si trova la sede effettiva dell'ente" (Cass. pen., Sez. 3, n. 20504 del 2014 e n. 27606 del 2020): per un verso, detta giurisprudenza si adegua alla regola civilistica, che espressamente conferma, a mente del luogo di normale consumazione dei reati dichiarativi, coincidente, in linea di principio, con la sede legale, per il fatto che questa rappresenta, non il centro decisionale dell'ente, quanto piuttosto lo spazio di operatività di chi agisce per esso; per altro verso, l'eccezionale - in caso di fittizietà della sede legale - rilevanza di quella effettiva (che può, ma anche non, coincidere con l'amministrativa) si giustifica alla stregua di logiche tutte interne al diritto penale, per le quali il reato si consuma nel luogo di perfezionamento della condotta, che costituisce manifestazione, in capo all'agente e non all'ente, della violazione punibile: logiche inestensibili all'ambito tributario, il quale non ha riguardo alla condotta della persona fisica che agisce per l'ente, ma si focalizza sull'imputazione all'ente in sé - individuato (anche) attraverso la sede siccome resa nota all'esterno o mediante la qualifica di sede legale o, in mancanza, mediante l'operatività di quella amministrativa - della responsabilità per i debiti d'imposta.

Nella specie, in dipendenza dalla sede legale di Ca'Sagredo Real Estate Srl in Milano, l'ufficio competente, in difetto di determinazione dell'amministrazione ex art. 59 D.P.R. n. 600 del 1973, non avrebbe potuto essere che quello meneghino, senza che ciò configga con il fatto che le indagini sono state condotte dalla G.d.F. di Bolzano: invero, "gli accessi, le ispezioni o le verifiche, che la Guardia di Finanza effettui, anche d'iniziativa, in materia d'I.V.A. in collaborazione con gli Uffici tributari, ai sensi dell' art. 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (e successive modificazioni),

non sono soggetti alle delimitazioni di competenza territoriale poste per gli organi dell'amministrazione finanziaria e, pertanto, sono utilizzabili a fini fiscali ancorché provengano da reparti di stanza in località diverse dalla sede dell'ufficio competente sul rapporto d'imposta" (Cass. n. 90 del 2015).

P.Q.M. Dato atto della riunione del fascicolo 28306 del 2016 al fascicolo 23546 del 2016.

- nel fascicolo 23546 del 2016,

pronunciando su ricorso, cassa senza rinvio la sentenza impugnata perché la causa non poteva essere proposta, dichiarando inammissibile il ricorso introduttivo del giudizio; per l'effetto, compensa tra le parti le spese relative ai gradi di merito e condanna A.A. a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese del presente grado di giudizio, liquidate in Euro 18.000, oltre spese prenotate a debito;

- nel fascicolo 28306 del 2016,

pronunciando su ricorso, cassa senza rinvio la sentenza impugnata, rimettendo la causa alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano per la celebrazione del giudizio e per la regolazione delle spese, comprese quelle del presente grado

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza