

Sentenza del 15/01/2025 n. 938 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

1. A seguito di verifica fiscale e di processo verbale di constatazione da parte della G.d.F., l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale I di Roma emetteva nei confronti della società T.2001 Srl avviso di accertamento n. (Omissis), con il quale accertava, ai sensi dell' art. 39 , comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , per l'anno 2008, un maggior reddito di Euro 35.050,00, con conseguente rideterminazione delle imposte IRES, IRAP ed IVA, ed applicazioni di sanzioni ed interessi.

L'avviso di accertamento in questione veniva notificato a A.A., ritenuto amministratore di fatto della società medesima.

1.1. Avverso tale avviso di accertamento A.A. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, eccependo la carenza della qualità di amministratore di fatto (come già riconosciuta da altra sentenza della C.T.P. per altra annualità - la n. 191/01/2013, depositata il 26 marzo 2013 - passata in giudicato) e l'inesistenza della notificazione dell'atto impositivo per cessazione della T.2001 Srl a causa del decesso dell'unico socio e amministratore B.B..

Con sentenza n. 5040/52/2014, depositata l'11 marzo 2014, la C.T.P. di Roma rigettava il ricorso, ritenendo che, in base alla sentenza n. 191/01/2013 della stessa Commissione, passata in giudicato e relativa all'anno d'imposta 2006, questi fosse un mero "conoscente" dell'atto, e quindi non legittimato ad impugnare l'atto impositivo nei confronti della società.

1.2. Interposto gravame sia dall'Agenzia delle Entrate che da A.A., la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 5695/14/2015, pronunciata il 13 ottobre 2015 e depositata in segreteria il 29 ottobre 2015, accoglieva l'appello proposto dal contribuente, annullando l'atto impositivo impugnato, e rigettava l'appello dell'Ufficio, compensando le spese.

1.3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di tre motivi (ricorso notificato il 3 maggio 2016, e rubricato con n. 10730/2016 R.G.).

A.A. resiste con controricorso.

2. Sulla base della medesima verifica fiscale, l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale I di Roma emetteva nei confronti della società T.2001 Srl ulteriore avviso di accertamento n. (Omissis), con il quale accertava, ai sensi dell' art. 39 , comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 , per

l'anno 2007, un maggior reddito di Euro 1.247.003,00, con conseguente rideterminazione delle imposte IRES, IRAP ed IVA, ed applicazioni di sanzioni ed interessi.

Anche tale avviso di accertamento in questione veniva notificato a A.A., ritenuto amministratore di fatto della società medesima.

2.2. Avverso tale avviso di accertamento A.A. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, eccependo anche in questo caso la carenza della qualità di amministratore di fatto (come già riconosciuta da altra sentenza della C.T.P. per altra annualità - la n. 191/01/2013 - passata in giudicato) e l'inesistenza della notificazione dell'atto impositivo per cessazione della T.2001 Srl a causa del decesso dell'unico socio e amministratore B.B.

Con sentenza n. 5039/52/2014, depositata l'11 marzo 2014, la C.T.P. di Roma rigettava il ricorso, ritenendo che, in base alla sentenza n. 191/01/2013 della stessa Commissione, passata in giudicato e relativa all'anno d'imposta 2006, questi fosse un mero "conoscente" dell'atto, e quindi non legittimato ad impugnare l'atto impositivo nei confronti della società.

2.3. Interposto gravame sia dall'Agenzia delle Entrate che da A.A., la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 5694/14/2015, pronunciata il 13 ottobre 2015 e depositata in segreteria il 29 ottobre 2015, accoglieva l'appello proposto dal contribuente, annullando l'atto impositivo impugnato, e rigettava l'appello dell'Ufficio, compensando le spese.

2.4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di tre motivi (ricorso notificato il 3 maggio 2016, e rubricato con il n. 10731/2016 R.G.).

A.A. resiste con controricorso.

3. Con decreto presidenziale del 6 giugno 2024 veniva fissata per la trattazione e discussione dei ricorsi l'udienza pubblica del 3 ottobre 2024, ai sensi dell' art. 375 , comma 1, c.p.c.

All'udienza suddetta sono comparsi i procuratori delle parti che hanno concluso come da verbale in atti.

Il Pubblico Ministero ha concluso chiedendo l'accoglimento del secondo motivo di ricorso, assorbito il resto.

Ragioni della decisione

1. Preliminarmente, deve essere disposta la riunione dei ricorsi n. 10730/2016 e n. 10731/2016 R.G., per ragioni di connessione soggettiva e parzialmente oggettiva.

2. Ricorso n. 10730/2016 R.G.: Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a tre motivi.

2.1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate eccepisce violazione e falsa applicazione dell' art. 81 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, num. 4), dello stesso codice.

Deduce, in particolare, l'Ufficio che, non avendo il A.A. dichiarato di agire in rappresentanza della società, né in qualità di socio, ma avendo affermato di agire in proprio, all'esclusivo fine di

vedere dichiarata la propria carenza di legittimazione passiva, egli non sarebbe stato legittimato a richiedere l'annullamento dell'atto impositivo, emesso nei confronti del diverso soggetto costituito dalla T.2001 Srl, per difetto di legitimatio ad causam.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso si eccepisce violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3), c.p.c.

Deduce, in particolare, l'Agenzia delle Entrate che, pur essendo passata in giudicato la sentenza della C.T.P. di Roma n. 191/01/2013, con la quale era stata esclusa la qualifica di amministratore di fatto della società in capo a A.A. per l'anno 2006, tale circostanza riguardava, per l'appunto, tale annualità, e non poteva estendersi ad altre annualità successive, trattandosi di circostanza non "permanente", ma che poteva variare di anno in anno.

2.3. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate eccepisce l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, num. 5), c.p.c.

Deduce, in particolare, che la C.T.R. avrebbe omesso l'esame di una serie di elementi, idonei a dimostrare la qualità di amministratore di fatto della T.2001 Srl in capo alla persona di A.A., quali:

- a) il fatto che presso la sede legale dichiarata in Roma, (Omissis), la società era risultata sconosciuta;
- b) il fatto che il legale rappresentante risultante in atti, tale B.B., era un detenuto nel carcere di (Omissis), ed aveva dichiarato di non possedere documenti afferenti alla società;
- c) B.B. ed C.C., formalmente amministratore e rappresentante della T.2001 Srl, non avevano mai avuto accesso al conto corrente utilizzato dalla società per lo svolgimento della relativa attività;
- d) il predetto conto corrente era stato acceso, estinto e movimentato dal solo A.A.

3. Ricorso n. 10731/2016 R.G.: Anche il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a tre motivi.

3.1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate eccepisce violazione e falsa applicazione dell' art. 81 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, num. 4), dello stesso codice.

Deduce, in particolare, l'Ufficio che, non avendo il A.A. dichiarato di agire in rappresentanza della società, né in qualità di socio, ma avendo affermato di agire in proprio, all'esclusivo fine di vedere dichiarata la propria carenza di legittimazione passiva, egli non sarebbe stato legittimato a richiedere l'annullamento dell'atto impositivo, emesso nei confronti del diverso soggetto costituito dalla T.2001 Srl, per difetto di legitimatio ad causam.

3.2. Con il secondo motivo di ricorso si eccepisce violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, l'Agenzia delle Entrate che, pur essendo passata in giudicato la sentenza della C.T.P. di Roma n. 191/01/2013, con la quale era stata esclusa la qualifica di amministratore

di fatto della società in capo a A.A. per l'anno 2006, tale circostanza riguardava, per l'appunto, tale annualità, e non poteva estendersi ad altre annualità successive, trattandosi di circostanza non "permanente", ma che poteva variare di anno in anno.

3.3. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate eccepisce l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, num. 5), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che la C.T.R. avrebbe omesso l'esame di una serie di elementi, idonei a dimostrare la qualità di amministratore di fatto della T.2001 Srl in capo alla persona di A.A., quali:

a) il fatto che presso la sede legale dichiarata in Roma, (Omissis), la società era risultata sconosciuta;

b) il fatto che il legale rappresentante risultante in atti, tale B.B., era un detenuto nel carcere di (Omissis), ed aveva dichiarato di non possedere documenti afferenti alla società;

c) B.B. ed C.C., formalmente amministratore e rappresentante della T.2001 Srl, non avevano mai avuto accesso al conto corrente utilizzato dalla società per lo svolgimento della relativa attività;

d) il predetto conto corrente era stato acceso, estinto e movimentato dal solo A.A..

4. Così delineati i motivi di ricorso, deve, in via pregiudiziale in rito, essere esaminata l'eccezione di giudicato sollevata dalla difesa di A.A. in controricorso in entrambi i giudizi.

4.1. In particolare la parte privata deduce che le sentenze qui impugnate (n. 5695/14/2015 e n. 5694/14/2015, depositate il 29 ottobre 2015) hanno messo capo ai giudizi di appello avverso le sentenze n. 5040/52/2014 e n. 5039/52/2014, pronunciate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma il 31 gennaio 2014, e depositate in segreteria l'11 marzo 2014.

Rileva il controricorrente, tuttavia, che le due sentenze di primo grado sono state contestualmente impugnate dall'Agenzia delle Entrate e dal A.A., e ciò ha dato luogo a distinti procedimenti non riuniti a quelli conclusi con le sentenze qui impugnate; questi altri procedimenti sono stati definiti con sentenze depositate in modo coevo, ma con una numerazione successiva (n. 5697/14/2015 e n. 5696/14/2015, depositate il 29 ottobre 2015) a quelle qui gravate (n. 5695/14/2015 e n. 5694/14/2015).

Orbene, poiché le sentenze n. 5697/14/2015 e n. 5696/14/2015 non sono state impugnate, da tanto la parte privata ricava la formazione di un giudicato ostativo alla delibazione delle presenti impugnazioni.

In linea generale, va rilevato che la violazione del disposto di cui all' art. 335 c.p.c., applicabile anche al rito tributario in virtù del rinvio contenuto nell' articolo 49 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - che prevede l'obbligo della riunione di tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza - comporta che la decisione sulla prima impugnazione renda improcedibile la seconda. Infatti, tale principio risulta in tesi applicabile alla soggetta materia, essendosi in presenza di impugnazioni pienamente rituali, per tali intendendosi -

indipendentemente dalla formale statuizione che le riguarda - quelle idonee a fondare il poterdovere del giudice di rendere una pronunzia sul merito delle medesime, in relazione alle quali è ravvisabile l'esigenza di evitare una frammentazione del giudizio, che il combinato disposto degli artt. 333 e 335 c.p.c. mira a prevenire (Cass. 29 maggio 2014 n. 12038 ; Cass. 11 aprile 2016, n. 7096).

Pertanto, secondo parte controricorrente, la C.T.R. avrebbe violato tale regola procedurale, statuendo nel merito anche per la seconda impugnazione.

Sempre in linea con detta impostazione difensiva deve concludersi che tale vizio si tradurrebbe, more solito ex art. 161 cod. proc. civ., in motivo di impugnazione, pena la formazione del giudicato sulle seconde sentenze: la n. 5697/14/2015 e la n. 5696/14/2015. Altrimenti detto, tale effetto non risulterebbe precluso dalla in tesi dovuta improcedibilità, che non è in questa sede rilevabile, potendo, anzi dovendo, essa, appunto, essere fatta valere come motivo di impugnazione avverso la cennata seconda sentenza.

Di qui il rilievo, formulato dal controricorrente, dell'intervenuto giudicato sulle impugnative delle sentenze n. 5040/52/2014 e n. 5039/52/2014, emesse dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che sarebbe ostativo a ogni ulteriore delibazione delle presenti controversie concernenti l'impugnativa avverso gli avvisi di accertamento n. (Omissis) e n. (Omissis).

In particolare, nel giudizio n. 10730/2016 R.G., riguardante la sentenza n. 5695/14/2015, il controricorrente ha eccepito il giudicato formatosi con la sentenza n. 5697/14/2015;

nel giudizio n. 10731/2016, riguardante la sentenza n. 5694/14/2015, il controricorrente ha eccepito il giudicato formatori con la sentenza n. 5696/14/2015.

Il Pubblico Ministero ha ritenuto infondata l'eccezione di giudicato, in quanto le due coppie di sentenze riguarderebbero un oggetto differente l'una dall'altra.

Deporrebbe in tal senso la lettura dell'incipit delle suddette coppie sentenze, che per il resto sono del tutto identiche. Infatti, l'iter motivatorio delle due coppie di sentenze testualmente riguarderebbe, per ciascuna coppia - sebbene l'intestazione riporti diversamente - due avvisi di accertamento diversi.

In particolare, con riferimento alla sentenza n. 5695/14/2015, essa riguarda l'avviso di accertamento n. (Omissis), mentre la sentenza eccepita ai fini del giudicato, n. 5697/14/2015, riguarderebbe l'avviso di accertamento n. (Omissis); allo stesso modo, la sentenza n. 5694/14/2015 riguarda l'avviso di accertamento n. (Omissis), mentre la sentenza n. 5696/14/2015, eccepita ai fini del giudicato, riguarderebbe l'avviso di accertamento n. (Omissis).

Deve tuttavia rilevarsi che è pur vero che il controricorrente ha eccepito il giudicato richiamando sentenze della C.T.R. (la n. 5697/14/2015 e n. 5696/14/2015) che riguardano avvisi di accertamento diversi rispetto alle sentenze per le quali l'eccezione è stata formulata.

Tuttavia, al di là delle incongruenze esistenti negli "abbinamenti" tra intestazione e motivazione, deve rilevarsi che, con riferimento alla sentenza n. 5695/14/2015, vi è altra sentenza (la n.

5696/14/2015, utilizzata per la medesima eccezione rispetto alla sentenza n. 5694/14/2015 impugnata nell'altro giudizio n. 10731/2016 R.G.) che - come si evince dalla relativa motivazione - riguarda invece proprio lo stesso accertamento impugnato in questo giudizio, e cioè il n. (Omissis).

Lo stesso avviene per la sentenza n. 5694/14/2015, impugnata nel giudizio n. 10731/2016 R.G., con la sentenza della C.T.R. n. 5697/14/2015: entrambi i giudizi riguardano l'avviso di accertamento n. (Omissis).

In pratica, quindi, è sicuro che per ogni avviso di accertamento, e per ogni appello avverso le sentenze della C.T.P. n. 5039/52/2014 e 5040/52/2014, siano state emesse due sentenze, sulla base di due separate impugnazioni, l'una dell'Agenzia delle Entrate e l'altra di A.A., con due giudizi rimasti separati.

Ora, l'Agenzia delle Entrate ha impugnato soltanto le sentenze n. 5695/14/2015 (giudizio n. 10730/2016 R.G.) e 5694/14/2015 (giudizio n. 10731/2016), in cui vi è stato l'accoglimento dell'appello proposto da A.A., ed il conseguente annullamento dell'atto impugnato, nonché il rigetto dell'appello principale proposto dall'Ufficio.

Nelle sentenze n. 5696/14/2015 e n. 5697/14/2015 (riguardanti gli stessi avvisi di accertamento, rispettivamente, delle sentenze n. 5695/14/2015 e n. 5694/14/2015), invece, la C.T.R. si limita a rigettare l'appello dell'Ufficio.

Orbene, gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate avverso le decisioni di primo grado che rigettavano il ricorso del A.A. erano stati proposti in via cautelativa, ritenendosi ambigua la formula utilizzata dalla C.T.P. per motivare il rigetto del ricorso originario; in particolare, nei suoi atti di appello l'Ufficio sostiene che il giudicato formatosi per l'anno 2006, con la sentenza della C.T.P. di Roma n. 191/01/2013, riguardava l'anno 2006, e non poteva riguardare le altre annualità; inoltre, la sentenza suddetta si basava sull'assunto che il procedimento penale instaurato nei confronti di A.A. si fosse concluso con decreto di archiviazione reso in data 7 giugno 2012, mentre risultava che lo stesso era stato rinviato a giudizio con decreto del G.I.P. presso il Tribunale di Civitavecchia del 5 giugno 2013. Nei suoi atti di appello, pertanto, l'Agenzia delle Entrate chiedeva che fosse riconosciuta la legittimazione passiva di A.A. dinanzi alle pretese erariali, e che comunque fosse confermato il rigetto dei ricorsi proposti in primo grado da A.A., sia pure con motivazioni differenti; A.A., invece, con i suoi atti di appello chiedeva che, in riforma delle sentenze di primo grado, fossero accolti i ricorsi proposti dinanzi alla C.T.P. avverso gli avvisi di accertamento in oggetto, e che quindi i suddetti avvisi fossero annullati.

Orbene, occorre partire dal fatto che le due impugnazioni proposte dinanzi a questa Corte (ricorsi nn. 10730/2016 R.G. e 10731/2016 R.G.) riguardano soltanto la statuizione sull'accoglimento dell'appello proposto da A.A.; tale circostanza esclude comunque la rilevanza del giudicato, dovendosi applicare il principio, già espresso da questa Corte, secondo il quale "l'inosservanza, da parte del giudice di appello, dell'obbligo di riunire, in un unico procedimento, i gravami proposti separatamente contro la medesima sentenza non spiega effetti quando, malgrado la formale mancanza di un provvedimento di riunione, dette impugnazioni abbiano sostanzialmente avuto uno svolgimento unitario in quanto - come nella specie - chiamate alla

stessa udienza, nonché contestualmente discusse e decise dallo stesso collegio con il medesimo relatore, così restandosi nell'ambito della mera redazione separata di due pronunce per una decisione di tipo unitario (salva, poi, la facoltà di riunione dei ricorsi che siano stati proposti contro di esse). La decisione di una delle impugnazioni non precedentemente riunite, inoltre, non determina l'improcedibilità delle altre, sempre che non si venga a formare il giudicato sulle questioni investite da queste ultime, dovendosi attribuire prevalenza - in difetto di previsioni sanzionatorie da parte dell' art. 335 c.p.c. - alle esigenze di tutela del soggetto che ha proposto l'impugnazione, rispetto a quelle dell'economica processuale e della teorica armonia dei giudicati" (Cass. 12 ottobre 2016, n. 20514 ; negli stessi termini Cass. 17 novembre 2022, n. 33851).

Nel caso di specie, con le decisioni non impugnate e passate in giudicato (n. 5696/14/2015 e n. 5697/14/2015) la C.T.R. si limita a rigettare gli appelli dell'Ufficio avverso le decisioni di primo grado che avevano rigettato i ricorsi originari del A.A. (appelli proposti in via cautelativa e finalizzati ad ottenere un rigetto dei ricorsi originari proposti dal contribuente per motivi diversi, rispetto al rigetto dei degli stessi ricorsi già operato dalla C.T.P.), mentre le decisioni impugnate dall'Ufficio con i ricorsi in esame riguardano una questione diversa ed ulteriore, e cioè l'accoglimento degli appelli proposti da A.A., ed il conseguente annullamento degli atti impositivi; da ciò deriva che non vi è coincidenza nelle decisioni, in quanto, in particolare, sulla questione specifica della validità e legittimità degli atti impositivi, oggetto dei ricorsi originari e dei successivi atti di appello proposti da A.A., non si è formato il giudicato.

Consegue dunque il rigetto della eccezione di giudicato in questione.

5. Passando quindi ora ad esaminare i motivi di ricorso, osserva la Corte quanto segue.

5.1. Il primo motivo di entrambi i ricorsi (da esaminare congiuntamente, in quanto perfettamente sovrapponibili) è fondato, con carattere assorbente per gli altri motivi.

È pacifico che A.A. abbia agito in proprio, e non quale legale rappresentante della società T.2001 Srl.

Gli avvisi di accertamento impugnati gli erano stati notificati "per conoscenza", ma egli, nel proporre le relative impugnazioni, non ha mai speso il nome della società, per cui erroneamente la C.T.R. ha riformato la sentenza di primo grado (che aveva rigettato il ricorso, proprio sul presupposto del difetto di legittimazione ad impugnare l'avviso), accogliendo l'appello ed annullando l'atto, proprio sulla base dell'assenza della qualità di amministratore di fatto (il che avrebbe dovuto allora condurre all'inammissibilità dell'appello).

Appare, al contrario, inequivocabile che il A.A. ha inteso agire in nome proprio, e non della società, né nella qualità di socio; conseguentemente, egli non era legittimato a richiedere l'annullamento degli avvisi di accertamento emessi nei confronti di un soggetto diverso, e cioè la T.2001 Srl, rispetto alla quale egli si è protestato costantemente estraneo.

Conseguentemente, sussiste la lamentata violazione dell' art. 81 c.p.c., denunciata dalla ricorrente Agenzia, posto che il A.A. non era legittimato a far valere in nome proprio un diritto

altrui, ed era quindi privo di legitimatio ad causam rispetto all'impugnativa degli avvisi di accertamento in esame.

Consegue l'accoglimento del primo motivo di entrambi i ricorsi.

Dato il carattere assorbente di tale accoglimento, entrambe le sentenze vanno quindi cassate, e le cause possono essere quindi decise nel merito, con la declaratoria di inammissibilità dei ricorsi originari proposti in primo grado.

6. I restanti motivi restano assorbiti.

7. Le spese di giudizio seguono la soccombenza del controricorrente, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Spese compensate per i gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte dispone la riunione del ricorso n. 10731/2016 R.G. al ricorso n. 10730/2016 R.G.

Accoglie il primo motivo di entrambi i ricorsi, dichiara assorbiti gli altri motivi, cassa le sentenze impugnate e, decidendo nel merito, dichiara inammissibili i ricorsi originari proposti in primo grado da A.A.

Condanna A.A. alla rifusione, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente grado di giudizio, che si liquidano in Euro 18.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Spese compensate per i gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 3 ottobre 2024.

Depositato in Cancelleria il 15 gennaio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza