

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Dott. NAPOLITANO Lucio - Presidente

Dott. DE ROSA Maria Luisa - Consigliere

Dott. CIAFARDINI Luciano – Consigliere Rel.

Dott. CRIVELLI Alberto - Consigliere

Dott. ROSETTI Riccardo - Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22331/2016 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, nei cui uffici domicilia in Roma, alla via Dei Portoghesi, n. 12

- ricorrente -

Contro

_____ rappresentata e difesa dagli Avvocati _____

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia - sez. staccata di Lecce, depositata il 15 marzo 2016, n. 680/2016;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'11 settembre 2024 dal Consigliere Luciano Ciafardini;

Svolgimento del processo

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa si apprende che _____ aveva ricevuto la notifica di un avviso di accertamento per l'anno (Omissis), con il quale l'Agenzia delle entrate gli aveva imputato la percezione di utili extra contabili non dichiarati, per la partecipazione, nella misura del 40 per cento, alla Srl _____, società a ristretta base.

L'avviso diveniva definitivo, per mancata impugnazione della sentenza sfavorevole emessa dalla CTP di Brindisi su ricorso della contribuente.

Sulla base di tale accertamento definitivo, veniva iscritta al ruolo la somma di Euro 35.962,43, pari a 2/3 delle maggiori imposte accertate, e quindi veniva notificata la relativa cartella di pagamento.

2. La _____ proponeva ricorso contro la cartella di pagamento, deducendo che, nei confronti della società _____, l'avviso di accertamento di maggiori utili extracontabili era stato parzialmente annullato dalla CTP di Brindisi, sicché su tale base chiedeva quantomeno la riduzione della somma dovuta.

3. La CTP di Brindisi dichiarava inammissibile il ricorso, sostenendo che la cartella poteva essere opposta solo per vizi propri, nella specie non denunciati.

4. Proponeva appello la contribuente, sostenendo che l'Agenzia delle entrate non poteva vantare pretese superiori a quelle effettivamente dovute e che si doveva attendere la decisione sull'appello proposto dall'Agenzia delle entrate contro la sentenza che aveva parzialmente annullato l'accertamento nei confronti della società.

5. La CTR accoglieva l'appello, ritenendo che il ruolo formato e notificato alla contribuente, pur dovendosi considerare legittimo perché fondato su una sentenza sfavorevole non impugnata da quest'ultima, si basava però su una pretesa rivelatasi sostanzialmente non fondata (almeno in parte).

Affermavano i giudici d'appello che "bene avrebbe fatto l'ufficio a fare giustizia sostanziale secondo il principio di collaborazione e buona fede" e, dunque, "a tenere conto dell'istanza di annullamento in autotutela, presentata dalla ricorrente (ignorata dall'ufficio) volta ad annullare o quantomeno a rideterminare il quantum preteso".

La CTR riformava quindi l'impugnata sentenza e compensava le spese di lite.

6. Contro tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

7. _____ resiste con controricorso, illustrato da successiva memoria.

Motivi della decisione

1. In via preliminare, va dato atto della tardività del controricorso. A fronte della notifica del ricorso, avvenuta, al più tardi, in data 3 ottobre 2016, il controricorso risulta spedito il 21 novembre 2016 (e ricevuto il 23 novembre 2016), oltre i quaranta giorni risultanti dal combinato disposto degli artt. 369 e 370 c.p.c. Ne consegue che deve anche essere considerata inammissibile la memoria illustrativa depositata dalla resistente.

2. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 14 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Osserva la ricorrente che la cartella di pagamento contiene iscrizioni a ruolo effettuate ai sensi dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992, a seguito della sentenza della commissione tributaria provinciale di Brindisi, che aveva dichiarato inammissibile il ricorso proposto dalla _____ contro l'avviso di accertamento notificato per l'anno d'imposta _____, divenuto definitivo per mancata impugnazione da parte della contribuente. Deduce, quindi, che il fondamento della pretesa tributaria non è l'accertamento (ancora sub iudice) nei confronti della società _____, quanto piuttosto l'avviso di accertamento emesso nei confronti della _____, da considerarsi autonomo e indipendente rispetto al primo.

2. Con il secondo motivo di ricorso, sempre proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si denuncia violazione degli artt. 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 19 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Secondo la ricorrente, la cartella di pagamento oggetto di controversia avrebbe potuto essere impugnata solo per vizi propri, visto che l'accertamento emesso nei confronti della contribuente era stato ritualmente notificato ed impugnato nell'ambito di un giudizio conclusosi con una declaratoria di inammissibilità, passata in giudicato, sicché legittimamente era stata emessa la relativa cartella di pagamento e nessuna influenza avrebbe potuto spiegare l'esito del ricorso relativo all'accertamento nei confronti della società, stante l'autonomia dei singoli giudizi.

3. I due motivi, che possono essere trattati congiuntamente, non sono fondati.

4. L'art. 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992 disciplina la riscossione frazionata del tributo controverso in relazione alla progressione dei diversi gradi di giudizio, trovando applicazione nella fase post decisum, e dispone: "Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio... il tributo... deve essere pagato: a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione regionale; c-bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione".

Nel caso di specie, il giudizio doveva considerarsi definito con la mancata impugnazione della sentenza della CTP di Brindisi, che aveva dichiarato inammissibile - per tardività della costituzione in giudizio - il ricorso proposto dalla contribuente, in qualità di socia al 40% della _____, sicché l'Agenzia delle entrate avrebbe potuto far iscrivere a ruolo l'intero importo delle maggiori imposte accertate.

Se l'Agenzia delle entrate ha optato per l'iscrizione a ruolo dei soli due terzi della maggiore imposta ormai già definitivamente accertata, ciò è avvenuto, evidentemente, per la pendenza dell'appello proposto dall'ufficio finanziario nei confronti della sentenza della medesima CTP di Brindisi, che aveva invece accolto il ricorso proposto dalla società _____ e annullato parzialmente l'accertamento operato nei confronti della società e che costituiva il presupposto dell'accertamento operato nei confronti della socia _____.

5. La giurisprudenza di legittimità, sul punto, è ferma nel riconoscere l'efficacia riflessa del giudicato formatosi nel giudizio intercorso tra l'Agenzia delle entrate e la società, con cui sia stata accertata la insussistenza di utili extracontabili della medesima, in quanto detto accertamento negativo rimuove il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dai soci (Sez. 6-5, Ordinanza n. 40844 del 20/12/2021, in motivazione): l'accertamento nei confronti della società, infatti, costituisce l'antecedente logico-giuridico non solo nelle ipotesi di controversie su contestazioni di utili extracontabili, ma in tutti i casi di contestazione rivolti alla compagine sociale relativi ai maggiori redditi derivanti da ricavi non dichiarati o da costi non sostenuti (Sez. 5, Ordinanza n. 1574 del 26/01/2021 - Rv. 660244-01).

6. Ne deriva che, se l'accertamento negativo dell'utile extracontabile della società esclude la presunzione di maggior utile per il socio, la sentenza che, come nel caso in esame, riduca l'utile extrabilancio dell'ente rispetto a quello accertato in via presuntiva dall'amministrazione finanziaria comporta la riduzione in pari misura percentuale del maggior reddito da partecipazione accertato nei confronti dei soci.

7. La CTR ha fatto buon governo dei principi generali appena enunciati.

7.1. È vero, infatti, che la cartella di pagamento per cui è causa è stata legittimamente emessa e notificata a seguito dell'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio dei due terzi dell'imposta accertata come dovuta dalla contribuente.

7.2. Quando però intervenga una sentenza del giudice tributario, anche non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte l'atto da cui dipende la pretesa fiscale nei confronti del contribuente, l'ente impositore, così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento, ha l'obbligo di agire in conformità della statuizione giudiziale, sia ove l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata (Sez. Un., 13 gennaio 2017, n. 758).

Può aggiungersi, peraltro, che, nonostante l'inammissibilità della memoria illustrativa depositata dalla resistente, è possibile rilevare d'ufficio - facendo ricorso a strumenti informatici e banche dati elettroniche (Sez. 2, Sentenza n. 29923 del 30/12/2020, Rv. 660119-01) - il giudicato esterno formatosi a seguito di una sentenza della Corte di cassazione, perché i principi costituzionali del giusto processo e della sua ragionevole durata impongono al giudice di rilevare d'ufficio, anche in sede di legittimità, tale giudicato, anche prescindendo da eventuali allegazioni in tal senso delle parti, purché risulti dall'esame dei rispettivi scritti difensivi, come nella specie, che esse abbiano avuto piena conoscenza della pendenza di altro giudizio (Sez. L, Sentenza n. 6102 del 17/03/2014, Rv. 630607-01).

Nel caso di specie, risulta che questa Corte, con ordinanza n. 35602 del 20 dicembre 2023, ha rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate contro la decisione della CTR favorevole alla _____ Srl proprio per l'anno d'imposta _____.

8. L'iscrizione provvisoria a ruolo, ai sensi dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992 deve perciò ritenersi incisa da tali decisioni, e ciò indipendentemente dalla impugnazione del ruolo stesso o dall'intervenuto pagamento della somma iscritta a ruolo, in considerazione dell'effetto espansivo esterno della sentenza di riforma ai sensi dell'art. 336 c.p.c., comma 2 ("la riforma o la cassazione estende i suoi effetti ai provvedimenti e agli atti dipendenti dalla sentenza riformata o cassata").

In conseguenza della riforma, quindi, vengono meno gli effetti esecutivi della sentenza pur realizzati mediante un atto diverso, quale l'iscrizione a ruolo del tributo ex art. 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (Sez. 5, 28/11/2018, n. 30775), con conseguente influenza anche sulla cartella di pagamento, in considerazione della modifica dell'obbligazione che ne è alla base (Sez. 5, Ordinanza n. 33425 del 30/11/2023, Rv. 669593-02; Sez. 5, Sentenza n. 32187 del 10/12/2019, Rv. 656029-01).

9. Ne deriva che correttamente la CTR ha accolto l'appello della contribuente contro la sentenza che aveva rigettato il ricorso contro la cartella di pagamento notificatale, disponendo che il reddito da partecipazione ad essa imputato, e la conseguente ripresa fiscale, dovessero essere ricalcolate sulla base di quanto deciso in relazione alla società _____.

10. Il ricorso va dunque rigettato.

11. Nulla per le spese, in considerazione della rilevata tardività del controricorso.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Ai sensi dell'art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto che non sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso.

Conclusione

Così deciso, in Roma, l'11 settembre 2024.

Depositata in Cancelleria il 20 settembre 2024.