

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GIUDICEPIETRO Andreina - Presidente -

Dott. LENOCI Valentino - Consigliere -

Dott. LA TORRE Maria Enza - rel. Consigliere -

Dott. ANGARANO Rosanna - Consigliere -

Dott. LA BATTAGLIA Luigi - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso Rg. n. 2220-2016 proposto da:

(Omissis) srl in liq., in persona del liquidatore e legale rappresentante pro tempore, rappresentata dall'Avv. Giuseppe La Spina, te dall'Avv. Elisabetta Nardone ed elettivamente domiciliata presso il suo studio in Roma Piazza Cola di Rienzo, 92, come da procura in atti studio Avv. Elisabetta Nardono;

- ricorrente -

contro

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

- controricorrente -

AVVERSO la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del dell'Umbria, n. 569/3/2015, dep. 2.11.2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 8 febbraio 2023 dalla Dott.ssa Maria Enza La Torre.

Svolgimento del processo

(Omissis) Srl in liq., partecipata al 99% da Umbria olii Spa (azienda di raffinazione di oli vegetali) esercente attività di produzione e commercio di prodotti cosmetici e saponosi ottenuti dall'olio di oliva, ricorre per l'annullamento della sentenza della CTR dell'Umbria, che in controversia su impugnazione del diniego di rimborso per Ires anno 2012 in relazione a istanza di disapplicazione della normativa antielusiva in tema di società di comodo, ha respinto l'appello.

La società aveva presentato istanza di disapplicazione della normativa antielusiva in tema di società di comodo per l'anno 2012, dichiarata inammissibile dall'Ufficio che ha ritenuto che lo stato di liquidazione non costituisse circostanza idonea a giustificare la disapplicazione della disciplina antielusiva in mancanza di prova su ulteriori circostanze (effettività dell'avvio e del perseguimento della procedura liquidatoria, assenza di elementi di segno contrario come il godimento a titolo personale da parte dei soci, di familiari e di terzi).

La società proponeva ricorso alla CTP sostenendo di avere subito un incendio nel 2006 presso il socio Umbria olii Spa detentore del 99% del capitale sociale. La CTP ha dichiarato il difetto di

legittimazione passiva della Direzione provinciale di Perugia e ritenuto l'atto non impugnabile, ex D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19. La CTR ha confermato la mancanza di legittimazione passiva della direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate che non ha concorso ad emanare l'atto impugnato e rigettato l'appello, confermando la non impugnabilità dell'istanza di disapplicazione, che "per la sua intrinseca natura non è annoverabile tra gli atti impugnabili".

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso. La ricorrente deposita memoria.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo si deduce violazione degli artt. 99,100, 101 c.p.c. ex art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4, in quanto il dichiarato difetto di legittimazione passiva, così come confermato dalla CTR è privo di fondamento, dovendosi proporre il ricorso ai fini dell'instaurazione del contraddittorio anche nei confronti della Direzione provinciale pur se non autrice materiale del provvedimento.

2. Col secondo motivo si deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 della L. n. 724 del 1994, art. 30 del D.P.R. n. 600-73, art. 37 bis comma 8 dell'art. 100 c.p.c. ex art. 360 n. 3, n. 4 e n 5 c.p.c. trattandosi contrariamente a quanto statuito dalla CTR di atto impugnabile consistente in un diniego di agevolazione.

3. E' fondato il secondo motivo con assorbimento del primo.

3.1.Costituisce orientamento consolidato di questa Corte (da ultimo Cass. n. 37324/2022) quello secondo cui: "In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben Individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (Cost., artt. 24 e 53) e di buon andamento dell'amministrazione (Cost., art. 97), ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. 28 dicembre 2001, n. 448.

3.2.Ne consegue che il contribuente ha la facoltà, non l'onere di impugnare il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive ex D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, comma 8, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, ma provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario (Cass. n. 17010-12, secondo Cass. n. 8663-11, il diniego disapplicativo è un atto definitivo in sede amministrativa e recettizio con immediata rilevanza esterna, da qualificarsi come un'ipotesi di diniego di agevolazione). Tale principio regolatore (isolatamente disatteso da Cass. n. 5843/2012) si è consolidato nel diritto vivente (es. Cass. n. 20394/12, 335/14, 25281/15, 6200/15 e da ultimo, v. Cass. ord. n. 19962/17) sino ad essere stato ripreso anche in altri contesti fiscali (vedi, in motivazione, sez. un. nn. 7665/16, 19704/15, 12760/15, 649/15, 13451/14; cfr. ex plurimis: Cass. nn. 11397/17, 5723/16, n. 2616/15, 11922/14, 25916/13)" (Cass. 6/10/2017, n. 23469).

3.3.Questa Corte ha confermato l'orientamento sopra illustrato proprio in relazione ad un diniego di disapplicazione di norme antielusive, individuando la sussistenza di un interesse qualificato della società ad impugnare il diniego, in quanto atto potenzialmente lesivo della sua sfera giuridica (Sez. 5, n. 24704 del 03/10/2019); è stata, quindi, riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, esplicitando le concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono, portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinata, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19: sorge,

infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in 4 ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico) (Cass., sez. 5, 5/10/2012, n. 17010; Cass., sez. 5, n. 1898 del 2022). Nel caso di specie il ricorso della contribuente risultava ammissibile e correttamente incardinato, non solo nei confronti dell'Ufficio provinciale ma anche nei confronti della Direzione generale dell'Agenzia delle entrate.

4. Conclusivamente va accolto il secondo motivo del ricorso, dichiarato assorbito il primo; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 8 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 5 aprile 2023