

ESENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986  
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5  
MATERIA TRIBUTARIA



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOMINE DEL POPOLO ITALIANO

18394/04

Oggetto

REGISTRO -  
SOCIETA' OPERAZIONE  
DI RIFIANAMENTO  
PERDITE

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Bruno	Saccucci	Presidente	R.G.N. 6936/02
Dott. Simonetta	Sotgiu	Consigliere	
Dott. Umberto	Atripaldi	Consigliere	Cron. 29258
Dott. Stefano	Bielli	Cons. Rel.	Rep.
Dott. Eugenia	Marigliano	Consigliere	Ud. 21/06/04

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

s.p.a. TNT GLOBAL EXPRESS (già s.p.a. TNT Express Italy), con sede a Milano, in persona dell'amministratore delegato e legale rappresentante Giuseppe Smeriglio, elettivamente domiciliata in Roma, viale Parioli, n. 112, presso lo studio dell'avvocato Giuseppina Bonito, che, unitamente all'avvocato Francesco Bonaccorsi del foro di Milano, la rappresenta e difende in virtù di procura in calce al ricorso;

- **ricorrente** -

**contro**

Amministrazione finanziaria dello Stato - Agenzia delle entrate, registro di Milano atti pubblici, "in persona



del Ministro dell'economia e delle finanze";

**- intime non costituite-**

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 67/44/01 del 5 febbraio 2001, depositata il 13 marzo 2001 e non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 21 giugno 2004 dal relatore cons. Stefano Bielli;

Udito l'avvocato Bonaccorsi;

Udito il P.M., in persona del sostituto Procuratore generale dott. Umberto De Augustinis, che ha concluso per la declaratoria di inammissibilità del ricorso.

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1.- Come da verbale dell'assemblea straordinaria del 30 marzo 1994 (redatto a ministero del notaio in Milano Alberto Degli Esposti, n. rep. 66.664), la s.p.a TNT Express Italy, con sede a Milano e capitale versato di £. 2.500 milioni, preso atto delle perdite di £. 11.738.030.340, deliberava, ai sensi dell'art. 2447 cod.civ.: a) di azzerare il capitale sociale; b) di coprire le residue perdite di £. 9.238.030.340 e di ricostituire il capitale sociale originario (di £. 2.500 milioni), utilizzando: b.1) £. 2.238.030.340 dalla posta di bilancio "riserva futuri aumenti di capitale", già tassata a registro il 7 gennaio 1993; b.2) £. 9.500 milioni, versate nelle casse sociali, mediante bonifici, nella data della delibera.

Dopo la registrazione a tassa fissa di £. 150.000 (in data 7 aprile 1994), la s.p.a., ottenuta



l'omologazione della delibera, produceva all'Ufficio del registro di Milano la denuncia di verificata condizione, versando a conguaglio £. 69.850.000, quale pagamento dell'imposta proporzionale dell'1% sull'ammontare delle perdite ripianate eccedenti l'originario capitale sociale (£. 9.500 milioni - £. 2.500 milioni = £. 7.000 milioni x l'aliquota dell'1% = £. 70 milioni - £. 150.000 = £. 69,850 milioni).

2.- Con successiva istanza, la s.p.a. chiedeva il rimborso della somma di £. 69.850.000, assumendo l'illegittimità della sottoposizione ad imposta proporzionale dell'operazione di ripianamento delle perdite.

3.- Con sentenza n. 365/48/98 dell'11 dicembre 1998, depositata il 6 maggio 1999, la Commissione tributaria provinciale di Milano, compensando tra le parti le spese di lite, accoglieva il ricorso proposto dal contribuente avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso. Il giudice richiama, a sostegno della decisione, la sentenza di questa Corte n. 7959 del 1996.

3.- Con sentenza n. 67/44/01 del 5 febbraio 2001, depositata il 13 marzo 2001 e non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dall'Ufficio tributario e respingeva la domanda di rimborso della contribuente, pronunciando la sentenza nei confronti "dell'Agenzia delle entrate registro di Milano pubblici" e compensando tra le parti le spese di lite. A sostegno della decisione, il giudice regionale osservava che l'agevolazione tributaria di cui alla nota II dell'art. 4 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (secondo cui sono esentati dall'imposta proporzionale i conferimenti in denaro, in caso di contestuale riduzione del capitale sociale per perdite, "sino a



concorrenza dell'ammontare della riduzione") non poteva essere estesa sino ad eludere l'applicazione della nota I dello stesso articolo (secondo cui sono assoggettati ad imposta proporzionale i conferimenti sociali, compresi i versamenti in conto capitale od a fondo perduto), dal momento che la finalità della norma agevolativa non era quella di favorire la copertura delle perdite, ma solo quella di favorire la ricostituzione nei limiti originari del capitale azzerato o ridotto.

4.- Avverso tale sentenza, la s.p.a. TNT GLOBAL EXPRESS (già s.p.a. TNT Express Italy) propone ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo ed illustrato da una memoria, ai sensi dell'art. 378 cod.proc.civ., diretto all'"Amministrazione finanziaria dello Stato - Agenzia entrate registro di Milano pubblici", notificato il 26 febbraio 2002 (all'"Amministrazione finanziaria - Agenzia entrate registro di Milano pubblici, in persona del Ministro in carica, nel domicilio dalla stessa eletto presso l'Avvocatura generale dello Stato presso il tribunale di Milano, via Freguglia, 1") e depositato il 16 marzo 2002.

5.- Né il Ministero delle finanze né l'Agenzia delle entrate si sono costituiti in questa fase di giudizio.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1.- Il ricorso è inammissibile, data la sua mancata notificazione all'Agenzia delle entrate, unica parte legittimata, nella specie, a resistere in questa sede.

1.1.- Come è noto, l'art. 57 del d. lgs. n. 300 del 1999, a partire dal 1° gennaio 2001, ha disposto una successione nella titolarità dei rapporti, poteri e competenze in materia tributaria tra soggetti distinti: il dante causa Ministero (relativamente alle funzioni esercitate dai dipartimenti o da altri suoi uffici), da



un lato, e l'avente causa agenzia fiscale (e, in particolare, per quanto qui interessa, l'Agenzia delle entrate), dall'altro, senza che sia configurabile alcun nesso di natura organica tra il primo e la seconda.

Conseguentemente, con d.m. 28 dicembre 2000, in forza del disposto degli artt. 73 e 74 del d. lgs. n. 300 del 1999 (Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'art. 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59), il Ministro delle finanze ha stabilito che le agenzie fiscali divengano operative dal 1° gennaio 2001 (art. 1), subentrando, da tale data, nella titolarità dei rapporti giuridici già di pertinenza dei dipartimenti (art. 3, comma 1, lett. b, c).

Lo statuto dell'agenzia delle entrate (approvato con deliberazione del comitato direttivo del 13 dicembre 2000, n. 6, e del 23 gennaio 2001, n. 11) prevede, poi, all'art. 17, comma 1, che, alla data stabilita con il d.m. di cui all'art. 73, comma 4, del d. lgs. n. 300 del 1999, l'agenzia subentri al Ministero delle finanze nei rapporti giuridici, poteri e competenze relativi ai servizi ad essa trasferiti o assegnati.

Tale vicenda appare riconducibile, almeno in via estensiva (il trasferimento si verifica in forza di legge e non per atto tra vivi, in senso stretto), alla fattispecie delineata dall'art. 111 cod.proc.civ. (v., in particolare, Cass., n. 11979 del 2003).

**1.2.-** Nel giudizio conclusosi con la sentenza impugnata dal ricorrente, l'appello era stato proposto -a suo tempo- da un Ufficio periferico (organo) del Ministero delle finanze, cioè dall'Ufficio del registro di Milano, atti pubblici, dotato eccezionalmente, per legge, di legittimazione processuale separata (ed esclusiva), rispetto al Ministero, nelle fasi di merito del processo tributario.

Dopo l'istituzione dell'Agenzia delle entrate, l'ufficio locale di quest'ultima (ufficio del registro, atti pubblici) è però intervenuto nel giudizio di



appello (senza farsi assistere dall'Avvocatura dello Stato), chiedendo, tra l'altro, con atto datato 10 gennaio 2001, la discussione in pubblica udienza della controversia. A séguito e per effetto di tale intervento, la sentenza di appello è stata pronunciata nei soli confronti dell'"Agenzia entrate registro di Milano pubblici", quale appellante. Si è perciò realizzata, in modo implicito, ma inequivoco, una situazione analoga a quella di un'accettata estromissione dal giudizio dell'Ufficio periferico del Ministero (con la peculiarità che tale ufficio, in realtà, risulta soppresso per legge, senza alcuna possibilità, perciò, che permanga nel giudizio di merito quale parte originaria), sostituito in giudizio da un soggetto dotato di autonoma personalità giuridica pubblica, successore a titolo particolare del Ministero, cioè dall'(ufficio locale dell') Agenzia delle entrate, rimasta l'unica ed esclusiva parte in causa, quale appellante destinataria della sentenza del giudice regionale.

Non ha perciò modo di esplicarsi, in questa particolare evenienza, il meccanismo previsto dall'art. 111 cod.proc.civ., là dove stabilisce che, in caso di successione a titolo particolare nel diritto controverso, il processo prosegue tra le parti originarie. Diversamente dall'ipotesi in cui la sentenza di appello sia stata emessa nei confronti dell'Ufficio periferico del Ministero (caso che consente, invece, ai sensi dell'art. 111 cod.proc.civ., la prosecuzione del giudizio, per la fase di legittimità, da parte o nei confronti del Ministero, nonostante l'istituzione operativa delle agenzie fiscali, intervenuta in una data successiva alla pronuncia di appello), nella specie, il Ministero non è legittimato passivamente al ricorso per cassazione, proprio perché la sentenza impugnata non è stata pronunciata nei confronti di un suo organo (non più esistente nel giudizio di appello), ma nei confronti



(soltanto) di un diverso soggetto, cioè la locale Agenzia delle entrate, costituitasi nel giudizio di merito, in sostituzione dell'Ufficio ministeriale soppresso.

1.3.- Va anche sottolineato che le agenzie fiscali hanno "personalità giuridica di diritto pubblico", con "autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria", in conformità con le disposizioni del decreto e dei rispettivi statuti, e sono rappresentate dal loro direttore (artt. 61 e 68 del d. lgs. n. 300 del 1999), con facoltà di avvalersi, in giudizio, del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, "ai sensi dell'art. 43" del t.u. di cui al r.d. n. 1611 del 1933 e successive modificazioni (art. 72). E' particolarmente significativo, in proposito, che l'art. 72 del d.lgs., attribuendo alle agenzie fiscali la facoltà di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, richiami l'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933 (relativo alle amministrazioni pubbliche non statali) e non già gli artt. 1 e 11 dello stesso r.d., concernenti le amministrazioni dello Stato ("anche se organizzate ad ordinamento autonomo"), con ciò escludendo, al riguardo, che l'Agenzia fiscale possa ricondursi ad una peculiare amministrazione statale ad ordinamento autonomo.

Si deve, pertanto, ritenere che, non essendo attribuita all'avvocatura dello Stato la rappresentanza *ex lege* dell'agenzia fiscale, non solo sono (comunque) inapplicabili le norme sul foro erariale, ma non sussiste neppure la domiciliazione legale dell'agenzia presso l'avvocatura dello Stato, ove questa non si sia già costituita in giudizio in rappresentanza dell'agenzia: in altri termini, la difesa dell'avvocatura dello Stato assume rilevanza esterna solo a séguito della sua (eventuale) costituzione a difesa dell'agenzia fiscale, nel singolo rapporto processuale, senza che possa farsi valere (prima di tale costituzione) il protocollo d'intesa (interno)



stipulato tra l'agenzia fiscale e l'avvocatura dello Stato, con il quale la prima attribuisce in via esclusiva (per il periodo di efficacia temporale dell'intesa) alla seconda la propria difesa in giudizio. Va ribadito, in particolare, che non è applicabile all'agenzia delle entrate il disposto dell'art. 11, primo comma, del r.d. n. 1611 del 1933 e successive modificazioni, relativo alle notificazioni presso l'ufficio dell'avvocatura dello Stato, ma occorrerà far riferimento alla normativa generale di cui all'art. 330 cod.proc.civ. (in tal senso, significativamente, anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 71/E del 200, prot. 135070).

**1.4.-** Poste tali premesse, va constatato che il ricorso, formalmente diretto all'"Amministrazione finanziaria dello Stato - Agenzia entrate registro di Milano pubblici", anche ove (ad onta dell'equivocità della formula adoperata dalla ricorrente) lo si interpreti come diretto sia al Ministero dell'economia e delle finanze sia all'Agenzia delle entrate (e, dunque, non solo al Ministero), risulta notificato all'"Amministrazione finanziaria - Agenzia entrate registro di Milano pubblici, in persona del Ministro in carica, nel domicilio dalla stessa eletto presso l'Avvocatura generale dello Stato presso il tribunale di Milano, via Freguglia, 1".

Ciò comporta: a) l'erroneità della notifica e della destinazione del ricorso al Ministero (ormai estraneo al giudizio, per l'avvenuta costituzione in appello dell'Agenzia delle entrate): tra l'altro (ove il Ministero fosse stato legittimato a resistere al ricorso), sarebbe stata comunque inesatta la notificazione all'Avvocatura distrettuale dello Stato, invece che all'Avvocatura generale dello Stato in Roma; b) l'inesistenza della notificazione del ricorso all'unica parte legittimata a resistere, cioè all'Agenzia delle entrate, data l'assenza di una domiciliatazione legale o per negozio processuale



(l'avvocatura dello Stato non aveva assistito l'agenzia fiscale nel giudizio di appello) dell'agenzia delle entrate presso l'avvocatura dello Stato: a quest'ultimo riguardo -a parte ogni considerazione sull'evidente (in)esattezza di una notificazione all'avvocatura distrettuale dello Stato nella sede del tribunale-, va qui nuovamente osservato che l'agenzia fiscale non può qualificarsi come organo statale od amministrazione statale ad ordinamento autonomo e che il Ministero dell'economia e delle finanze non può conservare, sotto tale profilo (neppure adducendo l'essenzialità, per lo Stato, dell'esercizio del potere impositivo), la legittimazione processuale e la difesa dell'avvocatura dello Stato nei nuovi giudizi od in quelli pendenti per i quali non operi il meccanismo processuale della prosecuzione del giudizio tra le parti originarie, ai sensi dell'art. 111 cod.proc.civ. (v. *supra*, ai §§ precedenti).

Si impone, pertanto, data l'assenza di ogni collegamento rilevante tra il luogo della notificazione ed il soggetto che l'ha ricevuta, da un lato, ed destinatario del ricorso notificato, dall'altro, la dichiarazione di inammissibilità del ricorso.

2.- La mancata costituzione in giudizio del Ministero dell'economia e delle finanze e dell'Agenzia delle entrate esclude ogni pronuncia sulle spese di lite di questa fase di giudizio.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso.

Così deciso in Roma, il 21 giugno 2004, nella camera di consiglio della sezione tributaria.

Il consigliere estensore

*Stefano Bielli*

Il Presidente

*Franco Ferreri*

ESENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986  
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5  
MATERIA TRIBUTARIA

*1/1 segue*

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
13 SET. 2004

IL CANCELLIERE  
*Di Nuzzo*

IL CANCELLIERE  
Maria Di Nuzzo

*Maria Di Nuzzo*