

Corte di Cassazione | Sezione TRI | **Civile** | **Ordinanza** | 14 marzo 2022 |
n. 8223

Data udienza 24 febbraio 2022

Integrale

Ires - Irap - Società - Accertamento - Ex artt. 41, DPR 600/1973 e 25, Dlgs 446/1997 - Esterovestizione - Società formalmente residente in Lussemburgo e di fatto domiciliata in Italia - Oggetto principale delle attività economiche e rapporti giuridici collocati stabilmente sul territorio nazionale - PVC - Notifica - Violazione delle garanzie previste ex art. 12, co. 7, l. 212/2000

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere

Dott. D'ANGIOLELLA Rosita - rel. est. Consigliere

Dott. D'ORAZIO Luigi - Consigliere

Dott. D'AQUINO Filippo - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sul ricorso n. R.G. 21918/2015 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende ope legis.

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) SA, in persona del legale rapp.te p.t., rappresentata e difesa, giusta procura in margine al ricorso, dall'Avv.to (OMISSIS), con domicilio eletto in (OMISSIS), presso lo studio (OMISSIS).

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 751/06/15, della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata il 09/2/2015;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 febbraio 2022 dal consigliere Rosita D'Angiolella.

RILEVATO

che:

1. La Guardia di Finanza, nucleo operativo di Roma, effettuava una verifica fiscale, per l'anno d'imposta 2005, nei confronti della società (OMISSIS) SA cui seguiva processo verbale di constatazione del 20 luglio 2009. Sulla base di tale processo verbale di constatazione (p.v.c.) l'Agenzia delle entrate notificava in data 11/10/2010, l'avviso di accertamento n. (OMISSIS), con il quale veniva accertato a carico della società, ai sensi del [Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41](#) e del [Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 25](#), un maggior reddito imponibile ai fini Ires, nonché il valore della produzione netta ai fini Irap che la società avrebbe dovuto dichiarare in Italia. Ed infatti, l'Ufficio riteneva sussistere nella fattispecie un'ipotesi di "esterovestizione" della società che, seppur residente formalmente in Lussemburgo, di fatto era domiciliata in Italia in quanto l'oggetto principale delle attività economiche e di rapporti giuridici erano stabilmente collocati sul territorio nazionale. Dalla sentenza impugnata, nonché dal ricorso e dal controricorso, risulta che il p.v.c., da cui era scaturito l'avviso di accertamento, venne notificato all'avvocato (OMISSIS),

quale amministratore di fatto della società in Italia, nonché a (OMISSIS) quale rappresentante in Italia della società'.

2. La società' (OMISSIS) SA, impugnava l'avviso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma sostenendo l'illegittimità formale dell'avviso. La Commissione tributaria provinciale, con la sentenza n. 104/01/13, evidenziando che l'Ufficio non aveva provato che la società' (OMISSIS) SA non avesse amministratori di diritto né sede formale in Lussemburgo, accoglieva il ricorso della società' sull'assorbente rilievo che il processo verbale di constatazione non era mai stato notificato alla società' ricorrente, tanto è vero che lo stesso era stato allegato all'avviso di accertamento presso la sede legale in Lussemburgo, il che aveva comportato il decorso del termine di 60 giorni per consentire la presentazione di osservazioni da parte della contribuente in violazione alla [L. n. 212 del 2000](#), articolo 12.

3. L'Agenzia delle entrate interponeva appello che la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito, CTR), con la sentenza qui impugnata, respingeva, confermando le argomentazioni dei primi giudici.

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

5. La società' (OMISSIS) SA ha resistito con controricorso.

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Amministrazione finanziaria denuncia la violazione e la falsa applicazione del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 21, comma 1 e articolo 24, comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, deducendo il vizio di ultrapetizione con riguardo alla statuizione del mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni di cui alla [L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 7](#), in quanto non oggetto di censura del ricorso originario della società' contribuente.

1.2. Col secondo motivo di ricorso, denuncia la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'[articolo 112 c.p.c.](#), in relazione all'[articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4](#), nella parte in cui la Commissione tributaria regionale non ha tenuto conto della specifica eccezione di essa Amministrazione finanziaria circa la carenza di domanda, da parte della ricorrente, sulla decadenza di cui alla L. cit., articolo 12.

1.3. Col terzo motivo di ricorso, deduce la violazione e falsa applicazione della [L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7](#), sotto il paradigma di cui all'[articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3](#), la' dove la CTR non ha considerato che non sussiste alcun obbligo di preventivo contraddittorio

in caso di accertamento cd. "a tavolino".

1.4. Con il quarto motivo, denuncia, in relazione all'[articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5](#), l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, consistente nel fatto che il p.v.c. era stato notificato al legale rappresentante in Italia della societa', comunicato all'anagrafe tributaria, sig. (OMISSIS).

2. Va premesso che il ricorso originario, cosi' come le sentenze della CTP e della CTR (qui impugnata), si accentrano sulla notifica del processo verbale di constatazione, in quanto destinata non al legale rappresentante della societa' (OMISSIS) S.A. presso la sede lussemburghese di quest'ultima, ma all'avv.to (OMISSIS), presso il suo studio, perche' secondo l'ipotesi erariale l'avv.to (OMISSIS) era l'amministratore di fatto in Italia della societa', nonche' al sig. (OMISSIS), suo rappresentante italiano indicato dall'anagrafe tributaria. Ed invero, l'Agenzia dell'entrate ha proceduto alla notifica della p.v.c. secondo l'ipotesi di societa' "esterovestita" e cioe' di una societa' che benché avesse sede formale all'estero, svolge in Italia le attivita' economiche ed i rapporti giuridici ad essa inerenti. Partendo da tali fatti pacifici, la CTP prima e la CTR poi, dato atto che il p.v.c. era stato notificato all'amministratore di fatto della societa', ovvero presso lo studio dell'avv.to (OMISSIS), hanno ritenuto l'illegittimita' dell'avviso di accertamento conseguente al p.v.c., per violazione delle garanzie previste dalla [L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7](#) ed in particolare del termine di sessanta giorni entro il quale il contribuente avrebbe potuto presentare osservazioni e difendersi (v. sentenza della CTP la cui motivazione e' riportata alla pag. 3 del ricorso, nonche' pag. 2 della sentenza della CTR qui impugnata ove e' detto: "(...) Sulla base di tale circostanza l'Ufficio ha notificato l'avviso di accertamento a (OMISSIS) mentre nei confronti della societa' il p.v.c. e' stato notificato solo unitamente all'atto di accertamento senza che siano intercorsi i 60 giorni per consentire la presentazione di osservazioni. Il giudice di primo grado con ampia e coerente motivazione ha ritenuto che la circostanza della rappresentanza legale in Italia della societa' non e' stata provata dall'ufficio fiscale che non ha prodotto i documenti indicati nel ricorso, mentre risulta provata la costituzione in Lussemburgo della societa' con sede legale sin dal 5 novembre 2007, sede nella quale sono stati tenuti tutti consigli di amministrazione della societa' (...) nessun contraddittorio preventivo e' stato attivato nei confronti della societa' che ha ricevuto la notifica del pvc solo unitamente all'avviso di accertamento che conseguentemente deve ritenersi nullo"). Altro dato pacifico e' che, nella specie, si e' trattato di accertamento "a tavolino", non implicante, cioe', accesso, ispezione o verifica nella sede della societa'.

3. I primi due motivi di ricorso - strettamente connessi per il comune oggetto - sono entrambi fondati.

3.1. Dalla lettura del ricorso originario della societa', debitamente allegato dall'Agenzia delle

entrate al ricorso (v. pag. 7), non risulta che la società abbia introdotto col ricorso originario la questione relativa al regolare esercizio dell'azione tributaria entro i termini decadenziali previsti dalla legge, né la CTR poteva rilevarla d'ufficio, così incorrendo nel vizio di ultrapetizione.

3.2. Ed invero, sulla rilevanza ex officio della decadenza dal termine stabilito dalla [L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7](#), questa Corte ha stabilito (v. Cass. Sez. 5, 09/06/2017, n. 14395) - con indirizzo mai contrastato ed a cui si dà seguito - che: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il vizio dell'avviso di accertamento derivante dall'inosservanza del termine dilatorio di cui alla [L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7](#), non è rilevabile d'ufficio e deve essere contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo, riguardando la violazione di una norma posta a difesa del diritto dello stesso contribuente al pieno dispiegarsi del contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e considerata la natura recettizia dell'atto impositivo tributario da porsi in relazione con il suo duplice scopo di impedire la decadenza dell'Amministrazione predetta dalle potestà di accertamento e di riscossione dei tributi e di porre la parte in grado di contestare, anche in sede giudiziaria, la pretesa tributaria. Ne consegue che, poiché il tema dei vizi delle notificazioni degli atti impositivi risulta strettamente correlato a quello del tempestivo e regolare esercizio dell'azione tributaria entro i termini decadenziali previsti dalla legge, e che l'inutile decorso di tali termini non estingue il potere impositivo ma obbliga l'Amministrazione finanziaria a non esercitarlo, il vizio dell'atto impositivo non è rilevabile d'ufficio ma deve essere eccepito dal contribuente."

3.3. Tenuto conto di tali principi, la CTR ha violato anche il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, là dove ha liquidato con formulazione generica ed omnicomprensiva ("risulta dagli atti che il ricorso proposto dalla società aveva introdotto tutte le questioni esaminate dal giudice"), l'unico motivo di ricorso dell'Agenzia delle entrate riguardante, appunto, il mancato rilievo, da parte della società, della nullità per decadenza del termine dilatorio di cui alla L. cit., articolo 12, senza pronunciarsi sulla portata del ricorso introduttivo del contribuente rispetto alla sussistenza dell'eccezione di nullità, non proposta dalla contribuente.

3.4. Con riguardo alle questioni controverse nei giudizi di merito (notificazione del processo verbale di constatazione all'amministratore di fatto), appare opportuno evidenziare che, in tema di notifica degli atti a società (presunta) esterovestita, la normativa in materia presuppone che l'Amministrazione finanziaria conduca un'analisi circa l'esistenza di una sede amministrativa della società estera in Italia: ove l'accertamento è negativo, la notifica va eseguita all'estero; mentre se si presume, ai sensi dell'articolo 73 t.u.i.r., comma 5-bis, l'esistenza della suddetta sede in Italia, si inverte l'onere della prova in capo al soggetto presunto esterovestito, il quale deve dimostrare di non avere la residenza fiscale in Italia.

Tale indagine si impone al fine di garantire la corretta attuazione del rapporto d'imposta e del principio generale stabilito dal [Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 58](#), per cui il domicilio fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche e' fissato nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa. Il successivo articolo 60 detta le regole inerenti alla "notificazione degli avvisi e degli altri atti" che per legge devono essere notificati al contribuente, la cui ratio si basa sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'ufficio il proprio domicilio fiscale e di aggiornare costantemente l'Amministrazione finanziaria delle eventuali variazioni. Con specifico riferimento, poi, ai soggetti non residenti, l'articolo 60, comma 5, sancisce che la notificazione si ritiene validamente effettuata "qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalita' previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate". Questa Corte ha ribadito in piu' occasioni che detta disciplina e' posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria (e non del contribuente), cui non puo' essere addossato l'onere di ricercare il contribuente fuori del suo domicilio, sicche' la sua inosservanza non comporta, in ogni caso, l'illegittimita' del procedimento notificatorio, quando venga seguita una procedura piu' garantista per il medesimo contribuente (cfr. [Cass., 24/09/2015, n. 18934](#) richiamata da [Cass., 06/08/2020 n. 16775](#)).

4. I motivi terzo e quarto risultano assorbiti dall'accoglimento dei motivi primo e secondo che, in quanto afferenti a questioni processuali, sono pregiudiziali.

4.1. In ogni caso, sull'ambito di applicazione del termine dilatorio di cui alla [L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7](#), si evidenzia che questa Corte e' da tempo assestata nel ritenere che esso opera soltanto in caso di controllo eseguito presso la sede del contribuente e non anche alla diversa ipotesi, non assimilabile alla precedente, di accertamenti cd. a tavolino, atteso che la naturale vis expansiva dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente non giunge fino al punto di imporre termini dilatori all'azione di accertamento derivanti da controlli eseguiti nella sede dell'Amministrazione sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente (Sez. 6-5, 05/11/2020, n. 24793). Tale termine dilatorio, decorre a fronte di tutti i verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, qualunque tipologia abbiano in concreto anche se meramente descrittivi o istruttori ed indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio (Sez. 5, 23/01/2020, n. 1497). In ogni caso (di verifica, accesso o ispezione) la nullita' per violazione del termine dilatorio, prevista dalla [L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7](#), per i tributi non armonizzati, non e' subordinata alla cd. prova di resistenza, a differenza di quanto richiesto per i tributi armonizzati per i quali il maggior grado di tutela e' costituzionalmente legittimo perche' in piena armonia con il principio della massimazione

delle tutele, che consente ad un singolo ordinamento di apprestare livelli di protezione di un diritto fondamentale - nella specie quello al contraddittorio (endoprocedimentale) - rispetto a quelli garantiti dal sistema Eurounitario per i tributi non armonizzati (cfr. Sez. 6-5, 25/01/2017, n. 1969).

4.2. Quanto alla motivazione dell'avviso di accertamento per relationem al p.v.c., va evidenziato che essa e' ritenuta ammissibile dalla giurisprudenza di legittimita' sempre che si tratti di rinvio al p.v.c. notificato al contribuente (v. Sez. 6-5, 05/12/2017, n. 29002).

5. In conclusione, accolti il primo ed il secondo motivo di ricorso ed assorbiti i restanti, la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, che e' tenuta a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso; assorbiti i restanti. Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.