Numero registro generale 21918/2015
Numero sezionale 711/2022
Numero di raccolta generale 8223/2022
Data pubblicazione 14/03/2022

.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: esterovestizione – notifica p.v.c.

R 918/15

Cron.

c.c. – 24/02/2022

Composta da

Federico Sorrentino	Presidente
Roberta Crucitti	Consigliere
Rosita D'Angiolella	Consigliere rel. est.
Luigi D'Orazio	Consigliere
Filippo D'Aquino	Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

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), 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

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

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) 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 (omissis), l'avviso di accertamento n. (omissis), con il quale veniva accertato a carico della società, ai sensi dell'articolo 41 di d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 25 d.lgs. n. 446 del 1997, 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 (omissis) 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), 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) non avesse amministratori di diritto né

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

sede formale in (omissis) 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 (omissis), il che aveva comportato il decorso del termine di 60 giorni per consentire la presentazione di osservazioni da parte della contribuente in violazione all'articolo 12 della legge n. 212 del 2000.

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) ha resistito con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Amministrazione finanziaria denuncia la violazione e la falsa applicazione degli artt. 21, comma 1 e 24, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., deducendo il vizio di ultrapetizione con riguardo alla statuizione del mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni di cui all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, 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'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., 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 all'art. 12 l. cit.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

1.3. Col terzo motivo di ricorso, deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000, sotto il paradigma di cui all'art. 360, primo comma n. 3, cod. proc. civ., là 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'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., 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 società, comunicato all'anagrafe tributaria, sig. (omissis)

2. Va premesso che il ricorso originario, così 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 società (omissis) presso la sede (omissis) di quest'ultima, ma all'avv.to (omissis), presso il suo studio, perché secondo l'ipotesi erariale l'avv.to (omissis) era l'amministratore di fatto in Italia della società, nonché 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 società "esterovestita" e cioè di una società che benché avente sede formale all'estero, svolge in Italia le attività 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 società, ovvero presso lo studio dell'avv.to (omissis) hanno ritenuto l'illegittimità dell'avviso di accertamento conseguente al p.v.c., per violazione delle garanzie previste dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 ed in particolare del termine di sessanta giorni entro il quale il contribuente avrebbe potuto presentare osservazioni e

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

difendersi (v. sentenza della CTP la cui motivazione è riportata alla pagina 3 del ricorso, nonché pagina 2 della sentenza della CTR qui impugnata ove è detto: «[…] Sulla base di tale circostanza l'Ufficio ha notificato l'avviso di accertamento a (omissis) mentre nei confronti della società il p.v.c. è 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 società non è stata provata dall'ufficio fiscale che non ha prodotto i documenti indicati nel ricorso, mentre risulta provata la costituzione in (omissis) della società con sede legale sin dal 5 novembre 2007, sede nella quale sono stati tenuti tutti consigli di amministrazione della società […] nessun contraddittorio preventivo è stato attivato nei confronti della società che ha ricevuto la notifica del pvc solo unitamente all'avviso di accertamento che conseguentemente deve ritenersi nullo»). Altro dato pacifico è che, nella specie, si è trattato di accertamento "a tavolino", non implicante, cioè, accesso, ispezione o verifica nella sede della società.

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

3.1. Dalla lettura del ricorso originario della società, 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 rilevabilità *ex officio* della decadenza dal termine stabilito dall'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000, questa Corte ha stabilito (v. Cass. Sez. 5, 09/06/2017, n. 14395) - con

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

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 all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, 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 all'art. 12 l. cit., senza pronunciarsi sulla portata del ricorso introduttivo del contribuente rispetto alla sussistenza dell'eccezione di nullità, non proposta dalla contribuente.

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

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'art. 73, comma 5-*bis,* t.u.i.r., 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 dall'art. 58 del d.P.R. n. 600 del 1973 per cui il domicilio fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche è 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, il comma 5 dell'articolo 60 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 modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate». Questa Corte ha ribadito in più occasioni che detta disciplina è posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria (e non del contribuente), cui non può essere addossato

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

l'onere di ricercare il contribuente fuori del suo domicilio, sicché la sua inosservanza non comporta, in ogni caso, l'illegittimità del procedimento notificatorio, quando venga seguita una procedura più 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 all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, si evidenzia che questa Corte è 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 nullità per violazione del termine dilatorio, prevista dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 per i tributi non armonizzati, non è subordinata alla cd. prova di resistenza, a differenza di quanto richiesto per i tributi armonizzati per i quali il maggior grado di tutela è costituzionalmente legittimo perché in piena armonia con il principio

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

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 è ritenuta ammissibile dalla giurisprudenza di legittimità 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 è 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.

Così deciso, in Roma, nella camera di consiglio della Quinta sezione civile della Corte di Cassazione, in data 24 febbraio 2022.

Il Presidente
Federico Sorrentino

Firmato Da: SORRENTINO FEDERICO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4ec9a67e8f86efe07f7a2d0639edbdab - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396