



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |                  |                  |                   |
|--------------------------|------------------|------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <b>LABRUNA</b>   | <b>SALVATORE</b> | <b>Presidente</b> |
| <input type="checkbox"/> | <b>AONDIO</b>    | <b>GIULIA</b>    | <b>Relatore</b>   |
| <input type="checkbox"/> | <b>MISSAGLIA</b> | <b>ENRICO</b>    | <b>Giudice</b>    |
| <input type="checkbox"/> |                  |                  |                   |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 4338/2014  
depositato il 16/07/2014

- avverso la sentenza n. 48/2014 Sez:8 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di BERGAMO

contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BERGAMO

proposto dall'appellante:

difeso da:  
BROGGINI DOTT.MARCO  
VIA MORAZZONE N.5 21100 VARESE VA

altre parti coinvolte:  
EQUITALIA NORD S.P.A  
VIALE DELL'INNOVAZIONE N. 1/B 20156 MILANO MI

difeso da:  
MARCHESI AVV.GIULIO  
VIA F.LLI CALVI /E 24100 BERGAMO BG

Atti impugnati:  
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 01920120005515913 IVA-ALTRO 2005  
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 01920120180858618 IVA-ALTRO 2006

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 4338/2014

UDIENZA DEL

23/01/2017 ore 09:30

N°

**1863/2017**

PRONUNCIATA IL:  
**23 gennaio 2017**

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL  
**28 aprile 2017**

Il Segretario  
**Agostino Palumbo**



R.G.A. 4338/14

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

, società di diritto svizzero . propone appello avverso la sentenza n. 48/08/2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo che ha dichiarato inammissibile il ricorso, presentato dalla società contribuente contro le cartelle di pagamento n. 019 2012 0005515913 e n. 019 2012 0180858618 portanti iscrizioni IVA relativamente agli anni di imposta dal 2005 al 2009.

Tali iscrizioni a ruolo venivano disposte dall'Ufficio a fronte della definitività degli avvisi di accertamento emessi dalla Direzione Provinciale di Bergamo e notificati alla società, ex art 17 DPR 633/73, presso il rappresentante fiscale italiano società di Bergamo, e mai impugnati.

Gli avvisi di accertamento traevano origine dalla verifica fiscale eseguita presso la società rappresentante fiscale, di cui al PVC N.217/2010 allo stesso notificato in data 09.03.2010.

All'esito di tale verifica era emerso che la società ricorrente aveva posto in essere in Italia operazioni territorialmente rilevanti ed aveva omesso gli adempimenti fiscali obbligatori ad esse relativi, omettendo cioè sia la tenuta del registro IVA dal 2005 al 2010, che la presentazione delle dichiarazioni IVA e la liquidazione della relativa imposta.

In sede di ricorso, spedito in busta chiusa, la società chiedeva l'annullamento sia degli accertamenti, che delle cartelle qui impugnate, rilevando gravi inadempimenti a carico dell'ufficio e l'omessa notifica degli avvisi prodromici alle cartelle, con la conseguente nullità di queste ultime.

In particolare evidenziava la società di non avere mai ricevuto la notifica degli avvisi di accertamento tutti notificati in data 29 aprile 2011 in duplo presso la sede legale del rappresentante fiscale e non anche presso la sede legale in Svizzera, di non avere mai avuto notizia della verifica fiscale eseguita presso quest'ultimo, ne da questi ne dall'Ufficio, e di

non avere debito IVA , ma, al contrario, di essere in credito IVA e di avere perso il diritto al rimborso a fronte delle omesse dichiarazioni da parte dl rappresentante fiscale. Precisava nel merito la ricorrente che l'Ufficio aveva assimilato, per presunzione, a ricavi non dichiarati tutti i movimenti di addebito ed accredito effettuati sul medesimo conto corrente recuperando , per l'effetto la relativa IVA al 20%.

Evidenziava poi in atti che *“per il ruolo centrale rivestito dal rappresentante fiscale nel nostro ordinamento, il legislatore attribuisce a quest'ultimo una responsabilità solidale con il soggetto rappresentato. Tale responsabilità sostanziale, come chiarito con RM 301/E del 12.09.2002, deve intendersi estesa alla veridicità ed alla sussistenza dei presupposti sostanziali di applicazione del tributo, ciò in quanto il rappresentante fiscale non può essere considerato un ausiliario esecutore di puri adempimenti formali. A ciò consegue una diversa ripartizione delle sfere di responsabilità nei rapporti tra rappresentante è rappresentato in caso di violazioni di obblighi Iva.*

*Di fatto, la stessa agenzia delle entrate opera una distinzione fra le omissioni che attengono ad adempimenti formali e quelle violazioni sostanziali che ruotano intorno al nucleo di infedeltà.*

*Nella prima ipotesi in parola, ovvero in caso di violazione di obblighi formali (ad esempio per omessa dichiarazione)- posto che l'obbligo grava sul rappresentante fiscale in qualità di esecutore di tali adempimenti- la responsabilità del rappresentato dovrebbe ritenersi esclusa, allorché questi abbia confidato nel corretto adempimento. Per contro nel caso di violazione di obblighi sostanziali ( quali ad esempio nel caso di omesso versamento di imposta a debito), lo stesso ufficio ( con la citata risoluzione) non ammette alcuna limitazione di responsabilità in capo al rappresentante tale, il quale sebbene non colpevole, non può sottrarsi alla propria responsabilità sostanziale con il rappresentato. Alla luce di quanto sopra, si evidenzia che le contestazioni mosse dall'ufficio alla ricorrente con gli avvisi di*

*accertamento presupposti alle cartelle impugnate traggono fondamento dalla violazione dell'obbligo formale di dichiarazione Iva, commessa dal rappresentante.*

*È evidente come una violazione formale, ovvero l'omessa presentazione della dichiarazione Iva, abbia fatto presumere l'esistenza di una violazione sostanziale, ovvero l'omesso versamento di imposta derivante dal presunto debito Iva."*

Non sussistendo nel caso di specie tale debito la ricorrente ritiene che la responsabilità debba essere ricondotta esclusivamente al rappresentante fiscale inadempiente.

Specifica la ricorrente di aver provveduto, negli anni 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 a registrare tutte le fatture di vendita e di acquisto emesse e ricevute nei confronti di operatori nazionali. In particolare nella propria contabilità svizzera ha correttamente, diligentemente e tempestivamente contabilizzato tutte le operazioni di acquisto di vendita effettuate nei confronti di operatori italiani, rilevando la relativa Iva a credito e a debito, nonché i relativi incassi e pagamenti, tutti effettuati per il tramite del canale bancario del conto corrente acceso presso Unicredit ed oggetto di indagini finanziarie da parte dell'ufficio. Il mancato versamento periodico di importi liquidati a titolo di Iva era dovuto solo al fatto che la società vantava un credito ai fini Iva nei confronti dell'erario, e mai un debito come evidenziato nelle schede contabili, e nei bilanci certificati dalla società di revisione e riconosciuti dall'ufficio di tassazione delle persone giuridiche di Bellinzona ai fini della tassazione cantonale federale svizzera.

Resistevano in giudizio sia Equitalia che l'Agenzia delle Entrate eccependo l'inammissibilità del ricorso in quanto spedito in busta chiusa con impossibilità di accertarne la tempestività e rilevando la assoluta legittimità delle notifiche degli atti di competenza di ciascuna parte.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo con sentenza n. 48/08/2014 dichiarava inammissibile il ricorso, compensando le spese di lite.

Il primo collegio così motivava: "...il ricorso della \_\_\_\_\_ è inammissibile, sia perché la sua spedizione in busta, anziché con plico, non consente di verificarne la tempestività ( non essendo i inopinatamente apposta sulla busta nel quale esso è pervenuto alla S.p.A. Equitalia Nord alcun timbro attestante la data della sua spedizione) sia perché le cartelle di pagamento impugnate, essendo state precedute dalla notificazione al rappresentante fiscale della contribuente di atti di accertamento resisi definitivi per mancata impugnazione, non contengono vizi propri" ...." La mancata allegazione di alcun documento utile per stabilire la detta tempestività comporta l'inammissibilità del ricorso della \_\_\_\_\_."

..." in merito, va osservato che l'Amministrazione Finanziaria ha legittimamente notificato i cinque atti impositivi e quello sanzionatorio presso rappresentante fiscale eletto in Italia dalla \_\_\_\_\_, ex art 17 della legge Iva: norma questa, che secondo gli assunti della Corte di Giustizia Europea ha lo scopo di.... consentire al fisco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito all'estero..."

La società contribuente in questa sede chiede l'integrale riforma della sentenza in quanto erronea ed illegittima, ed insiste per l'accoglimento delle conclusioni rassegnate nell'atto introduttivo.

Riguardo alla dichiarata inammissibilità del ricorso osserva come l'invio con raccomandate in busta chiusa, anziché senza busta a mezzo plico, debba ritenersi valido nell'ipotesi in cui non sussistano contestazioni circa il contenuto del ricorso. Testualmente l'appellante precisa che: "la circostanza della mancata spedizione a mezzo posta dell'atto d'impugnazione con plico raccomandato senza busta non assume rilevanza decisiva, cioè è priva di concreta rilevanza, considerato che la

*prescrizione relativa all'invio impiego è volta esclusivamente a dare certezza riguardo alla individuazione dell'atto notificato cosicché, nel caso di spedizioni in busta ove nessuna contestazione sia stata sollevata dal destinatario circa la effettiva corrispondenza tra l'atto contenuto nella busta e l'originale depositato ai sensi dell'art 22 del Dlgs 546/92 (E tale contestazione non è stata sollevata nel caso di specie) non vi è ragione per discostarsi dalla regola dettata dal citato D.Lgs 546/92, articolo 20, comma 2, tanto più che essa deve ritenersi ora espressiva di un principio generale in tema di decorrenza, per il notificante degli effetti della notificazione."*

Quanto alla eccezione mancata allegazione al fascicolo di causa, della copia della ricevuta di spedizione del ricorso, l'appellante precisa che i documenti di cui trattasi, cioè le ricevute di spedizione, sono state regolarmente allegate al fascicolo depositato alla segreteria della Commissione Tributaria quali allegato n.6 e allegato n.7.

Superata l'eccezione di inammissibilità nel merito l'appellante rileva come l'omissione della notifica degli avvisi di accertamento, per le ragioni esposte in atti, comporti la nullità delle cartelle. Ripropone, poi, nel gravame le circostanze dedotte nel precedente grado e non esaminate dalla Ctp per effetto dell'assorbimento della eccezione preliminare accolta. Resiste l'Agenzia delle Entrate insistendo per la conferma della legittimità del proprio operato in ordine alla notifica degli avvisi di accertamento, (obbligatoriamente eseguita presso il rappresentante fiscale), ed alla definitività degli stessi per mancata impugnazione, insistendo per la conferma della sentenza impugnata.

Relativamente alle altre eccezioni l'Ufficio precisa che l'obbligo di presentazione di dichiarazione, lungi dall'essere identificato quale obbligo formale, costituisce obbligo sostanziale, atteso che la omessa presentazione della stessa ostacola l'attività di controllo e costituisce inadempimento sanzionato come violazione sostanziale. Rileva, poi, come la responsabilità del rappresentato si estrinsechi anche per una

essenziale *culpa in vigilando* che deve essere rilevata in capo alla società appellante la quale si è limitata a riferire di aver confidato nella corretta applicazione delle norme da parte del rappresentante fiscale, senza tuttavia aver vigilato sul suo operato.

Eccepisce, infine, l'Ufficio l'inammissibilità delle eccezioni di merito contenute nell'atto d'appello, trattandosi di motivi nuovi, in particolare avuto riguardo ai presunti vizi di merito degli avvisi di accertamento. Ed invero secondo l'Ufficio alcuna censura attinente agli avvisi di accertamento è contenuta nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado. Ne, tanto meno, secondo l'Ufficio si può ritenere che la materia del contendere possa essere ampliata alla luce delle sedicenti memorie illustrative depositate da controparte denominate istanza di rinvio dell'udienza e memoria illustrativa, in quanto depositate in totale spregio delle previsioni contenute nell'articolo 24 D.Lgs 546/92, e pertanto non idonee ad assurgere ad integrazione dei motivi, in quanto non notificata alle parti processuali in violazione del diritto al contraddittorio.

Equitalia Nord spa, costituitasi nel presente giudizio, insiste per la conferma della sentenza impugnata ed il rigetto dell'appello, rilevando come le ricevute di spedizione del ricorso, che l'appellante assume aver allegato in atti, altro non sono che un semplice foglio in cui non vi è alcuna indicazione della data di spedizione, stante l'assenza di timbro o certificazione o firma digitale che ne attesti la data certa; l'Art 21 D.lgs 546/92 stabilisce che il ricorso debba essere proposto a pena di inammissibilità entro 60 giorni e, in assenza di prova certa della data di spedizione, la data di riferimento è solo quella del deposito del ricorso nella segreteria del giudice che però, nella fattispecie, è successivo al termine perentorio citato.

Con successiva memoria illustrativa depositata in data 10 gennaio 2017 la società appellante contesta le controdeduzioni sia dell'ufficio che di Equitalia ritenendo di avere, nel giudizio di primo grado e nel ricorso di

appello, esaustivamente argomentato i motivi, atti a contestare in toto le eccezioni dell'Ufficio.

La Commissione Tributaria Regionale

OSSERVA

L'appello non è fondato e va confermata la sentenza impugnata.

Pacificamente l'Amministrazione ha notificato in via esclusiva, ex art 60 comma 1 lett. e) bis DPR 600/73 i cinque atti impositivi e quello sanzionatorio, prodromici alle iscrizioni a ruolo portate dalle cartelle di pagamento qui impuginate, come evidenziato in motivazione dal primo collegio, presso il rappresentante fiscale società \_\_\_\_\_, eletto in Italia dalla società Svizzera \_\_\_\_\_ ex art 17 DPR 633/72.

Tale norma ha lo specifico scopo di consentire al fisco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito all'estero, mentre l'art 60, comma 1 lett. e bis 9 DPR 600/73 legittima l'Ufficio alla notifica presso tale rappresentante fiscale, e ciò anche per quanto concerne le eventuali comunicazioni in via istruttoria.

Ai fini fiscali, come dedotto dall'Ufficio, il rappresentante fiscale assume le vesti di un mandatario; egli è obbligato ad identificare in Italia il soggetto estero rappresentato ed è responsabile in solido con l'operatore non residente.

Nel caso in esame la espressa riconducibilità alla società \_\_\_\_\_ dell'operato del rappresentante fiscale società \_\_\_\_\_ di Bergamo non è in discussione nel periodo in cui gli avvisi di accertamento furono notificati dall'Ufficio a tale ultima società.

I citati avvisi di accertamento non vennero mai impugnati, ne dal rappresentante fiscale, ne dalla società appellante, per cui l'Ufficio legittimamente ha provveduto alle iscrizioni a ruolo divenute definitive per mancata impugnazione degli atti prodromici.

L'eccezione di mancata conoscenza da parte della appellante degli atti pregressi alle cartelle di pagamento qui impuginate, per causa imputabile

al rappresentante fiscale, non può avere alcuna rilevanza per il fisco italiano.

Eventuali responsabilità interne al rapporto fiduciario tra l'appellante ed il rappresentante fiscale, già oggetto di denunce penali e cause civili, come rappresentate dalla \_\_\_\_\_, esulano dal processo tributario e potranno trovare eventuali soluzioni nelle sedi competenti adite.

La notifica delle cartelle di pagamento n. 19 2012 01808586 18 e n. 19 2012 00055159 13 eseguita da Equitalia Nord spa sia presso la sede svizzera dell'appellante che presso il rappresentante fiscale, è stata determinata dal fatto che la società \_\_\_\_\_ aveva comunicato la cessazione del rapporto di rappresentanza fiscale in data 07.11.2011, peraltro a breve distanza dalla notifica degli avvisi di accertamento.

L'impugnazione delle cartelle, in assenza di contestazione per vizi propri delle stesse, ed a fronte della legittima notificazione degli avvisi prodromici, divenuti definitivi, rende inammissibile il ricorso.

Deve pertanto essere confermata la sentenza impugnata.

La particolarità del caso consente di dichiarare compensate tra le parti le spese di lite.

### PQM

La Commissione

Rigetta l'appello e conferma la sentenza impugnata.

Spese compensate.

Milano 23 gennaio 2017

IL RELATORE

Giulia Aondio

IL PRESIDENTE

Salvatore Labruna