Sentenza del 22/11/2021 n. 35999 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. B.M.A. appellò la sentenza n. 119/8/13 della Commissione tributaria provinciale di Milano che aveva respinto il ricorso dallo stesso proposto avverso gli avvisi di accertamento, relativi agli anni d'imposta 2007 e 2008, con i quali era stata contestata la realizzazione di una plusvalenza non dichiarata da parte della società Riviera Estates Ltd derivante dalla vendita di sette unità immobiliari.

Con l'atto di appello, in particolare, era stato eccepito: a) il difetto di rappresentanza legale e processuale del B., atteso che gli avvisi di accertamento erano stati emessi nei confronti della società ed erano stati a lui notificati quale rappresentante per l'Italia della stessa, in violazione della norma codicistica (art. 145 c.p.c.) che prevedeva che la notifica alla persona giuridica, ove non effettuata presso la sede legale, potesse essere eseguita alla persona fisica che rappresentava l'ente; b) la società, costituita nel 2005, si era estinta il (---), prima dell'emissione degli avvisi in contestazione; c) non rispondeva al vero che il B. avesse versato ai soci il ricavato della vendita degli immobili nell'ambito dell'attività di liquidatore, atteso che lo stesso aveva corrisposto ai soci le somme loro dovute in virtù del contratto del 5 luglio 2005, con il quale erano state stabilite le modalità di rimborso delle azioni emesse dalla società al momento del conferimento; d) l'Ufficio finanziario aveva omesso di replicare alle osservazioni svolte in sede di contraddittorio endoprocedimentale e di allegare agli atti impositivi i documenti richiamati nella motivazione; e) l'insussistenza della plusvalenza, trattandosi di esecuzione del rimborso delle azioni redeemable; poichè i conferenti possedevano gli immobili da oltre cinque anni, era insussistente il presupposto per l'applicazione della plusvalenza; f) l'ufficio aveva notificato atto di irrogazione delle sanzioni alla società omettendo la notifica all'autore della violazione (neppure individuato D.Lgs. n. 472 del 1997 ex art. 2); g) non era stata applicata la disciplina del cumulo giuridico delle sanzioni; h) i giudici di primo grado avevano omesso di pronunciarsi sulla richiesta di cancellazione, ai sensi dell'art. 89 c.p.c., dalle difese avversarie di alcune frasi ritenute offensive.

2. I giudici regionali confermarono la sentenza di primo grado.

Dopo avere rilevato che l'appellante aveva riproposto gli stessi argomenti difensivi già svolti in primo grado, contravvenendo al principio della specificità dei motivi di impugnazione, nel merito osservarono che:

a) la veste di rappresentante del B., legittimato ad agire per conto della società, emergeva dalla circostanza che gli atti di cessione immobiliare erano stati posti in essere da lui direttamente, previa deliberazione dell'assemblea della società, per cui il B. era un vero e proprio

amministratore delegato della società, dotato del potere di agire in nome e per conto di questa; di conseguenza, legittimamente gli avvisi di accertamento erano stati notificati presso la sua residenza anagrafica in Brasile;

b) il richiamo contenuto in appello alle norme contenute nel Trattato sul Funzionamento dell'UE, riguardanti la "libertà di stabilimento" delle società costituite all'estero ed operanti in Italia, era privo di rilievo, atteso che, ai sensi della L. n. 218 del 1995, art. 25, le società erano disciplinate dalla legge dello Stato nel cui territorio si era perfezionato il procedimento di costituzione;

c) sussistevano plurimi elementi che avvaloravano l'ipotesi del carattere elusivo dell'operazione posta in essere, tesa a vendere immobili siti in Italia a cittadini italiani, tramite il conferimento in una società di diritto inglese;

d) il richiamo contenuto in appello alla sentenza della Corte di Cassazione n. 18184/2013 era privo di pregio, riferendosi detta pronuncia agli atti impositivi emessi sulla scorta di processi verbali di constatazione, senza che ricorressero motivi di urgenza, prima del termine di 60 giorni previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7;

e) come sottolineato dai giudici di primo grado, "appare per tabulas che, a fronte del valore di conferimento degli immobili, la società abbia realizzato dalla vendita dei medesimi immobili una plusvalenza nei termini accertati dall'Ufficio...";

f) l'autore del fatto era il B.; "stante il ruolo di quest'ultimo, effettivo "dominus" e promotore dell'illecito, la responsabilità fiscale del medesimo assume valenza piena ed illimitata in ordine alle violazioni riferibili alla società, con conseguente inapplicabilità del disposto di cui all'invocato D.L. n. 269 del 2003, art. 7";

g) considerata la gravità delle violazioni contestate, l'Ufficio avrebbe dovuto applicare, per la continuazione pluriennale, un aumento superiore alla metà (fino al triplo); applicando il cumulo materiale si era invece mantenuto al di sotto del triplo;

h) le frasi di cui si chiedeva la cancellazione non erano ricollegabili al mero intento di offendere l'avversario, ma piuttosto a quello di dimostrare la scarsa attendibilità delle sue tesi.

3. Contro la suddetta decisione d'appello B.M.A. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sette motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c..

L'Agenzia delle entrate resiste mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce la "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Error in procedendo per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", per avere i giudici di appello, in via preliminare, statuito che erano stati riproposti "gli stessi argomenti difensivi svolti in sede di ricorso, sui quali i giudici di prime cure si erano già

ampiamente soffermati, contravvenendo così al principio della specificità dei motivi di impugnazione".

Anche se da questa statuizione il giudice a quo non aveva fatto discendere una declaratoria di inammissibilità dell'impugnazione, il ricorrente censura la statuizione in quanto a lui sfavorevole.

2. Con il secondo motivo censura la decisione gravata per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 e dell'art. 145 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ribadendo che gli avvisi di accertamento sono stati irritualmente a lui notificati presso la residenza personale in Brasile - senza alcun riferimento alla figura del legale rappresentante della società - nella qualità di "legale rappresentante per l'Italia della società", qualifica alla quale si collegava l'esercizio di attività meramente commerciale nell'interesse dell'impresa.

3. Con il terzo motivo si deduce la "violazione e falsa applicazione dell'art. 2495 c.c. e degli artt. 49 e 54 TFUE o, in subordine, la violazione della legge inglese (art. 1029 del Companies Act 2006), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Perplessità della motivazione e conseguente violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Error in procedendo per omessa pronuncia e conseguente violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4".

Imputa alla C.T.R. di avere fatto erroneamente riferimento alla L. n. 218 del 1995, art. 25, anzichè all'art. 2495 c.c., di cui non doveva essere negata l'applicazione in ragione della nazionalità inglese della società, dal momento che una decisione di tale tenore si poneva in contrasto con gli artt. 54 (ex 48) e 49 (ex 43) del TFUE, ed in particolare con il paragrafo 2 dell'art. 49. Chiede, nel caso di conferma della pronuncia, il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, ai sensi dell'art. 267, paragrafo 2, del TFUE, al fine di proporre il seguente quesito: "se gli artt. 54 e 49 del TFUE devono essere interpretati nel senso che ostino ad una normativa, come quella di cui all'art. 2495 c.c., che riserva alle società di capitali nazionali l'applicazione della previsione in base alla quale dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi".

Aggiunge che, nel caso in cui si ritenesse che la società debba essere disciplinata "dalla legge dello Stato nel cui territorio si è perfezionato il procedimento di costituzione", da tale statuizione non si sarebbe dovuto far discendere il rigetto dell'appello, dal momento che era stata invocata l'applicazione dell'art. 1029 del Companies Act 2006, regolante le società inglesi.

4. Con il quarto motivo si deduce la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 67 e 68. Carenza della motivazione e conseguente violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4; error in procedendo per omessa pronuncia e conseguente violazione dell'art. 101 c.p.c., comma 2, e dell'art. 112 c.p.c. Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

Sostiene il ricorrente che la società non ha prodotto alcuna plusvalenza fiscale, poichè dal "margine" corrispondente alla differenza tra il valore di conferimento degli immobili deve essere

sottratto il costo inerente sostenuto dalla società per il rimborso delle azioni redeemable, come da contratto sottoscritto con i soci il 5 luglio 2005, contestualmente all'atto di conferimento, costo documentato con la perizia di P.P.M., allegata all'atto di appello. In via subordinata, sottolinea il ricorrente, se la società avesse potuto ricevere gli immobili conferiti al valore catastale, senza la contestuale emissione di azioni rimborsabili per un importo corrispondente al valore effettivo di mercato, il negozio avrebbe dovuto essere qualificato come negozio mixtum cum donazione, con la conseguenza che la contestata plusvalenza non sarebbe stata tassabile in virtù del t.u.i.r., art. 67, comma 1, lett. b), ultimo periodo, che prevede che in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili ricevuti per donazione il periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante; nel caso di specie era stato documentalmente provato che i conferenti/donanti possedevano gli immobili da oltre cinque anni.

La decisione della C.T.R., ad avviso del ricorrente, nella parte in cui si ritiene sussistente un'operazione elusiva, viola il divieto di pronunciare ultra petitum, dal momento che l'Agenzia delle entrate non aveva contestato la natura elusiva delle operazioni poste in essere e, comunque, laddove si volesse ravvisare il potere della Commissione tributaria di rilevare d'ufficio la questione, la sentenza sarebbe nulla, per avere il giudice a quo omesso di assegnare alle parti un termine per memorie, come previsto dall'art. 101 c.p.c., comma 2.

Contesta altresì il ricorrente che la sentenza gravata nella parte in cui afferma che la società ha realizzato una plusvalenza è viziata da carenza di motivazione, perchè si limita a rinviare alla sentenza di primo grado, omettendo di esaminare le argomentazioni contrarie addotte dal contribuente. Peraltro, secondo l'assunto del ricorrente, la C.T.R. ha tralasciato di esaminare un fatto decisivo per il giudizio, ossia la circostanza che la società, vendendo gli immobili, aveva dato esecuzione al contratto di rimborso delle azioni del 5 luglio 2005, in forza del quale, completate le operazioni di vendita, era stata prodotta una minusvalenza di Euro 51.796,57, come dimostrato attraverso la relazione tecnica della Dott.ssa P., di cui non era stata fatta menzione in sentenza. In terzo luogo la C.T.R., ad avviso del ricorrente, era incorsa nel vizio di omessa pronuncia per avere ignorato la prospettazione subordinata, secondo la quale l'operazione, nell'ipotesi in cui non si fosse tenuto conto del contratto di rimborso di azioni, andava configurata come negozio mixtum cum donatione, con conseguente applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. b), che faceva decorrere il quinquiennio rispetto al quale era condizionata la tassazione della plusvalenza dalla data di acquisto dei beni da parte dei donanti. In quarto luogo, non era stata prodotta alcuna plusvalenza tassabile e, pertanto, la decisione impugnata si poneva in contrasto con il t.u.i.r., artt. 67 e 68.

5. Con il quinto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, artt. 1, 7 e 10, per avere l'Agenzia delle entrate omesso di dare conto delle osservazioni scritte svolte in sede di contraddittorio endoprocedimentale, formulate con le note del 5 e del 21 ottobre 2011.

Assume il ricorrente, che, qualora il contribuente venga invitato, nel corso della istruttoria, a fornire le proprie osservazioni, l'Ufficio che intenda comunque emettere l'atto impositivo, rigettando i rilievi del contribuente, ha l'obbligo di adottare la cd. "motivazione rafforzata", con la quale deve esaminare le deduzioni del contribuente e spiegare le ragioni dell'eventuale mancata condivisione delle stesse. La motivazione degli accertamenti impugnati non conteneva alcuna

replica alle osservazioni formulate e, di conseguenza, i giudici di merito avrebbero dovuto annullare gli atti impositivi.

6. Con il sesto motivo il ricorrente denuncia "carenza e perplessità della motivazione e conseguente violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 1, n. 4. Error in procedendo per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4".

Con l'atto di appello aveva sottolineato che i giudici di primo grado avevano trascurato di pronunciarsi sulla normativa in materia di sanzioni fiscali, ponendo in rilievo che l'Ufficio finanziario, negli avvisi impugnati, si era limitato a notificare l'atto di irrogazione delle sanzioni alla società (peraltro ormai cancellata dal registro delle imprese) omettendo la notifica dello stesso all'autore della violazione, che non era stato neppure individuato, in violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 2. La C.T.R. aveva affermato la sua diretta responsabilità per le violazioni riferibili alla società, laddove l'Ufficio, negli avvisi di accertamento, aveva irrogato la sanzione amministrativa pecuniaria nei confronti della persona giuridica, senza far valere alcuna pretesa direttamente nei suoi confronti "quale autore del fatto".

7. Con il settimo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, per avere la C.T.R. ritenuto che l'Ufficio, applicando il cumulo materiale, si fosse mantenuto al di sotto del triplo.

Lamenta il ricorrente che i giudici di appello avrebbero dovuto prendere in considerazione la sanzione irrogata in concreto dall'Amministrazione e constatare l'omessa applicazione del principio del cumulo giuridico, come richiesto nell'atto di impugnazione, sicchè la decisione si pone in contrasto con il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, in base al quale "la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'Ufficio", non potendo la C.T.R. avocare a sè questo potere, rideterminando le sanzioni in aumento, per poi ridurle in applicazione del principio del cumulo giuridico.

8. Con la memoria ex art. 378 c.p.c., in via preliminare, il ricorrente ha formulato eccezione di giudicato esterno, facendo presente che nelle more del presente giudizio di cassazione, l'Agenzia delle entrate gli aveva notificato due avvisi di accertamento, relativi alla medesima imposta (Ires) ed agli stessi periodi d'imposta, il cui contenuto si differenziava da quello degli atti impositivi oggetto del presente giudizio per la circostanza che i "nuovi avvisi" estendevano al contribuente personalmente la responsabilità per i debiti tributari accertati in capo alla Rocks Riviera Estates Ltd con gli atti oggetto del presente giudizio.

Ha, in particolare, evidenziato che avverso i suindicati avvisi di accertamento aveva proposto ricorso cumulativo dinanzi alla C.T.P. di Milano, eccependo, tra l'altro, la decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento, trattandosi della notifica di atti sostitutivi dei precedenti avvisi di accertamento impugnati in questa sede, tardivamente emessi avuto riguardo al fatto che gli stessi si riferivano alle medesime annualità d'imposta (2007 e 2008) per le quali era ampiamente spirato il termine decadenziale D.P.R. n. 600 del 1973 ex art. 43. L'Ufficio finanziario, a fronte di tali contestazioni, aveva replicato che si trattava di nuove notifiche dei medesimi atti originari, eseguite per ragioni "di cortesia".

Il ricorso, accolto in primo grado, era stato deciso, in via definitiva, dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con sentenza n. 992/2019 (allegata alla memoria), passata in giudicato per difetto di impugnazione da parte dell'Agenzia delle entrate.

I giudici regionali, discostandosi dall'assunto difensivo dell'Ufficio, avevano, per quanto qui di interesse, così motivato: "...non è per niente pacifico, nè fondato in quale modo l'Ufficio abbia compiuto un atto "di cortesia" in favore del contribuente, stante il fatto che lo stesso Ente impositore ha preteso, per la prima volta, quindi tardivamente, e per di più impropriamente, di far gravare in capo al B., persona fisica, la responsabilità per il pagamento di imposte e sanzioni relative, irrogate nei confronti della società. Con gli atti impugnati, nel presente giudizio, seppure infondati, l'Ufficio avanza nuove pretese nei confronti del sig. B., poichè dalla motivazione degli stessi risulta palese che l'Ufficio stesso avanza pretese a titolo personale. Quindi si tratta di nuovi atti d'accertamento e, per l'effetto, valgono i termini decadenziali di notifica: diversamente opinando l'Ufficio potrebbe arbitrariamente cambiare le motivazioni dei propri atti impositivi senza limiti di tempo. I nuovi avvisi regolano la stessa materia del contendere e quantificano lo stesso imponibile di quelli notificati nell'anno 2012, rispetto ai quali sono identici, salvo che per la formula aggiuntiva, con cui l'Ufficio ha, per la prima volta, sostenuto non fondatamente l'esistenza della responsabilità personale del sig. B. per i debiti fiscali accertati nei confronti della società, in base ad una nuova valutazione dei fatti accertati ed alla decisione della CTR resa nel precedente/parallelo giudizio. In conclusione si tratta di atti confermativi rispetto a quelli emessi, quindi sostitutivi, non integrativi, degli stessi... Nel caso in esame gli avvisi di accertamento, oggetto del presente giudizio, contengono una "nuova motivazione", volta a sostenere una "nuova pretesa", che si aggiunge, confermandola, a quella oggetto dei precedenti avvisi, consistente nella accertata, seppur infondatamente, responsabilità del sig. B.. Pertanto, i predetti atti impositivi rientrano, in base agli insegnamenti del Consiglio di Stato, nella categoria degli atti "propriamente confermativi", che costituiscono provvedimenti diversi dal precedente e, come tali, sostitutivi degli atti precedentemente emessi. Trattandosi di nuovi atti rispetto a quelli precedentemente emessi, i medesimi avrebbero dovuto essere notificati entro i termini decadenziali, che, tuttavia, erano ormai spirati, come statuito dalla CTP adita...".

Ritenendo infondate anche le ulteriori difese svolte dall'Agenzia delle entrate, avevano, inoltre, rilevato, stante l'intervenuta cancellazione in data (---) della società Rocks Riviera Estates Ltd, per la quale il B. aveva ricoperto il ruolo di rappresentante per l'Italia, l'inapplicabilità del disposto di cui al D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4, trattandosi di disposizione non avente natura interpretativa e retroattiva, e, di conseguenza, annullato gli avvisi di accertamento per decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, in ragione del mancato rispetto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

8.1. Secondo il consolidato indirizzo di questa Corte la rilevanza del giudicato esterno postula necessariamente l'identità, oltre che del petitum e della causa petendi, anche delle parti dei due giudizi (Cass., sez. 25/06/2018, n. 16688; Cass., sez. 5, 15/07/2020, n. 15026).

In tal caso, quando due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così

compiuto in ordine alla situazione giuridica, ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale, comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza con autorità di cosa giudicata, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, e ciò anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo (Cass., sez. U, 16/06/2006, n. 13916; Cass., sez. 6-5, 5/03/2013, n. 5478; Cass., sez. 3, 16/04/1999, n. 3795).

8.2. Il ricorrente invoca la estensione del giudicato esterno formatosi nel giudizio definito con la sentenza della C.T.R. della Lombardia n. 992/19/2019, ma l'efficacia di quel giudicato non può spiegare efficacia preclusiva nel presente giudizio, in quanto tra i due giudizi non vi è identità di parti.

Infatti nel giudizio definito con la sentenza passata in giudicato l'Amministrazione finanziaria con gli atti impositivi impugnati ha dedotto la sussistenza di una responsabilità personale del B. per i medesimi fatti già accertati in capo alla società, cosicchè la pretesa fiscale fatta valere in quel giudizio è rivolta a soggetto diverso dalla società Rocks Riviera Estates Ltd nei cui confronti sono stati emessi gli originari avvisi di accertamento oggetto di impugnazione nel presente giudizio.

Infatti, sebbene gli avvisi di accertamento successivamente notificati personalmente al B. traggano origine dai medesimi fatti già contestati alla società di diritto inglese, ossia dalla rilevata omessa dichiarazione di plusvalenza imponibile derivante dalla vendita di immobili, gli originari atti impositivi - che sono stati prodotti in omaggio al principio di autosufficienza - come chiaramente emerge dalla loro motivazione, sono stati emessi nei confronti della società di diritto inglese e sono stati notificati al B., nella qualità di rappresentante per l'Italia della medesima società.

Ne discende che, nonostante la comunanza delle questioni di fatto e di diritto controverse, tra il giudizio in cui si è formato il giudicato sostanziale e quello in esame non vi è identità di parti e, pertanto, il giudicato invocato non può estendere i propri effetti nel presente giudizio.

9. Il secondo motivo, che va scrutinato con priorità perchè assorbente, è fondato.

9.1. Preliminarmente va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del motivo in esame in quanto involgente questione posta dal B. tardivamente. Al riguardo osserva il Collegio che, diversamente da quanto sostenuto dalla difesa erariale, quella della "legittimazione" del B. ad essere destinatario di un avviso di accertamento quale amministratore di fatto della società verificata (Riviera Estates Ltd), è questione che è stata proposta dal contribuente con il ricorso introduttivo del giudizio tributario (come risulta dall'atto allegato al ricorso per cassazione) ed è stata esaminata dai giudici di primo grado che hanno ritenuto che, sebbene nell'atto impositivo il B. fosse stato qualificato come "rappresentante per l'Italia", in realtà aveva assunto il ruolo di amministratore e liquidatore della società di diritto inglese. La censura è stata, quindi, reiterata dal contribuente in grado di appello ed è stata nuovamente disattesa dalla C.T.R. che, in considerazione del fatto che gli atti di cessione immobiliare per cui è causa erano stati posti in essere direttamente dal B., a ciò autorizzato con deliberazione dell'assemblea societaria, ha desunto che l'odierno ricorrente fosse "di fatto, un vero e proprio

amministratore delegato della società, dotato del potere di agire in nome e per conto della medesima".

Trattasi, dunque, di questione già compresa nel thema decidendum e non di questione nuova prospettata per la prima volta in cassazione.

9.2. I giudici di appello, confermando la sentenza di primo grado, hanno attribuito all'odierno ricorrente la qualifica di legale rappresentante della società desumendola dalla circostanza che "gli atti di cessione immobiliare per cui è causa sono stati posti in essere da lui direttamente, autorizzato con deliberazione dell'assemblea della società" ed hanno conseguentemente ritenuto che, essendo il B., di fatto, un vero e proprio amministratore delegato della società, "dotato del potere di agire in nome e per conto della medesima", la notifica degli avvisi di accertamento fosse stata legittimamente effettuata presso la sua residenza anagrafica in Brasile.

9.3. Come già sopra esposto, l'avviso di accertamento allegato, emesso nei confronti della società, è stato notificato al B. nella qualità di "rappresentante per l'Italia" e non in qualità di rappresentante legale o anche di amministratore di fatto della società, che, a determinate condizioni, risponde in solido con la società dal medesimo gestita delle sole sanzioni amministrative pecuniarie conseguenti alle violazioni tributarie accertate a carico della predetta società.

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 - disposizione cardine della disciplina della notifica degli atti tributari - stabilisce che la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente "è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 c.p.c. e ss.", fatte salve le "modifiche" elencate alle lettere da a) a f) dello stesso comma 1.

In virtù di tale rinvio alle norme del codice di rito civile - che ha evidentemente natura di rinvio non recettizio (o fisso) bensì formale (o mobile) (Cass., sez. U, 08/04/2010, n. 8310), da riferire, quindi, alle norme vigenti al momento dello svolgimento della procedura di notificazione -, per quanto riguarda le notificazioni alle persone giuridiche, occorre fare riferimento alla disciplina dettata dall'art. 145 c.p.c., come modificato dalla L. 28 dicembre 2005, n. 263, art. 2, comma 1, lett. c), che stabilisce che "la notificazione alle persone giuridiche si esegue nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede. La notificazione può anche essere eseguita, a norma degli artt. 138, 139 e 141, alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale (comma 1)... Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti, la notificazione alla persona fisica indicata nell'atto, che rappresenta l'ente, può essere eseguita anche a norma degli artt. 140 o 143 (comma 3)".

La possibilità di notificare l'atto destinato ad un ente direttamente alla persona che lo rappresenta (purchè ne siano indicati nell'atto qualità, residenza, domicilio o dimora), senza previo tentativo di notificazione all'ente presso la sede legale, secondo le modalità disciplinate, per le persone fisiche, dagli artt. 138, 139 e 141 c.p.c." è prevista "non più in via residuale ma

alternativa", dunque, senza previo tentativo di notificazione all'ente presso la sede legale, secondo le modalità disciplinate, per le persone fisiche, dagli artt. 138, 139 e 141 c.p.c." (tra le tante, Cass., 03/05/2012, n. 6693, 26/10/2018, n. 27299).

9.4. Le previsioni normative sopra richiamate impongono di ritenere che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società Rocks Riviera Estates Ltd non poteva essere notificato al B., che non la rappresentava, dovendo la notifica alle persone giuridiche avvenire mediante consegna alla persona che rappresenta l'ente e non essendo consentita la notifica all'amministratore di fatto, che non rappresenta la società, ancorchè (eventualmente) la gestisca (Cass., sez. 6-5, 9/07/2014, n. 15742), essendo la rappresentanza legale di spettanza degli amministratori nominati a norma di legge.

Neanche rileva ai fini della ritualità della notificazione degli atti impositivi che il B. sia stato rappresentante per l'Italia della società Rocks Estate Ltd, poichè tale qualifica può spiegare effetti solo ai fini dell'I.V.A. (ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 3, che prevede una responsabilità solidale del rappresentante fiscale con l'operatore estero per gli adempimenti connessi all'applicazione della normativa in materia di I.V.A.), mentre l'avviso di accertamento di cui si discute in questa sede attiene esclusivamente al recupero di imposte dirette.

La decisione impugnata, concludendo per la ritualità della notificazione degli avvisi di accertamento impugnati eseguita nei confronti del ricorrente, non ha fatto corretta applicazione delle norme sopra richiamate.

10. L'accoglimento del secondo motivo di ricorso consente di ritenere assorbiti i restanti motivi di ricorso.

11. In conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso, assorbiti i restanti, con conseguente cassazione della sentenza; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

Le spese relative alle fasi del giudizio di merito, avuto riguardo all'andamento del giudizio, possono essere integralmente compensate tra le parti, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e dichiara assorbiti i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente.

Compensa interamente tra le parti le spese relative ai gradi del giudizio di merito.

Condanna la controricorrente al pagamento in favore del ricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 9.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in Euro 200,00, ed agli oneri accessori.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 25 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 22 novembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza