

# Sentenza del 06/08/2024 n. 22271 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

L'Agenzia delle Entrate di Trento emetteva avvisi di accertamento nei confronti della società ERRE TRE S.A., avente sede in Lussemburgo, per il recupero a tassazione delle imposte dovute per l'omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini IRES e IRAP per gli anni 2009, 2010 e 2011. L'Agenzia notificava i detti avvisi all'indirizzo della società mediante spedizione di raccomandata internazionale con avviso di ricevimento. Tentata la consegna dei plichi da parte dell'agente postale lussemburghese, gli stessi, stante l'assenza del destinatario, venivano tenuti in custodia per 30 giorni e, poi, restituiti al mittente in quanto non ritirati.

L'Agenzia, ritenendo versarsi in ipotesi di esterovestizione, notificava i suddetti avvisi anche presso la società ARGO Srl di Trento, ritenuta la sede effettiva della ERRE TRE SA; il responsabile amministrativo della ARGO Srl si rifiutava di firmare le relate di notifiche e di ricevere gli atti.

Infine, l'Agenzia delle Entrate procedeva a notificare gli avvisi di accertamento anche ad B.B., presso la sua residenza in Italia, quale legale rappresentante e socio unico della ERRE TRE SA.

La ERRE TRE SA impugnava innanzi alla CTP di Trento tutti gli avvisi di accertamento deducendo l'inesistenza di tutte le relative notifiche, in particolare per violazione dell' art. 142 c.p.c. (quella effettuata in Lussemburgo presso la sede della società), per l'insussistenza di una sede italiana della ERRE TRE SA (quella eseguita in Italia presso la sede della ARGO Srl), infine per non essere, dal 23.10.2013, il destinatario il legale rappresentante della ERRE TRE SA (quella effettuata a mani del B.B.).

2. B.B. proponeva autonomo ricorso eccependo non solo l'inesistenza della notifica nei termini già indicati dalla società ma anche l'insussistenza della propria responsabilità solidale.

3. La CTP accoglieva il ricorso della società rilevando, preliminarmente, la tempestività dello stesso per la mancata notifica degli avvisi ex art. 142 c.p.c., ritenuti perciò nulli, e, in secondo luogo, l'indifferenza della notifica al B.B., e, infine, la mancanza di prova dell'esterovestizione.

4. La CTP accoglieva anche il ricorso del B.B. ritenendo invalida la notifica eseguita nelle mani di un soggetto uscito dal consiglio di amministrazione il 19.6.2013.

5. Interposti distinti gravami dall'Agenzia delle Entrate avverso le due sentenze della CTP, la CTR di Trento, previa riunione delle impugnazioni, le rigettava con sentenza n. 61/01/2019. Il giudice di secondo grado affrontava, in via preliminare, la questione della notifica degli avvisi di accertamento, ritenendo che nella specie dovesse trovare applicazione l' art. 142 c.p.c.,

trattandosi di società estera "sin dalla sua costituzione" (pag. 7 della sentenza). Nella specie, la notifica "effettuata con semplice spedizione di plico con raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo estero di una società ab origine estera, avente sede legale e fiscale all'estero" era inesistente. Inoltre, la CTR riteneva che, pur volendo ammettere -nella specie - l'esistenza della esterovestizione, la notifica degli avvisi di accertamento andasse eseguita presso la sede legale e fiscale estera della ERRE TRE SA "sia pure al fine di contestarne la c.d. esterovestizione";

in ogni caso gli elementi addotti dall'Agenzia a supporto della tesi della esterovestizione (la ricezione e l'invio da parte di Fulvio Tettamanti, membro del CdA della ERRE TRE SA, di numerose email da un indirizzo di posta elettronica cui aveva accesso nell'ufficio presso la società ARGO Srl) erano ritenuti insufficienti dalla CTR. Il giudice del gravame, infine, riteneva invalida la notifica degli avvisi effettuata al B.B., quale legale rappresentante della ERRE TRE SA, in quanto alla data della notifica lo stesso non rivestiva più detta qualità; con specifico riferimento alla posizione del B.B. quale socio chiamato a rispondere in qualità di coobbligato delle obbligazioni della società ERRE TRE SA, evidenziava, poi, che non trovasse applicazione la normativa nazionale ( art. 2462 cod. civ.) essendo la ERRE TRE SA una società di diritto lussemburghese e che, ad ogni modo, pur volendo ritenere applicabile la normativa italiana, nella specie difetterebbe il relativo presupposto (mancata impugnativa dell'atto impositivo nei termini previsti o esito negativo del giudizio innanzi al giudice tributario) per effetto della inesistenza della notifica alla società.

6. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione affidato ad unico motivo. I contribuenti resistono con controricorso.

Il Sostituto Procuratore Generale, nella persona della dr.ssa Paola Filippi, ha depositato memoria scritta con cui ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Le controricorrenti hanno depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ. insistendo nel rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione o falsa applicazione dell' art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 (nella formulazione vigente ante riforma del 2016, non avendo la ricorrente specificato la data delle notifiche degli avvisi di accertamento) in relazione all' articolo 360 , comma primo, numero 3, cod. proc. civ.; afferma, in particolare, che il quarto comma della citata norma e la modalità di notificazione ivi prevista siano applicabili anche nell'ipotesi di notifica di atti impositivi alle società "ab origine e perdurantemente estere", essendo queste "contribuenti italiani...tenute al pagamento delle imposte italiane in un ampio novero di casi". Al riguardo, richiama l'ordinanza di questa Corte, n. 20256/2017, secondo cui "l' art. 60 , comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 , previsto per la notifica degli atti impositivi che accertano un maggior credito erariale, costituisce norma speciale rispetto all' art. 142 c.p.c., con la conseguenza che per il contribuente residente all'estero, in paese della UE o extra UE, la notifica è validamente effettuata anche mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero".

2. Ai fini di una corretta perimetrazione del motivo è opportuno evidenziare che l'Ufficio censura esclusivamente la decisione della CTR sulla inesistenza della notifica degli accertamenti alla società ERRE TRE; di contro, non contesta la decisione sulla invalidità delle notifiche dei medesimi avvisi presso la società italiana Argo Srl e presso B.B. (pagg. 7 e 9, paragrafi 2 e 3 della sentenza). L'Agenzia nemmeno contesta la decisione assunta dalla CTR nel merito, ad abundantiam (ultima pagina della sentenza); invero, nella prospettazione dell'odierna ricorrente, il merito resterebbe assorbito nell'accoglimento dell'unico motivo di ricorso, poiché i ricorsi originariamente proposti dalla società e dal socio dovrebbero ritenersi tardivi, ove ritenuta valida la notifica degli avvisi.

Su tutti questi aspetti deve ritenersi caduto il giudicato, per non essere stata la sentenza della CTR impugnata in parte qua.

3. Ciò premesso, il motivo è inammissibile, oltre che infondato.

3.1. Nel corpo del mezzo difetta l'indicazione della produzione dei documenti relativi alle notifiche degli avvisi in questione (dei quali non si riporta nemmeno la data). Tale carenza comporta l'inadempimento dell'onere di cui all' art. 366 , primo comma, n. 6, cod. proc. civ., di specifica indicazione, a pena di inammissibilità del ricorso, degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, nonché dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito (in generale, Cass. 29/7/2021, n. 21831 ; con specifico riferimento al processo tributario, Cass. 15/1/2019, n. 777 e Cass. 18/11/2015, n. 23575 ).

Detto onere - tra l'altro ribadito ed aggravato dalla riforma Cartabia mediante l'inserimento della necessaria illustrazione del contenuto rilevante degli atti processuali e dei documenti (ex art. 3 , comma 27, D.Lgs. n. 149/2022 , applicabile tuttavia ai giudizi introdotti con ricorso notificato a partire dal 1 gennaio 2023) -interpretato anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza della Corte EDU, sez. I, 28 ottobre 2021, r.g. n. 55064/11, non può ritenersi rispettato qualora il motivo di ricorso non indichi specificamente i documenti o gli atti processuali sui quali si fonda, non ne riassume il contenuto o ne trascriva i passaggi essenziali, o comunque non fornisca un riferimento idoneo ad identificare la fase del processo di merito in cui essi siano stati prodotti o formati ( Cass. Sez. U., 18/03/2022, n. 8950 ; Cass. 14/04/2022, n. 12259 ; Cass. 19/04/2022, n. 12481 ; Cass. 02/05/2023, n. 11325 ).

4. Il motivo è, comunque, infondato.

4.1. Appare necessario, in primo luogo, individuare il quadro normativo di riferimento.

L'art. 60, comma primo, lett. e), e-bis) ed f), D.P.R. n. 600/1973 prevedeva che:

"La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per Legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche:

e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall' art. 140 del codice di procedura

civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione;

e-bis) e facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi e degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;

f) le disposizioni contenute negli articoli 142 , 143 , 146 , 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano".

4.2. Occorre ricordare, peraltro, che la Corte Costituzionale (sent. 7 novembre 2007, n. 366) aveva dichiarato l'illegittimità della norma nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'AIRE, l'inapplicabilità dell' art. 142 cod. proc. civ.

4.3. Il legislatore, a fronte della decisione della Consulta, era poi intervenuto con il D.L. 25 marzo 2010, n. 40 , introducendo, per quanto qui rilevi, il nuovo comma quarto, in forza del quale:

"Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall' articolo 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai contribuenti non residenti e validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all' articolo 2188 del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero del codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e)".

4.4. La prima parte del quarto comma è chiara nel precisare che la notifica al contribuente residente all'estero deve essere effettuata, in primo luogo, presso l'indirizzo estero che risulti dall'AIRE. In mancanza, l'indirizzo estero rilevante diventa quello già indicato dal contribuente nelle svariate ipotesi di domande e/o variazioni anagrafiche precisate al terzo comma. Solamente in caso di esito negativo ai suddetti indirizzi, quindi, diviene applicabile la modalità prevista per la notificazione in caso di irreperibilità assoluta. La modalità di notifica prevista dal quarto comma è alternativa, ed equivalente, a quella prevista, in via ordinaria, dall' art. 142 cod. proc. civ. Ciò deriva non solo dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 366 del 2006 , ma dalla esplicita indicazione del legislatore ("in alternativa a quanto stabilito dall' articolo 142 del codice di procedura civile"), operata con il D.L. 25 marzo 2010 ( Cass. 30/11/2023, n. 33469 ). La norma in commento costituisce una disposizione speciale rispetto all' art. 142 cod. proc. civ. (così Cass. 22/8/2017, n. 20256 ) ma ciò rileva esclusivamente in ordine alla modalità, semplificata, di esecuzione della notifica, essendo sufficiente "la spedizione di lettera raccomandata con avviso

di ricevimento all'indirizzo della residenza estera" rilevato dal registro AIRE, mentre nell'altro caso l'atto "è notificato mediante spedizione al destinatario per mezzo della posta con raccomandata e mediante consegna di altra copia al Pubblico Ministero che ne cura la trasmissione al Ministero degli affari esteri per la consegna alla persona alla quale è diretta", sempreché non debba procedersi secondo quanto previsto dalle Convenzioni Internazionali (Cass. cit. 33469/2023).

4.5. Ciò premesso in termini generali, occorre stabilire l'esatto perimetro applicativo del comma quarto dell' art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 , ovvero indagare circa la possibilità di utilizzare il sistema notificatorio ivi previsto nell'ipotesi in cui il destinatario dell'atto impositivo sia sì residente all'estero (o ivi abbia la sede sociale), ma non sia una persona fisica di cittadinanza italiana o una persona giuridica di diritto italiano, con sede nel territorio italiano ed iscritta nel registro delle imprese di un capoluogo italiano.

Nella specie è, invero, pacifico che la ERRE TRE SA sia una società lussemburghese con sede in Lussemburgo, sia sempre stata una società non italiana; pertanto, solo se si dovesse sposare la tesi della interpretazione della norma (come sostenuto dall'Agenzia e dalla Procura Generale) estesa ai contribuenti 'non italiani', la notifica degli avvisi alla ERRE TRE SA sarebbe valida.

4.6. La questione non risulta affrontata ex professo nei numerosi precedenti editi di questa Corte in subiecta materia che hanno, prevalentemente, trattato la questione della individuazione -in ipotesi di notifica all'originario indirizzo risultante dall'AIRE non andata a buon fine - degli oneri incombenti sull'amministrazione finanziaria (sub specie di opportune ricerche e/o richieste di informazioni presso gli uffici consolari per la verifica di un nuovo indirizzo estero) prima di effettuare la notificazione ai sensi dell' art. 60 , primo comma, lett. e), D.P.R. n. 600/1973 (Cass. 28/5/2023, n. 13753, ha affermato l'esistenza di detti oneri nell'ipotesi di notifica ad un soggetto trasferitosi all'estero ed iscritto all'AIRE, quando il suo nominativo sia cancellato dal registro AIRE senza una corrispondente nuova registrazione nell'anagrafe del Comune italiano di pregressa residenza; Cass. 6/5/2024, n. 12240 lo ha invece escluso nell'ipotesi di notifica eseguita ai sensi dell'articolo 60 comma 4 nei confronti di un soggetto regolarmente iscritto nei registri dell'AIRE).

4.7. Ritiene la Corte che l' art. 60 comma 4 D.P.R. n. 600/1973 possa trovare applicazione solo nei confronti di cittadini italiani residenti all'estero o di società italiane con sede legale all'estero.

In tal senso militano plurimi elementi: a) in primo luogo, il tenore letterale della norma, che fa espresso riferimento, da un lato, ai contribuenti non residenti in Italia ma iscritti all'AIRE, ovvero al registro dell'anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero, dall'altro alle società aventi sede legale all'estero, risultante dal registro delle imprese; la norma, in altri termini, presuppone che il "contribuente" sia una persona (fisica o giuridica) italiana, ma residente all'estero; diversamente il richiamo all'anagrafe AIRE ed al registro delle imprese di cui all' articolo 2188 cod. civ. non avrebbe alcun senso;

b) in secondo luogo, la pronuncia della Corte Costituzionale n. 366/2007 , ove si parla di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile all'Amministrazione finanziaria in base all'iscrizione all'AIRE;

c) tutte le sentenze di questa Corte edite in materia attengono a fattispecie di notifiche a cittadini italiani residenti all'estero (o a società italiane con sede all'estero);

ad esempio nella decisione n. 13753/2023 il "contribuente" indicato nel comma quarto dell'articolo 60 è il cittadino italiano.

4.8. Né a sostegno dell'avversa tesi può portarsi l'ordinanza di questa Corte n. 20256/2017 del 22/8/2017, essendosi questa decisione limitata ad affermare (in controversia tra un cittadino italiano residente in Svizzera e l'Agenzia delle Entrate) l'applicabilità della norma in esame anche nell'ipotesi in cui il cittadino italiano risieda in paese extra UE; a ben vedere, nulla di rilevante afferma ai fini di cui al presente giudizio.

4.9. In definitiva, la lettura della norma in commento presuppone che si tratti di soggetti rispetto ai quali sussista il presupposto dell'imposizione in Italia e delle relative iscrizioni e comunicazioni, presupposto, tra l'altro, negato nella specie dalla CTR in sede di decisione nel merito, non impugnata dall'Agenzia in parte qua.

5. In definitiva il ricorso va rigettato.

6. Ad identica conclusione si perviene nel solco di un diverso iter argomentativo.

Generalmente il vizio di notifica dell'avviso di accertamento viene dedotto a valle, ovvero in sede di impugnativa di un atto successivo (la cartella o l'intimazione di pagamento). Nella specie il vizio di notifica dall'avviso è stato, invece, eccepito in sede di ricorso avverso il medesimo avviso. Poiché l'impugnazione dinanzi alla CTP era tardiva, non ha prodotto la sanatoria del vizio per conseguimento dello scopo. La CTP ha ritenuto, comunque, "tempestivo" il ricorso, proprio per l'invalidità della notifica dell'avviso di accertamento (v. pag. 4 della sentenza della CTR), sostanzialmente rimettendo in termini il contribuente (l'istituto della rimessione in termini è pacificamente ritenuto applicabile al processo tributario ed operante anche con riferimento alle scadenze relative alle facoltà esterne e strumentali al processo, quali l'impugnazione dei provvedimenti sostanziali; cfr. Cass. 17/06/2021, n. 17237 ).

La nullità della notifica dell'avviso di accertamento, una volta accertata e ritenuta idonea a consentire l'impugnazione (tardiva) dell'atto notificato, non comporta però la nullità dell'atto impositivo perché la notifica non è un elemento di esistenza giuridica e di perfezionamento dell'atto impositivo, ma solo una condizione di efficacia dello stesso (ex multis, Cass. 26/02/2019, n. 5556 e Cass. 08/04/2024, n. 9395 ).

Pertanto, correttamente la CTR ha attinto comunque il merito della questione, con autonoma ratio decidendi, non impugnata dall'Agenzia, come già evidenziato supra. Da questo punto di vista prospettico il ricorso sarebbe, quindi, inammissibile.

7. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello

Stato, non si applica l' articolo 13 comma 1quater del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della L. 228 del 2012 ( Cass. 29/01/2016, n. 1778 ).

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore dei controricorrenti delle spese processuali del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 20.000,00, oltre esborsi liquidati in Euro 200,00, oltre rimb. spese forf. nella misura del 15% dei compensi, oltre accessori di Legge.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza