



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ETTORE CIRILLO	Presidente
LUCIO NAPOLITANO	Consigliere
VALENTINO LENOCI	Consigliere
RICCARDO GUIDA	Consigliere Rel.
FRANCESCO CORTESI	Consigliere

Oggetto:

IRES, IRAP  
ACCERTAMENTO  
R.G. 20004/2016  
Ud. 22/02/2023 PU

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 20004/2016 R.G. proposto da:

MULINO GIANLUCA, SANNINO BERNARDO, elettivamente domiciliati in ROMA Via Maria Adelaide 12, presso lo studio dell'avvocato Maria Claudia Ioannucci (NNCMCL49H67A345S) che li rappresenta e difende.

- Ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato (ADS80224030587) che la rappresenta e difende.

- Controricorrente -

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LOMBARDIA, sezione staccata di Brescia, n. 525/2016 depositata il 25/01/2016.

Udita la relazione svolta dal Consigliere Riccardo Guida nella pubblica udienza del 22 febbraio 2023 ex art. 23, comma 8-bis, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre



2020, n. 176, richiamato dall'art. 8, comma 8, d.l. 29 dicembre 2022, n. 198.

Dato atto che il Sostituto Procuratore Generale Aldo Ceniccola ha depositato conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso.

### **FATTI DI CAUSA**

1. Gianluca Mulino e Bernardo Sannino impugnarono quattro avvisi di accertamento, per Ires, Irap, per il 2008, 2009, 2010 e 2011, emanati nei confronti della Dubai Business LLP (in seguito "Dubai LLP") con sede nel Regno Unito, svolgente attività di compravendita di appartamenti di un fabbricato in costruzione a Dubai, che traevano origine da altrettanti PVC con i quali la GdF di Treviglio contestava il carattere fittizio della sede londinese dell'ente, e rilevava che l'effettivo domicilio fiscale della società "esterovestita" coincideva con la sede amministrativa della Ellebienne Immobili di Prestigio S.r.l. (in seguito "Ellebienne") di Treviglio, rappresentata da Gianluca Mulino, presso la quale, in una precedente verifica, era stata trovata copiosa documentazione relativa alla società di diritto inglese. Per quanto rileva in questo giudizio, gli avvisi di accertamento erano stati notificati ai ricorrenti per il loro coinvolgimento nella costituzione e nella gestione della Dubai LLP, della quale per il fisco erano amministratori di fatto, dato che erano gli unici referenti della clientela italiana.

2. La C.T.P. di Bergamo, riuniti i ricorsi, li accolse con sentenza (n. 674/2014) che la C.T.R. della Lombardia, sezione staccata di Brescia, su appello dell'ufficio, ha riformato con la decisione indicata in epigrafe, che si fonda sulle seguenti ragioni: (i) testualmente (cfr. pag. 4 della sentenza) «va rigettata l'eccezione del contribuente per nullità dell'atto di appello perché la mancanza di poteri del sottoscrittore dell'avviso di accertamento va sollevata o durante la fase precontenziosa o al massimo entro l'introduzione del processo di



primo grado perché lo stato e la qualifica del dipendente dell'Agencia delle entrate va considerato non più tardi del momento della notifica del ricorso introduttivo»; (ii) non è fondata l'eccezione di mancata notifica degli accertamenti all'amministratore inglese perché Raffaele Umbriano, quale responsabile delle attività italiane della Dubai LLP, era stato sostituito da un altro procuratore generale e, al momento della verifica (04/07/2012), le sue dimissioni datate 28/06/2012 non risultavano pubblicate presso la CCIAA di Bergamo; (iii) la GdF aveva accertato che tutte le operazioni poste in essere in Italia, relative alla compravendita di immobili, erano state compiute (*ibidem*, pag. 5) «in autonomia decisionale dal sig.re Mulino Gianluca e Sannino Bernardo dietro lo schermo della loro Srl Ellebienne», mentre la Dubai LLP era una "forma di società" priva di soggettività fiscale, al contrario dei soci ai quali i redditi erano imputati per trasparenza; (iv) nella specie, testualmente (*ibidem*, pag. 5), «gli affari venivano trattati solo ed esclusivamente dai ricorrenti che fra l'altro sono soci e quindi il reddito prodotto in Italia e non trasferito in Inghilterra andava denunciato all'Erario italiano»; (v) anche volendo considerare, come prospettato dai "ricorrenti", che essi agissero in nome e per conto della Ellebienne S.r.l. in liquidazione, e che quindi il maggiore reddito fosse da imputare a quest'ultima, lo stesso reddito doveva essere dichiarato in Italia, per due ragioni: in primo luogo, perché (*ibidem* pag. 5) «in costanza dello stato di liquidazione della Ellebienne Srl le operazioni di gestione corrente poste in essere dai liquidatori sono imputate alla società in liquidazione ma sono anche responsabili i predetti liquidatori nei confronti dei terzi compreso l'Erario perché sono venuti meno al dovere di non compiere operazioni di gestione corrente nel periodo di liquidazione»; in secondo luogo, perché (*ibidem* pag. 5) «l'eventuale reddito non dichiarato dall'Ellebienne, in società di capitale a stretta base



societaria, va direttamente ribaltato sui singoli soci. Pertanto il reddito di tali operazioni compiute in Italia va direttamente imputato al [...] Mulino e Sannino perché questi ai sensi del d.P.R. 917/1986 devono dichiarare i redditi prodotti e percepiti in qualsiasi parte del mondo compresi quelli inglesi».

3. I contribuenti ricorrono, con quattordici motivi, per la cassazione della sentenza di appello; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso [«1. Violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Carezza assoluta di motivazione.»], si denuncia la nullità della sentenza di appello che ha ommesso di esaminare l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di poteri in capo a chi lo ha sottoscritto.

2. Con il secondo motivo [«2. Violazione degli artt. 16, comma 2; 17 comma 1; 20, comma 1; e 53, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992. *Error in procedendo*. Inesistenza giuridica, ovvero radicale nullità della notifica dell'atto di appello da parte dell'Ufficio finanziario. Omessa rilevazione di tale inesistenza/nullità da parte del giudice di seconde cure, con conseguente nullità della sentenza gravata [in relazione all'art. 360, comma 1 n. 4) c.p.c.»], si denuncia la nullità della sentenza che ha non rilevato che l'atto di appello doveva essere notificato anche alla Dubai Business LLP (o Dubai Business S.r.l., secondo la prospettiva erariale) presso la propria sede, quale unico soggetto legittimato a ricevere tale notifica, e non direttamente a Gianluca Mulino in proprio. A tutto concedere, muovendo dalla tesi dell'ufficio per la quale Gianluca Mulino era il legale rappresentante della società di diritto inglese, l'atto di appello doveva essere notificato a quest'ultimo non in proprio, ma in qualità di legale rappresentante della società.



3. Con il terzo motivo [«3. Violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, in relazione all'art. 112 c.p.c.»], si censura l'errore della sentenza che ha ritenuto legittimo l'accertamento nonostante la mancata notifica degli atti (cfr. pag. 15) alla "Dubai Business".

4. Con il quarto motivo [«4. Violazione falsa applicazione dell'art. 73, comma 3 [in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.]. Il giudice di merito ha fatto un governo non corretto della disposizione di legge nella parte in cui quest'ultima (art. 73, co. 3, t.u.i.r.) prescrive di verificare l'"oggetto principale", come attività essenziale per realizzare l'oggetto della società. L'attività sulla quale si sofferma la C.T.R. è la sola "intermediazione immobiliare" che è l'attività di Ellebienne.»], si censura la sentenza che (cfr. pag. 17 del ricorso per cassazione) ha negato "la residenza fiscale straniera della società in questione" per il solo fatto che (*ibidem*) la "Dubai Business" per realizzare il proprio oggetto sociale si era avvalsa della (società italiana) Ellebienne.

5. Con il quinto motivo [«5. In relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c. Nullità della sentenza impugnata per palese violazione dell'art. 101 c.p.c.»], si censura la sentenza per avere introdotto d'ufficio il tema (estraneo all'avviso di accertamento, agli atti di causa e alla decisione di primo grado) della trasparenza fiscale e della imputabilità diretta del reddito della società accertata in capo ai soci, senza per altro dare a Mulino e Sannino la facoltà di contraddire né un termine per il deposito di memorie, come stabilito dall'art. 101, secondo comma, cod. proc. civ.

6. Con il sesto motivo [«6. Violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 1, punto 5. Mancato esame di un fatto decisivo. Violazione del d.l. 269/03.»], si censura l'errore della sentenza che ha affermato che la responsabilità della società si riverbera sui soci e amministratori di fatto Mulino e Sannino, senza considerare che per il d.l. n. 269 del



2003, nella specie applicabile *ratione temporis*, le sanzioni amministrative sono esclusivamente a carico della società.

7. Con il settimo motivo [«7. Violazione di legge per mancata corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato ex art. 112 c.p.c. e art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. Violazione dell'art. 5, commi 1, del t.u.i.r., in relazione alla imputazione del reddito "per trasparenza" in capo a soggetti che non sono "soci" della società od ente tassato "per trasparenza".»], si censura la sentenza che ha imputato per trasparenza i redditi della Dubai LLP a Mulino e Sannino, i quali però non erano soci della società di diritto inglese, ma possedevano soltanto una partecipazione paritaria del 50 per cento nella First Class Real Estate S.r.l., la quale a sua volta deteneva il 10 per cento della Dubai LLP.

8. Con l'ottavo motivo [«8. Violazione del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 1 e comma 2, lett. b), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per mancata riunione dei procedimenti nella fase di appello e la loro conseguente nullità per violazione del litisconsorzio necessario ex art. 102 c.p.c. *Error in procedendo*.»], si censura la sentenza che non ha dichiarato la violazione del litisconsorzio necessario di tutte le parti (cfr. pag. 21 del ricorso) "destinatario dell'unitario avviso di accertamento" basato sulla ravvisata trasparenza fiscale della Dubai LLP.

9. Con il nono motivo [«9. Violazione di legge per mancata corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato ex art. 112 c.p.c. e art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. Extrapetizione in relazione alla qualifica della Dubai Business LLP come società fiscalmente "trasparente".»], si censura la sentenza che, trascurando che l'avviso di accertamento era fondato sull'esteroinvestizione della Dubai LLP, ha affermato che i redditi della stessa società dovessero essere imputati per trasparenza ai soci.



10. Con il decimo motivo [«10. Violazione di legge per mancata corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato ex art. 112 c.p.c. e art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. Violazione dell'art. 42, commi 1 e 2, d.P.R. n. 600/73 in relazione alla mancata contestazione dei redditi imputabili alla società First Class Real Estate S.r.l. quale socia della società Dubai Business LLP.»], muovendo dalla tesi posta a base della decisione, ossia che i redditi della Dubai LLP dovessero essere imputati per trasparenza ai soci, si censura la sentenza che non ha rilevato che, ai sensi dell'art. 42, d.P.R. n. 600 del 1973, l'avviso di accertamento avrebbe dovuto essere notificato alla First Class Real Estate S.r.l., quale socia della compagine londinese.

11. Con l'undicesimo motivo [«11. Violazione di legge per mancata corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato ex art. 112 c.p.c. e art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. Violazione dell'art. 5, commi 1 e 2, del t.u.i.r., e art. 53, Cost. (principio di capacità contributiva) in relazione alla imputazione del reddito per "trasparenza" in misura non proporzionale rispetto alla partecipazione agli utili.»], si denuncia che, aderendo, in via di ipotesi, all'affermazione della Commissione regionale secondo cui i redditi della società inglese dovevano essere imputati direttamente ai soci, comunque, non è stato rispettato il criterio di attribuzione del reddito in proporzione alla quota di partecipazione agli utili, essendo la quota di reddito attribuibile a ciascuno dei due soci Mulino e Sannino pari al 5 per cento (essendo questi ultimi titolari della First Class Real Estate S.r.l., detentrici del 10 per cento della società accertata).

12. Con il dodicesimo motivo [«12. Violazione e falsa applicazione dell'art. 2727, cod. civ., [art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.]. Presunzione di distribuzione degli utili e violazione del divieto di *praesumptio de praesumpto*.»], si addebita alla sentenza di non essersi attenuta al divieto di doppia presunzione in quanto con



l'avviso di accertamento viene "ribaltato" sui soci il reddito della Ellebienne, che non è un reddito accertato, ma un "reddito eventuale", ossia presunto.

13. Con il tredicesimo motivo [«13. Violazione e falsa applicazione degli artt. 5, 73 e 89, t.u.i.r., nonché dell'art. 40, d.P.R. 600/73 [art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.]. Mancata quantificazione dell'imposta imputata "per trasparenza" ai soci di società a ristretta base partecipativa secondo le regole e aliquote dell'Irpef e conseguente violazione dell'art. 53, comma 2, Cost. (progressività).»], posto che i soci persone fisiche sono soggetti all'Irpef e che non possono essere assoggettati all'Ires dovuta dalla società, si censura la sentenza che ha trascurato che l'ufficio avrebbe dovuto applicare ai ricorrenti l'Irpef, che è un'imposta che prevede aliquote progressive.

14. Con il quattordicesimo motivo [«14. Violazione e falsa applicazione degli artt. 36, d.P.R. 602/73; 60, d.P.R. 600/73 [art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.].»], si assume che la sentenza ha affermato che i redditi della società inglese debbono essere imputati a Mulino e Sannino, quali liquidatori della Ellebienne. Ciò premesso, i ricorrenti censurano la sentenza che non ha rilevato che Sannino era socio e non liquidatore della società, e che non vi erano i presupposti stabiliti dall'art. 36, d.P.R. n. 602 del 1973, per la responsabilità di Mulino, in mancanza di un accertamento nei confronti della Ellebienne in liquidazione, recante l'ammontare dell'imposta dovuta.

15. Il primo, il terzo, il sesto e il settimo motivo, da esaminare insieme perché sottendono un'unica questione di diritto, sono inammissibili.

16. Fin da Cass. Sez. U. 07/04/2014, n. 8053, si è andato consolidando il principio di diritto per cui l'attuale art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., nella specie applicabile *ratione temporis*, ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per





cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il «fatto storico», il cui esame sia stato omesso, il «dato», testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il «come» e il «quando» tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua «decisività».

17. Nel nostro caso, i motivi in esame non rivolgono alla sentenza critiche riconducibili al paradigma legale di cui al novellato n. 5, dell'articolo 360, in quanto le imputano: di non avere esaminato l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per difetto di potere di firma del sottoscrittore (primo motivo); di avere ritenuto legittimo l'accertamento nonostante la mancata notifica degli "atti" all'amministratore inglese della Dubai LLP (terzo motivo); di avere stabilito che le sanzioni amministrative a carico della società si applicano anche ai suoi amministratori di fatto (sesto motivo); di avere imputato "per trasparenza" a Mulino e Sannino i redditi della Dubai LLP (settimo motivo).

18. Il secondo motivo non è fondato.

Diversamente da quanto prospettano i ricorrenti, la sentenza non è nulla per non avere dichiarato la mancanza della notifica dell'appello dell'ufficio direttamente alla Dubai LLP, dal momento che tale atto è stato notificato ai ricorrenti, nella qualità di amministratori di fatto della società esterovestita, i quali (tra l'altro) si sono costituiti e hanno svolto difese nel giudizio dinanzi alla Commissione regionale.

19. L'ottavo motivo non è fondato.



Posto che oggetto del giudizio è l'impugnazione di quattro avvisi di accertamento nei confronti di società esterovestita, e che dagli atti di causa risulta che detti avvisi sono stati notificati a Raffaele Umbriano, quale procuratore generale o "rappresentante legale" della società londinese, ai ricorrenti, e Renato Santoro, nella qualità di amministratori di fatto, non vi è litisconsorzio necessario tra i destinatari della notifica, i quali, secondo la prospettazione dell'ufficio, gestivano la società esterovestita.

20. Il nono motivo è fondato, il che comporta l'assorbimento del quarto, quinto, decimo, undicesimo, dodicesimo e tredicesimo motivo.

Per costante giurisprudenza sezionale (*ex multis* Cass. 25/07/2022, n. 23150) «In materia di imposte sui redditi delle società, l'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986, individua i criteri di collegamento (la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale), paritetici ed alternativi, delle società e degli enti con il territorio dello Stato, la cui ricorrenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, determina la residenza in Italia e l'assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano [...]». Oggetto del giudizio, come suaccennato (cfr. punto 19), è l'impugnazione degli avvisi di accertamento emanati nei confronti della Dubai LLP, società "esterovestita", notificati ai suoi amministratori. Ebbene, la sentenza è viziata da extrapetizione laddove, senza attenersi all'accertamento e oltrepassando il perimetro della causa, enuncia una prima *ratio decidendi* (il punto 21 illustra la seconda *ratio decidendi*), e cioè che i redditi della società sono direttamente imputabili, per trasparenza, ai ricorrenti, i quali – è questo, in sintesi, il ragionamento della C.T.R. - sono soggetti passivi delle imposte Ires e Irap accertate dall'erario nei confronti della società esterovestita.



## 21. Il quattordicesimo motivo è fondato.

Da una diversa angolazione giuridica rispetto a quella descritta al punto 20 - ed è questa la seconda *ratio decidendi* della sentenza -, il giudice tributario di appello imputa i redditi della società esterovestita ai ricorrenti anche muovendo dalla prospettazione di questi ultimi di avere agito in nome e per conto della Ellebienne Immobili S.r.l. in liquidazione, presso la cui sede amministrativa l'autorità tributaria ha collocato il domicilio fiscale della Dubai LLP. Infatti, la sentenza afferma che i liquidatori sono responsabili nei confronti dei terzi, compreso l'erario, per avere infranto il divieto di operazioni di gestione corrente nel periodo di liquidazione e, in secondo luogo, perché il reddito non dichiarato da Ellebienne, quale società di capitali a ristretta base partecipativa, (cfr. pag. 5 della sentenza) «va direttamente ribaltato sui singoli soci». È il caso di rilevare che questa seconda *ratio decidendi* non collima con l'oggetto del giudizio (come delineato al punto 20) né con le disposizioni in tema di responsabilità dei liquidatori (articolo 36, d.P.R. n. 602 del 1973) che non adempiono all'obbligo di pagare con le attività della liquidazione le imposte dovute dalla società. A tutto ciò occorre aggiungere che dagli atti difensivi delle parti e dalla sentenza impugnata non risulta che Sannino sia stata liquidatore della Ellebienne né che quest'ultima sia stata destinataria di un avviso di accertamento.

22. Ne consegue che, accolti il nono e il quattordicesimo motivo, assorbiti il quarto, il quinto, il decimo, l'undicesimo, il dodicesimo e il tredicesimo motivo, dichiarati non fondati il secondo e l'ottavo motivo, e inammissibili il primo, il terzo, il sesto e il settimo motivo, la sentenza è cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio al giudice *a quo*, anche per le spese del giudizio di legittimità.



**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione di Brescia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 22 febbraio 2023.

Il Consigliere est.

Riccardo Guida

Il Presidente

Ettore Cirillo

