Sentenza del 08/09/2022 n. 26538 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Esterovestizione - Presupposti - Prova - Email inviate dall'amministratore unico della società controllata.

Massima:

Il legislatore con l'art 73, comma 5bis, TUIR, ha inteso limitare i presupposti di applicazione della previsione della esterovestizione alla circostanza che la società avente sede all'estero, oltre che detenere la partecipazione di controllo di altra società, sia a sua volta controllata, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, cod. civ., da soggetti residenti nel territorio dello Stato ovvero sia amministrata da un consiglio di amministrazione che sia composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato. Sono questi i parametri normativi cui deve necessariamente farsi riferimento al fine di potere ritenere sussistente quello specifico rapporto tra soggetti distinti che può radicare, eventualmente, l'applicazione della disciplina dell'esterovestizione di cui alla previsione contenuta nell'art. 73, comma 5bis, citato. Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate aveva notificato ad una società avvisi di accertamento con i quali, sul presupposto che la società accertata avesse fittiziamente localizzato in altro Stato membro la propria sede, aveva recuperato l'IVA non applicata alle fatture emesse nei confronti della propria società controllata ed una maggiore IRES non dichiarata relativamente alla quota parte di utili percepiti e distribuiti dalla controllata. In particolare, la prova della esterovestizione trovava fondamento su di una serie di email, rinvenute a seguito di attività ispettiva, da cui poteva evincersi che il ruolo effettivo e sostanziale di direzione della società contribuente era svolto, in realtà, dall'amministratore della società controllata.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società Compagnie Financiere St. E. s.a. quattro avvisi di accertamento con i quali, relativamente agli anni dal 2003 al 2006, sul presupposto che la suddetta società avesse fittiziamente localizzato in Lussemburgo la propria sede, aveva recuperato l'iva non applicata alle fatture emesse nei confronti della propria società controllata R.C. s.p.a. ed una maggiore Ires

non dichiarata relativamente alla quota parte di utili percepiti e distribuiti dalla controllata; avverso gli atti impositivi la società aveva proposto separati ricorsi che, previa riunione, erano stati accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Milano; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto l'appello. In particolare, ha ritenuto che sussistevano nella fattispecie i presupposti, di cui all'art. 73, comma 5bis, TUIR, per ritenere che l'effettiva e sostanziale attività di direzione e controllo della società era svolta dall'amministratore della società controllata, sicchè doveva ritenersi che la stessa fosse residente ai fini fiscali nel territorio italiano e soggetta al pagamento dell'Ires accertata; inoltre, attesa la mancanza di prova giustificativa dei servizi resi di cui alle fatture emesse, era legittima la pretesa concernente l'iva in quanto relativa ad operazioni inesistenti.

Avverso la suddetta pronuncia la società ha quindi proposto ricorso per la cassazione, illustrato con successiva memoria, affidato a cinque motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Giuseppe Locatelli, che ha concluso rinviando alle conclusioni depositate con le quali aveva chiesto il rigetto del ricorso. Udito per la società l'Avv. Fabrizio Gizzi che ha concluso riportandosi alle proprie conclusioni di cui al ricorso.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, per avere deciso sulla base della previsione normativa di cui all'art. 73, comma 5bis, TUIR, sebbene l'amministrazione finanziaria avesse posto a fondamento della pretesa i presupposti di cui all'art. 73, comma 3, TUIR, pronunciando, in tal modo, su di una questione diversa, posto che nè gli avvisi di accertamento nè gli atti delle parti nè, infine, la sentenza di primo grado, avevano fatto riferimento alla applicabilità della previsione di cui all'art. 73, comma 5bis, cit..

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 73, comma 5bis, lett. a), TUIR, e dell'art. 2359, comma 1, c.c., in combinato disposto con l'art. 73, comma 3, TUIR. In particolare, parte ricorrente evidenzia che il giudice del gravame ha erroneamente ritenuto applicabile la presunzione legale di cui all'art. 73, comma 5bis, lett. a), cit., in assenza del presupposto applicativo, cioè senza avere verificato se il soggetto residente esercitasse il controllo di cui all'art. 2359, comma 1, c.c., da parte del soggetto residente nei confronti della società controllante estera.

I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono fondati.

Il giudice del gravame ha definitivo la controversia ritenendo applicabile, al caso di specie, la presunzione di cui all'art. 73, comma 5bis, TUIR, e, a tal proposito, ha ritenuto che la prova della c.d. esterovestizione potesse trovare fondamento su di una serie di email, rinvenute a seguito di

attività ispettiva, da cui poteva evincersi che il ruolo effettivo e sostanziale di direzione della società contribuente era svolto, in realtà, dall'amministratore della società controllata.

La questione involge, più in particolare, l'esatta individuazione dei parametri normativi di riferimento ai fini della individuazione della soggettività passiva nello Stato di una società avente sede in altro Paese.

Il legislatore, sul punto, ha, in primo luogo, stabilito, con l'art. 73, comma 3, che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Il parametro di riferimento, quindi, è previsto dal legislatore sulla base di diversi criteri di collegamento effettivo con il territorio dello Stato, individuati facendo riferimento al dato formale della sede ovvero agli ulteriori criteri sostanziali che tengono conto o della peculiare attività economica prevalentemente esercitata per conseguire lo scopo sociale ovvero del luogo da cui promanano gli impulsi volitivi inerenti l'attività di gestione dell'ente.

Pertanto, il profilo di riferimento, al fine di concretizzare la valutazione della soggettività passiva dell'ente nel territorio dello Stato è costituito, in siffatte ipotesi, dalla esistenza di un rapporto tra il soggetto giuridico ed il territorio di riferimento.

La previsione di cui all'art. 73, comma Sbis, cit., ha riguardo, invece, al rapporto esistente tra due distinti soggetti giuridici e, in particolare, alla specifica interrelazione tra essi configurabile e questo perchè la finalità della previsione è quella di contrastare il fenomeno della c.d. estero vestizione societaria, sicchè la ratio della medesima si fonda sulle particolari difficoltà che l'amministrazione finanziaria potrebbe incontrare nell'adempimento del proprio onere di provare che un soggetto sia residente nel territorio dello Stato.

Ciò precisato, va quindi osservato che, sussistendo presupposti differenti per l'applicazione dell'una o dell'altra previsione normativa, assume rilievo fondamentale la verifica delle ragioni della pretesa impositiva; ciò incide anche sui limiti entro i quali il giudice è tenuto a pronunciare.

Invero, la correlazione tra il principio iura novit curia, di cui all'art. 113, c.p.c., e la contestazione di extrapetizione può, in astratto sussistere, ma incontra il limite della immutazione della fattispecie.

Questa Corte, invero, ha precisato che, in tema di procedimento tributario, come in quello civile, non sussistendo sul punto preclusione di compatibilità, l'applicazione del principio iura novit curia fa salva la possibilità-doverosità per il giudice di dare una diversa qualificazione giuridica ai fatti ed ai rapporti dedotti in lite nonchè all'azione esercitata in causa, ricercando, a tal fine, le norme giuridiche applicabili alla vicenda descritta in giudizio e ponendo a fondamento della sua decisione disposizioni e principi di diritto eventualmente anche diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti, con il solo limite dell'immutazione della fattispecie da cui conseguirebbe la violazione del principio di correlazione tra il chiesto ed il pronunciato (Cass. civ., 26 febbraio 2020, n. 5158; Cass. civ., 11 maggio 2017, n. 11629).

Pertanto, può dirsi viziata da extrapetizione la sentenza nella quale il giudice pone a fondamento della decisione la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 73, comma 5bis, cit., sebbene la pretesa della amministrazione finanziaria, tenuto conto del complesso motivazionale dell'atto impositivo e dei fatti costitutivi posti a fondamento, non si fosse basata sulla violazione della suddetta previsione normativa, ma sulla diversa previsione di cui all'art. 73, comma 3, cit..

Con riferimento al caso di specie, parte ricorrente ha evidenziato che con i ricorsi introduttivi aveva prospettato che dallo stesso processo verbale di constatazione si evinceva che gli stessi verificatori avevano escluso che il presupposto della residenza fiscale in Italia fosse stato assunto attivando la presunzione legale di cui all'art. 73, comma 5bis, cit., mentre la stessa controricorrente ha precisato (vd. pag. 8, controricorso) che "la qualificazione come soggetto residente della società in epigrafe è stata affermata, nella motivazione degli atti impositivi, alla luce delle previsioni di cui all'art. 5, comma 3, lett. d) e 73 (senza ulteriori specificazioni).

In sostanza, la stessa difesa della controricorrente evidenzia che la contestazione nei confronti della ricorrente non trovava supporto nell'applicazione della presunzione di cui all'art. 73, comma 5bis, cit., ma quel che era stato contestato era la sussistenza dei presupposti che consentono di individuare la residenza nel territorio dello Stato di una società, cioè la esistenza di un rapporto tra il soggetto ed il suddetto territorio.

Ne deriva che è fondato il primo motivo di ricorso, atteso che non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto di dovere pronunciare facendo applicazione dei presupposti di cui all'art. 73, comma 5bis., non essendo le pretese impositive basate su tale previsione normativa. D'altro lato, è parimenti fondato il secondo motivo di ricorso, in quanto erroneamente il giudice del gravame ha ritenuto di potere applicare la previsione di cui all'art. 73, comma 5bis, cit., ragionando sulla base delle diverse email che sono state inviate dall'amministratore unico della società controllata.

Questa Corte ha già avuto occasione di chiarire (Cass. civ., 21 dicembre 2018, n. 33234; Cass. civ., 7 febbraio 2013, n. 2869) che per estero vestizione s'intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale.

Quel che, dunque, deve essere accertato, ai fini della corretta applicazione della previsione normativa in esame, è la situazione di apparente costituzione di un soggetto localizzato all'estero.

In linea con la giurisprudenza unionale, è quindi necessario accertare che lo scopo essenziale di un'operazione si limiti all'ottenimento di un vantaggio fiscale: ciò perchè quando il contribuente può scegliere tra due operazioni, non è obbligato a preferire quella che implica il pagamento di maggiori imposte, ma, al contrario, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli consenta di ridurre la sua contribuzione fiscale (Corte giust. in causa C419/14, cit., punto 42; vedi, poi le sentenze Halifax e a., causa C-255/02, punto 73; Part. Service, causa C-425/06, punto 47, nonchè Weald Leasing, causa C103/09, punto 27, RBS Deutschland Holdings, causa C-277/09, punto 53 e, da ultimo, X BV e X NV, cause C-398/16 e 399/16, punto 49).

Proprio con riguardo al fenomeno della localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, si è quindi sottolineato (Corte giust. 12 settembre 2006, in causa C196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas) che, in tema di libertà di stabilimento, la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà; una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa soltanto se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato.

L'obiettivo della libertà di stabilimento è di permettere a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le proprie attività e di partecipare così, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio di origine e di trarne vantaggio.

La nozione di stabilimento implica, quindi, l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercè l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro: presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale.

Ne consegue che, una restrizione alla libertà di stabilimento, perchè sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale.

In definitiva, quel che rileva, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non è accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma se si sia artificiosamente creata una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.

Sotto tale profilo, il legislatore ha indicato specificamente su quali presupposti si deve fondare l'accertamento della artificiosa creazione di un ente, rilevante ai fini della collocazione nello Stato della sede.

In particolare, nell'art. 73, comma 5bis, cit., si è previsto che: "Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Statò.

In sostanza, il legislatore ha inteso limitare i presupposti di applicazione della previsione in esame alla circostanza che la società avente sede all'estero, oltre che detenere la partecipazione di controllo di altra società, sia a sua volta controllata, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato ovvero sia amministrata da un consiglio di amministrazione che sia composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Con specifico riferimento al primo presupposto (che è quello preso in considerazione dal giudice del gravame), il legislatore ha avuto cura di specificare che il controllo che a sua volta la società controllata deve esercitare deve trovare il suo riferimento nella previsione di cui all'art. 2359, comma 1, c.c..

Più precisamente, l'art. 2359, comma 1, c.c., prevede che: "Sono considerare società controllare: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa".

Sono questi, dunque, i parametri normativi cui deve necessariamente farsi riferimento al fine di potere ritenere sussistente quello specifico rapporto tra soggetti distinti che può radicare, eventualmente, l'applicazione della disciplina dell'esterovestizione di cui alla previsione contenuta nell'art. 73, comma 5bis, cit..

La pronuncia censurata, pertanto, non si è attenuta ai suddetti principi, avendo ritenuto applicabile la previsione in esame sulla base di circostanze fattuali non riconducibili al paradigma normativo di riferimento.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa motivazione circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio consistente nell'accertamento della sede in Italia dell'amministrazione della società.

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, non avendo esaminato adeguatamente la documentazione probatoria della ricorrente finalizzata a dimostrare l'assenza di soggettività passiva ai sensi dell'art. 73, comma 3, ed a superare la presunzione di cui all'art. 73, comma 5bis, TUIR. L'accoglimento del primo e secondo motivo di ricorso comporta l'assorbimento dei presenti motivi.

Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633 del 1972.

Evidenzia parte ricorrente che la previsione normativa in esame può trovare applicazione quando sussista una indebita emissione di un documento con iva a debito, quindi una fattura che rilevi ai fini del sistema normativo dell'iva nazionale, sicchè in tal caso l'imposta indicata risulta dovuta dal soggetto emittente anche se non detraibile nei confronti del destinatario.

Precisa, più specificamente, parte ricorrente che nessun documento di addebito dell'iva nazionale sarebbe stato introdotto nel sistema italiano dalla ricorrente, attesa l'applicabilità al caso di specie del reverse charge; che, inoltre, la fattura estera è del tutto irrilevante nel sistema domestico dell'iva; che, in ogni caso, non si sarebbe prodotto alcun danno all'erario.

Il motivo è in parte assorbito dalle considerazioni espresse in sede di esame dei precedenti motivi ed in parte inammissibile, attese le seguenti puntualizzazioni.

A seguito dell'accoglimento del primo e del secondo motivo di ricorso, invero, il giudice del rinvio dovrà accertare se possa essere configurata la soggettività passiva in Italia della ricorrente, ai sensi dell'art. 37, comma 3, cit., ed in quella sede, coerentemente, dovrà essere valutata l'applicabilità della previsione di cui all'art. 21, comma 7, cit..

La previsione normativa in esame, in particolare, dispone che il soggetto passivo in Italia che ha emesso fattura per operazioni inesistenti è comunque tenuto al pagamento dell'iva nell'ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura: sicchè, ove il suddetto soggetto passivo non abbia provveduto ad indicare nella fattura l'importo dell'iva dovuta, lo stesso sarà comunque soggetto al pagamento, non potendosi ritenere corretta la prospettazione di parte ricorrente secondo cui la previsione non sarebbe applicabile al caso di specie poichè "la fattura estera è del tutto irrilevante nel sistema domestico dell'iva".

In realtà, proprio l'eventuale accertamento della soggettività passiva in Italia della ricorrente porrebbe la medesima all'interno del sistema iva interno, con conseguente applicabilità dell'iva non indicata in fattura, ove si accerti che l'operazione è oggettivamente inesistente. Deve, peraltro, precisarsi che il giudice del gravame ha compiuto un accertamento in fatto in ordine alla genericità delle prestazioni indicate in fattura, sicchè le diverse considerazioni difensive assunte sul punto con il presente motivo di ricorso sono inammissibili in questa sede. In conclusione, sono fondati il primo e secondo motivo, assorbiti il terzo e quarto, in parte assorbito ed in parte inammissibile il quinto, con conseguente accoglimento del ricorso per i motivi accolti e cassazione della sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo e secondo motivo, assorbiti il terzo e quarto, in parte assorbito ed in parte inammissibile il quinto, cassa la sentenza censurata per i motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 23 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 8 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza