

Sentenza del 20/01/2023 n. 1875 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con distinti ricorsi A.A., in proprio e qual legale rappresentante di AGC Srl , sedente in (---), impugnava gli avvisi di accertamento notificati il 26 maggio ed il 25 ottobre 2015, con cui le si intimava di versare maggior IRPEF, IVA e IRAP relativamente all'anno d'imposta (---). Anche l'altro socio, B.B., impugnava un avviso di accertamento derivante da p.v.c. con cui si riteneva che la AGC fosse esterovestita, con sede effettiva a (---), e che la personalità giuridica della stessa costituisse in realtà un abuso, trattandosi invece di società in nome collettivo. Veniva così rideterminato il reddito dei ricorrenti sulla base delle rispettive quote sociali.

2. La Commissione Tributaria di primo grado, riuniti i ricorsi, li accoglieva ritenendo non provato che la sede effettiva della ACG Srl si trovasse a (---); che l'IVA fosse dovuta non dai ricorrenti, ma dai cessionari della merce; che A.A. non fosse stata coinvolta nel procedimento penale, essendo divenuta socia solo nel 2009; che la notifica dell'atto era inidonea. L'Agenzia interponeva gravame, e la Commissione di secondo grado, disattesa la pronuncia di inidoneità della notifica, dava atto del fatto che l'appello non riguardava la ritenuta inapplicabilità dell'IVA e la qualità di soci dei ricorrenti per l'anno d'imposta (Omissis), escludeva che la società avesse prestato acquiescenza all'avviso di accertamento, visto che la A.A. si era costituita anche in qualità di socia. La pronuncia confermava poi la sentenza di primo grado in ordine all'insussistenza di prove in ordine alla collocazione della sede sociale in (---).

Il fatto poi che i precedenti soci non fossero individuabili, e che l'obbligo di dichiarazione scattasse solo ad aprile 2009 erano irrilevanti, sotto il primo profilo non sussistendo alcuna norma che faccia ricadere sui soci successivi gli obblighi di quelli precedente ove non noti, mentre trattandosi di fatto di una società in nome collettivo, l'obbligo tributario relativamente al (Omissis) non poteva che gravare sul socio dell'epoca che aveva percepito i relativi utili.

3. L'Agenzia propone così ricorso in cassazione affidato a quattro motivi. I contribuenti si sono costituiti con controricorso per resistere all'impugnativa. Gli stessi in data 1 dicembre 2022 hanno depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia denuncia violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 58, comma 3 , art. 73 TUIR, artt. 2697 , 2727 e 2729 c.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 .

A parere della stessa, infatti, i giudici d'appello avrebbero violato le suddette norme non avendo ritenuto corretta l'individuazione della sede effettiva della società in (Omissis), pur ritenendo provata l'esistenza di una frode carosello gestita anche dal B.B. tramite la AGC Srl , con conseguente assenza di obblighi di versamento. A parere della ricorrente amministrazione, il p.v.c. e la sentenza di patteggiamento n. 448/13 del Tribunale di Bolzano, ufficio g.i.p., dimostravano che le attività contestate erano tutte state svolte in Italia.

La sede effettiva certo non risultava univocamente determinabile, poichè tenuta occulta o dematerializzata, mentre la sede legale posta all'estero avrebbe una finalità meramente frodatoria. Occorreva allora far capo ad un criterio residuale, asseritamente trascurato dal giudice d'appello, costituito dal luogo ove si sarebbe svolta l'attività fondamentale della società, cioè appunto (---). Infatti, quivi avveniva la consegna della merce oggetto di frode presso una logistica a un cliente del missing trader destinatario delle fatture emesse dalla sponda estera, cliente di AGC. E tale cliente era, dal secondo semestre 2010, in via principale RG TRADE GMBH, che utilizzava in via pressochè esclusiva la logistica Rhenus di (---). Inoltre, il prestanome C.C. aveva ammesso che RG Trade GmbH era interposta fittiziamente tra AJ Trade SA, AGO Srl e i clienti italiani. Dunque, la principale attività di AGC Srl si svolgeva a (---), e tanto rilevava ai fini dell'individuazione della sede fiscale effettiva ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 58 .

D'altronde, disattendendo i giudicati intercorsi con gli acquirenti della merce e la sentenza di patteggiamento richiamata, la decisione della Commissione di secondo grado si porrebbe in contrasto con siffatti elementi di prova.

Si sottolinea infine come il substrato fattuale emergerebbe dagli atti e non presupporrebbe un accertamento di fatto alternativo rispetto a quello offerto dai giudici d'appello, ma ci si limiterebbe a una lettura degli atti conforme alle disposizioni di legge in tema di individuazione dell'effettivo domicilio fiscale.

2. Con il secondo motivo si denuncia violazione degli artt. 115 c.p.c. , art. 73 TUIR , artt. 2697 , 2727 e 2729 c.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , laddove la sentenza riconosce l'estraneità di B.B. e A.A. per l'anno d'imposta (---), risultando tale qualità in capo agli stessi dal ricorso, dalle risultanze della sentenza di patteggiamento, dal verbale d'assemblea del 10 aprile 2009, nel quale veniva approvato il bilancio (---), dall'assunzione a partire dal 19 giugno 2009 da parte di A.A. della qualità di legale rappresentante.

3. Con il terzo motivo, proposto in alternativa rispetto al precedente, si denuncia violazione degli art. 115 c.p.c. , art. 73 TUIR , artt. 2697 , 2727 e 2729 c.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per mancato esame di un fatto decisivo costituito dalla mancata dimostrazione della prova contraria diretta a confutare lo status di socio.

I giudici d'appello, a fronte del quadro probatorio di cui al motivo precedente, non avrebbero valutato la mancanza di elementi in contrasto, atti a svilire lo stesso.

4. Con il quarto motivo si denuncia violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 18 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , nella parte in cui, pur avendo sempre l'Agenzia

dedotto l'acquiescenza della società rispetto alla pretesa fiscale, i giudici d'appello ritenevano con motivazione apparente o perplessa che il ricorso era stato proposto dalla A.A. anche in qualità di legale rappresentante della AGC Srl , sennonchè la motivazione non risolveva il contrasto secondo cui o la suddetta non era socia, e dunque mancava la legittimazione a impugnare; o lo era e dunque non si spiegava la sentenza che al contempo negava tale qualità.

5. Il primo motivo del ricorso è infondato.

Il fenomeno dell'esteroinvestizione delle società è diversamente considerato dall'ordinamento in base alla circostanza secondo cui la società abbia sede in un paese dell'Unione Europea - ove lo stabilimento in un paese appartenente alla stessa per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa in tal caso solo se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad escludere la normativa dello Stato membro interessato (ex plurimis Cass. 21/06/2019, n. 6697); da quello in cui invece la sede sia fissata in uno stato terzo - ove ricevono in materia fiscale piena applicazione le disposizioni di cui all' art. 73 TUIR . In base alla giurisprudenza formatasi con riferimento a tali ultime ipotesi, tra cui rientra quella di specie, relativa appunto ad una società con sede legale a (Omissis), ai fini della individuazione della residenza fiscale delle società ai sensi dell' art. 73, comma 3 TUIR , assume precipua rilevanza la nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta alla "sede legale ".

Essa è assimilabile alla " sede effettiva" di matrice civilistica, intesa come il luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative, di direzione dell'ente e di convocazione delle assemblee e, quindi, come luogo stabilmente utilizzato per l'accentramento, nei rapporti interni e coi terzi, degli organi e degli uffici societari; in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (Cass. 07/02/2013, n. 2869 , Cass. 04/06/2019, n. 15184 ; Cass. 06/11/2020, n. 24872 , con riguardo proprio al caso di una società sammarinese).

A tali criteri si aggiunge poi, come alternativo ai precedenti, quello del luogo in cui si svolge l'oggetto principale, che il successivo comma 4 del ridetto art. 73 TUIR , individua nell'oggetto determinato dalla legge o dall'atto costitutivo o, in difetto, nell'attività effettivamente esercitata dall'impresa.

Criterio altrettanto sostanziale, e che completa il precedente, il quale, per le società estere, ha una particolare valenza posto che se ne prevede l'applicazione "in ogni caso agli enti non residenti" (art. 73, comma 4, ultimo periodo).

Orbene, come precisato da Cass. 21 dicembre 2018, n. 33234 , i suddetti indici di natura sostanziale derivano dall' art. 2505 c.c. , il quale, allo scopo di stabilire la disciplina applicabile a società costituite all'estero, prevede che "Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti".

Orbene la decisione della Commissione di secondo grado sovrappone impropriamente i criteri inerenti la determinazione del domicilio fiscale, di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 58 , utile ai fini della determinazione della competenza degli uffici e soprattutto delle disposizioni in tema di notifica degli atti, a quelli di collegamento previsti dall' art. 73 TUIR , sopra richiamati,

che individuano i soggetti alla potestà impositiva del fisco italiano e che si identificano, in base al comma 3, con la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale. Criteri questi ultimi paritetici ed alternativi, la cui ricorrenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, determina appunto la residenza in Italia, a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe.

Nonostante la sovrapposizione operata, la pronuncia d'appello esclude che si possa far applicazione nella specie del criterio della sede legale o di quella dello svolgimento dell'attività amministrativa, e del resto su tali aspetti il motivo proposto dall'Agenzia nulla obietta in concreto, anzi dallo stesso p.v.c. si dà atto dell'"impossibilità" di stabilire dove gli atti caratteristici di amministrazione siano stati posti in essere.

Il motivo s'incentra piuttosto sul terzo criterio, quello dato dall'oggetto principale dell'attività svolta per la maggior parte del periodo d'imposta rilevante, pur facendo riferimento anch'esso a quello previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 58, che costituisce peraltro, nell'ottica di tale disposizione, un criterio residuale (e non, come nel caso dell' art. 73 TUIR, alternativo) e fa capo al luogo ove in prevalenza si svolge l'oggetto principale dell'attività dell'impresa collettiva. Criterio poi che, come precisa l'art. 73, comma 4, ultimo periodo, va applicato in ogni caso in ipotesi di ente non residente (rispetto al quale dunque, in base ai precedenti criteri, non si determini la soggezione al potere impositivo dello stato).

Orbene, in di Spa rte tale sovrapposizione, e senza che si debba indagare sulla ricostruzione operata dalla Commissione di secondo grado in ordine al ricorrere dei requisiti per individuare nella specie il luogo di svolgimento dell'oggetto principale, va sottolineato come la difesa dei controricorrenti espressamente richiami la circostanza per cui nella specie si discute del periodo d'imposta (Omissis).

Ma gli elementi, fatti valere dell'Agenzia e ritratti dal p.v.c., in base ai quali operare il collegamento dello svolgimento dell'oggetto principale della società con l'Italia, hanno esclusivo riferimento ad un ben diverso e successivo periodo, come già rimarcato dal giudice di primo grado.

In particolare si legge nel p.v.c., riportato del resto dall'Agenzia a sostegno della propria tesi, che "si ritiene di dover fissare il domicilio fiscale di AGC Srl nello stesso comune in cui è fissato il domicilio fiscale di RG Trade GmbH, società che ha utilizzato in modo largamente prevalente, per concludere la propria attività criminosa, la logistica Rhénus di (---), sita in (---). Per il periodo antecedente al 01/05/2010 si può solamente rilevare la mancanza, nella documentazione acquisita e trasmessa dall'autorità giudiziaria sammarinese ed in particolare dai documenti di trasporto emessi da AGC Srl, di qualunque indicazione circa il luogo effettivo di consegna o destinazione della merce in Italia, se non in casi del tutto sporadici".

Deve dunque escludersi la sussistenza di elementi che portino a individuare la residenza in Italia della società in base al criterio dello svolgimento ivi dell'oggetto principale, per il periodo qui rilevante dell'anno d'imposta (---).

6. L'infondatezza del primo motivo, determina l'assorbimento anche dei motivi secondo, terzo e quarto.

7. Al postutto il ricorso merita integrale reiezione, con aggravio di spese in capo alla parte ricorrente. Nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, non sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non potendo tale norma trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr. Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 11.000,00, oltre rimborso forfettario 15 % ed esborsi per Euro 200,00.

Così deciso in Roma, il 6 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 20 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza