

# Sentenza del 20/01/2023 n. 1879 - 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 (---), e AJ TRADE s.a., sedente in (---), impugnavano gli avvisi di accertamento redatti sulla base di processi verbali del 2012, con cui si intimava di versare maggior imposta relativamente all'anno d'imposta (---). L'Agenzia con l'accertamento riteneva che la AGC Srl e la AJ TRADE s.a. fossero società esterovestite, con sede effettiva a Bolzano, e che la personalità giuridica della stessa costituisse in realtà un abuso, trattandosi invece di società in nome collettivo.

2. La Commissione Tributaria di primo grado, riuniti i ricorsi, li accoglieva ritenendo non provata l'estero-vestizione, la riqualificazione delle stesse come società personali con il A.A. come socio illimitatamente responsabile, avendo l'ufficio fallito la relativa prova ai sensi dell' art. 73, comma 3 TUIR , circa la presenza in Bolzano della sede legale, amministrativa o l'oggetto sociale per la maggior parte del periodo d'imposta (---). Inoltre, a parere del giudice di primo grado la norma sulla estero-vestizione avrebbe riguardato l'IRES, ma non l'IVA, ed ancora la notifica degli avvisi era da ritenersi illegittima. L'Agenzia interponeva gravame, e la Commissione di secondo grado, disattesa la pronuncia di inidoneità della notifica, confermava la sentenza di primo grado, osservando che gli elementi portati dall'Ufficio per ritenere che le società abbiano avuto per la maggior parte del (---) sede in Italia ai sensi dell' art. 73, comma 3 TUIR , erano inconsistenti, posto che la circostanza che il principale cliente di AGC Srl si sia avvalso per il passaggio della merce oggetto di frode della logistica Rhenus di (---), con deposito temporaneo della merce stessa presso un magazzino ivi locato non poteva avere rilevanza, essendo il detto magazzino riconducibile ad un soggetto terzo, alla società di logistica, che non era coinvolta nelle indagini e neppure gestita dal A.A., nè avevano rilievo le dichiarazioni contenute nel p.v.c. secondo cui "non poteva escludersi" l'esistenza di altra sede in (---), mancando tale elemento di qualsiasi rigore probatorio, con conseguente venir meno dei presupposti degli avvisi di accertamento ai fini della maggior IVA e IRAP nei confronti del A.A., qual socio illimitatamente responsabile.

3. L'Agenzia propone così ricorso in cassazione affidato a un solo motivo. 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 l'unico 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 delle società in (Omissis), pur ritenendo provata l'esistenza di una frode carosello gestita anche dal A.A. tramite le società.

Infatti, l' art. 73 TUIR , detta tre criteri alternativi affinché una società sia considerata fiscalmente residente in Italia, mentre il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 58 , stabilisce le modalità di determinazione del domicilio fiscale.

La Commissione di secondo grado avrebbe errato nel ritenere insussistenti gli elementi per identificare la residenza fiscale ai sensi dell' art. 73 TUIR . Quest'ultima andava individuata in (---) per quanto si ricavava dal p.v.c., essendo l'atto fondamentale della gestione costituito dalla consegna o destinazione dei beni al cliente principale, avvenuta sempre in (---).

Sotto il profilo della residenza fiscale non poteva infatti assumere rilevanza la sede legale trattandosi di "società sponda" che operavano in frode commettendo delitti fiscali, ed andavano valorizzati gli elementi che dimostravano come la sede effettiva fosse in Italia.

In ogni caso la lettura degli atti offerta dai giudici d'appello era posta in violazione degli elementi presenti in atti, posto che 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 aveva una finalità frodatoria.

Si sottolinea come il substrato fattuale emergerebbe dagli atti e non presuppone 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.

5. Il motivo del ricorso è fondato.

Preliminarmente deve escludersi che il motivo sia inammissibile per non essere stato il merito oggetto di proposizione d'appello da parte dell'amministrazione, dal momento che nella stessa sentenza d'appello si legge che, oltre alla questione della notifica, l'Agenzia aveva anche appellato nel merito, pur ritenendo la CTR che tale censura si fosse limitata alle "argomentazioni ed osservazioni fatte valere nell'ambito del processo di primo grado", ed ha respinto nel merito i motivi, non mancando di valutare l'ammissibilità dei relativi motivi ("Nel merito l'appello dell'Ufficio, oltre ad essere del tutto asfittico e disallineato rispetto alla motivazione...può ritenersi superare il vaglio della specificità dei motivi...").

Venendo quindi al merito.

Il fenomeno dell'estero-vestizione 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 al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 58 e 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 , assumono rilevanza altri due criteri, il primo dei quali è costituito dalla "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 ).

Sono stati in proposito ritenuti rilevanti i luoghi di detenzione della documentazione contabile, dei libri sociali, dello svolgimento delle riunioni del collegio sindacale e dell'assemblea, dell'assolvimento degli obblighi civilistici e fiscali.

A tali criteri si aggiunge 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, in base al successivo comma 5, quello oggetto dell'attività effettivamente esercitata dall'impresa.

Tutti tali criteri sono alternativi fra di loro.

Stando ai suesposti principi emergono elementi per ricondurre la sede effettiva, cioè quella in cui si svolge l'attività delle società AGC Srl e della AJ TRADE s.a., a (---).

In particolare, la pronuncia d'appello esclude che si possa far applicazione 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.

Quest'ultimo s'incentra invece, appunto, sul terzo criterio, quello dato dall'oggetto principale dell'attività svolta per la maggior parte del periodo d'imposta rilevante.

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, è fondata la critica mossa alla decisione da parte dell'Agenzia a mezzo del motivo in esame, secondo cui la stessa avrebbe male applicato, a fronte del materiale rinveniente dagli accertamenti contenuti nel p.v.c., la disposizione relativa all'individuazione della sede effettiva.

La motivazione della decisione impugnata infatti riporta come l'utilizzo della logistica Rhenus di (---) da parte del maggior cliente delle due società, la RG TRADE GMBH, gestita anche dal A.A., è

considerato elemento irrilevante a fronte dell'estraneità della Rhenus dall'indagine penale e da qualsiasi legame anche col A.A., e dunque terzo gestore del magazzino di logistica.

Dunque, la Commissione ha preso in considerazione tutti i criteri indicati dalla norma, ma nell'escludere il criterio qui in rilievo trascura il concetto di oggetto principale fatto proprio dalla norma. Infatti gli atti di gestione ed amministrazione, sono tutti rilevanti ai fini del ricorrere del secondo criterio, nel senso di assunzione di decisioni nel compimento degli affari e dell'impulso dell'attività relativa, cui deve per quanto precede aversi riguardo, e pertanto assumendo rilevanza i luoghi in cui si ricevono ordini, si cercano i fornitori, si scelgono le società-sponda, i missing trader, i clienti in grado di assorbire le merci, si filtrano e determinano le modalità di fatturazione attraverso le quali viene realizzata la frode, si gestiscono i pagamenti e le consegne, e ciò indipendentemente dalle più o meno elevate difficoltà di individuazione dei luoghi stessi, aumentate (come nella specie) dall'uso di mezzi tecnologici. Allorché invece si abbia riguardo all'oggetto principale, non potrà che farsi capo all'attività materiale, in questo caso commerciale (nell'oggetto sociale delle imprese rientrando lo scambio di beni), e nella specie le merci che pacificamente hanno formato oggetto dell'attività delle suddette imprese.

Elemento indiziario, per stabilire il luogo in cui si concretizza l'oggetto principale, è costituito dalla relativa presenza sul territorio nazionale, e precisamente a (Omissis), come appurato e pacifico, della merce suddetta. Presenza che si ha in esecuzione del disegno fraudolento dato per presupposto dal giudice d'appello, e precisamente del ruolo delle predette società, in relazione ai rapporti con la società sponda RG TRADE GmbH. Positivo riscontro di ciò si ha a mezzo della sentenza di patteggiamento, resa anche nei confronti del A.A., che dà atto di come le varie attività, incluse quelle delle due società, si siano svolte "in Italia, a (Omissis)".

Tutto ciò vale per la maggior parte del periodo d'imposta che ne occupa ((---)), e cioè a partire quantomeno dal (---).

A fronte di ciò, le circostanze, valorizzate dalla CTR, secondo cui l'utilizzo della logistica avvenne da parte della società RG TRADE GmbH, e che la logistica fosse gestita da una società terza non coinvolta, risultano esse sì irrilevanti, dal momento che non solo la RG TRADE era la cliente delle due società e ivi formalmente dunque riceveva le merci, era coinvolta come detto nel disegno di cui erano parti le società, ed era a sua volta gestita sempre dal A.A., mentre il ruolo del gestore della logistica appare sotto tal profilo neutro.

9. La sentenza d'appello, che dunque in base a quanto precede ha fatto erronea applicazione del criterio legale di collegamento costituito dall'oggetto principale, dev'essere cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, in diversa composizione, che si uniformerà ai suesposti principi, procedendo altresì alla verifica circa il requisito della sussistenza dei presupposti per il collegamento per la maggior parte del periodo d'imposta, nonché alla liquidazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di (---), in diversa composizione, che provvederà anche alla

liquidazione delle spese.

Così deciso in Roma, il 6 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 20 gennaio 2023

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza