

Sentenza del 15/03/2023 n. 7445 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 477/14/14, depositata il 29 gennaio 2014 la Commissione tributaria regionale del Lazio accoglieva l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate e respingeva l'appello incidentale della società di diritto lussemburghese A.A. Couture S.A., già B.B. Holding S.A., proposti avverso la sentenza n. 246/35/12 della Commissione tributaria provinciale di Roma, la quale aveva riunito e parzialmente accolto i ricorsi proposti dalla contribuente avverso due avvisi di accertamento emessi per il recupero di IRPEG-IRES, IRAP e IVA oltre ad accessori relativi agli anni di imposta 2003 e 2004 adottati sul presupposto della esterovestizione della società e in relazione alla cessione del marchio alla società Charme Bag Srl con sede in (Omissis).

2. Le riprese traevano origine da un'indagine di polizia giudiziaria nell'ambito del procedimento penale RGNR Procura di Roma 29247/08 originato dai medesimi fatti e si basavano sul processo verbale di constatazione del 3.9.2009 redatto dalla Guardia di Finanza.

Sulla base di tale p.v.c. l'Agenzia delle Entrate notificava i due avvisi di accertamento, con i quali veniva contestata a carico della società l'estero-vestizione e, quindi, un reddito imponibile ai fini IRES, nonché il valore della produzione netta ai fini IRAP che la società avrebbe dovuto dichiarare in (Omissis), oltre alla ripresa IVA con riferimento al prezzo della cessione del marchio alla società Charme Bag Srl con sede in (Omissis) e considerato imponibile. L'Amministrazione finanziaria individuava una serie di elementi che inducevano a ritenere che l'oggetto principale delle attività economiche e di rapporti giuridici fossero stabilmente collocati sul territorio nazionale e non all'estero e che l'operazione relativa al marchio avesse il fine di trasferire formalmente in Lussemburgo i proventi generati, operazione soggetta all'obbligo della presentazione della dichiarazione fiscale in (Omissis) ove si svolgeva l'effettiva amministrazione.

Il giudice di prime cure condivideva l'impianto delle riprese per imposte dirette, ma accoglieva la prospettazione della contribuente limitatamente alle riprese IVA 2004, ritenendo che una società avente sede legale all'estero non potesse essere soggetto passivo ai fini del tributo armonizzato.

3. La CTR riteneva legittima la verifica posta a base degli accertamenti effettuata presso lo studio del Dott. C.C., custode giudiziario del 65% delle azioni della holding nominato in seno al procedimento penale, in quanto sulla base del registro delle imprese e dell'anagrafe tributaria risultava essere l'amministratore delegato della società. Il giudice d'appello inoltre, a differenza del giudice di prime cure, confermava anche le riprese IVA perchè la sede effettiva al tempo delle riprese della B.B. Holding SA era in (Omissis) e giudicata fittizia la sede all'estero.

4. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidato a quattro motivi, cui replica l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

5. In via preliminare va esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per invalidità della procura speciale a margine del ricorso, non essendo indicato il nome del legale rappresentante ed essendo del tutto illeggibile la firma apposta.

6. L'eccezione dell'Agenzia delle Entrate non può trovare ingresso, atteso che l'individuazione del conferente la procura è resa possibile dalla firma ivi apposta che, a differenza di quanto prospettato, è leggibile. Ciò consente il positivo accertamento della sua legittimazione e dello ius postulandi del difensore. Ed infatti, il mandato all'avv.to Giovanna Fondacaro, apposto a margine del ricorso, risulta sottoscritto, con firma certificata nell'autografia dal difensore, da "D.D. n.q.", il quale conferendo la procura ha speso il nome della persona giuridica che ha proposto il ricorso, A.A. Couture SA, nella sua qualità di legale rappresentante, conformemente alla giurisprudenza della Corte sulla procura alle liti per il ricorso in cassazione (Cass. Sez. U., 01/06/2021, n. 15177) e in punto di individuazione aliunde del nome del conferente legale rappresentante di società o di altro ente collettivo e sulla desumibilità aliunde dell'identificazione della persona fisica sottoscrittrice (cfr. Cass., 18/03/2021, n. 7765).

7. Con il primo motivo di ricorso - in rapporto all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - si denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 , del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 , della L. n. 212 del 2000, artt. 7 e 12 , per la mancata applicazione della normativa lussemburghese nella individuazione del rappresentante legale della società presso cui si è svolta la verifica e cui è stato notificato il p.v.c. alla base degli avvisi di accertamento impugnati nel processo. Nel corpo della censura la società deduce anche la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 , perchè non sarebbe stata assicurata al contribuente la conoscenza legale del p.v.c. e di ogni altro atto istruttorio cui l'avviso faccia riferimento, e del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12 comma 7 , perchè non sarebbe valida la conoscenza legale del p.v.c., ed entrambi i profili rileverebbero quale conseguenza del fatto che la notifica del p.v.c. sarebbe avvenuta in capo ad un soggetto privo di poteri rappresentativi della società.

8. Il motivo è affetto da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza. Va premesso che la ricorrente non contesta che il nominativo di C.C., - quale presidente del consiglio di amministrazione, legale rappresentante e custode giudiziario del 65% quote sociali della società ricorrente - emerga dalle risultanze del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria e dello stesso del verbale dell'assemblea generale della società nel quale gli venne conferito il potere di rappresentanza, ma, piuttosto, contesta il criterio di individuazione della qualità di legale rappresentante, il quale a suo avviso avrebbe dovuto avvenire in base alla normativa lussemburghese, oltre alla legittimità della sua nomina nell'assemblea societaria.

Va premesso che è inammissibile ed esula dal presente giudizio di natura tributaria il sindacato sulla tempestiva censura della nomina societaria del C.C. per effetto della presunta nullità dell'assemblea in cui è stato nominato, soggetta alle decadenze e forme dell'apposito rito impugnatorio.

La Corte osserva quindi che in forza della L. n. 218 del 1995, art. 25, comma 1 , innanzitutto "Le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione" e, dunque, il criterio individuerebbe nel caso in esame la legge lussemburghese; nondimeno, prosegue il disposto normativo citato, "Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in (Omissis), ovvero se in (Omissis) si trova l'oggetto principale di tali enti".

9. Orbene, il giudice d'appello ha accertato che la sede effettiva con riferimento ai periodi di imposta oggetto delle riprese della B.B. Holding SA - oggi A.A. Couture SA - era in (Omissis), essendo fittizia la sede all'estero e tale accertamento fattuale non è revocato in dubbio dalla ricorrente che si limita a riproporre la prospettazione originaria della contribuente secondo cui non sarebbero adeguate le risultanze del p.v.c., difesa già vagliata dal giudice d'appello e disattesa in quanto "Nel corso delle indagini esperite dalla Guardia di Finanza è emerso che l'(Omissis) era il luogo in cui la società contribuente aveva compiuto i principali atti di amministrazione, il luogo dei recapiti della corrispondenza commerciale, il luogo di stipulazione dei contratti relativi alle attività poste in essere dalla società, il luogo di disponibilità dei conti correnti per le provviste finanziarie." (cfr. p. 3 parte motiva, sentenza impugnata).

Circa l'efficacia probatoria del p.v.c., va rammentato che il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell' art. 2700 c.c. , relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonchè quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (Cass. 24 novembre 2017 n. 28060); orbene, nel caso di specie, non risulta proposta alcuna querela di falso nè contestazione analitica con indicazione specifica di elementi di prova contrari e, dunque, fa fede l'accertamento fattuale del giudice d'appello circa l'esterovestizione della società che poggia su tale solido compendio.

Pertanto, è logicamente la CTR ha ritenuto che trova applicazione nella fattispecie il secondo criterio di collegamento, il quale individua la legge italiana e, ai sensi di questa, è legittima l'attività di accertamento svolta nei confronti del Dott. C.C. custode giudiziario del 65% delle azioni della holding, la cui nomina risulta pacificamente dall'anagrafe tributaria, oltre che dall'assemblea generale del consiglio d'amministrazione della società.

10. Sono poi inammissibili perchè nuovi i profili di censura relativi alla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 comma 1 , e art. 12, comma 7 , di cui la sentenza impugnata non dà conto nè il ricorso allega la rituale e tempestiva proposizione nei gradi di merito. Peraltro essi sono anche infondati, in quanto articolati sul presupposto che non sarebbe stata assicurata al contribuente la conoscenza legale del p.v.c. e di ogni altro atto istruttorio cui l'avviso faccia riferimento, conseguenza del fatto che la notifica del p.v.c. sarebbe avvenuta in capo ad un soggetto privo di poteri rappresentativi della società, prospettazione come sopra visto destituita di fondamento. Infatti, non vi è ragione di dubitare della legittimazione di C.C. a rappresentare la società contribuente in sede di verifica, in quanto legittimamente nominato suo legale rappresentante e la società, per il tramite del suo legale rappresentante cui è stato notificato il p.v.c., ha avuto la conoscenza effettiva della verifica al fine di esercitare i diritti di difesa.

11. Con il secondo motivo di ricorso - in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - viene prospettata la violazione e falsa applicazione da parte della CTR dell' art. 73 T.U.I.R. quanto all'accertamento dei presupposti per considerare le società estere residenti in (Omissis) al di fuori dello schema legale.

12. La censura è inammissibile. Va richiamata la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia circa l'esterovestizione, in particolare le sentenze 12 settembre 2006, causa C-196/04 , Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd, e 28 giugno 2007, causa C-73/06, Planzer Luxembourg Sarl, che individua il fenomeno nella fittizia localizzazione della residenza fiscale di una persona fisica o di una società all'estero in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo di sottrarsi agli adempimenti previsti dall'ordinamento tributario del Paese di reale appartenenza.

Tenuto conto di tale quadro, la previsione di legge che nell'ordinamento nazionale regola la fattispecie e oggetto della censura in disamina è il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 3 , secondo cui "(a)i 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". Tale previsione è stata interpretata da questa Sezione (cfr. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 23150 del 25/07/2022) nel senso di individuare i criteri di collegamento - ossia 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 (Omissis) e l'assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano, 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.

13. La decisione della CTR è conforme ai richiamati principi di diritto e, ai fini della decisione della censura va anche reiterato che, "Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sè coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della

correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" (Cass. 7 aprile 2017 n. 9097).

Orbene, fermo restando quanto sopra già visto circa l'individuazione della legge italiana sulla base del sistema italiano di diritto internazionale privato, il Collegio rammenta quanto alla disposizione invocata nella doglianza oggetto di scrutinio che in materia di imposte sui redditi delle società, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73, comma 3 , come già l'art. 87 del medesimo decreto in vigore sino al 31.12.2003, individuano i seguenti criteri di collegamento con il territorio dello Stato: la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale delle società e degli enti. Orbene, essi sono paritetici ed alternativi (cfr. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 23150 del 25/07/2022) e la ricorrenza anche solo di uno di essi per la maggior parte del periodo d'imposta determina la residenza in (Omissis) della società e l'assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano.

Il motivo in disamina sotto lo schermo della violazione di legge, contesta l'accertamento operato dal giudice d'appello sulla base delle risultanze del p.v.c. circa l'esterovestizione e la sussistenza del criterio di collegamento con lo Stato alla luce del disposto di legge summenzionato. Si sollecita così, inammissibilmente, una rivalutazione di accertamenti in fatto e di questioni inerenti alla sufficienza degli elementi di prova della pretesa impositiva che è estranea al perimetro del giudizio consentito in sede di legittimità, non essendo neppure stata allegata una censura motivazionale con deduzione di fatti decisivi e contrari all'accertamento della CTR, ritualmente introdotti nel processo e non debitamente vagliati dal giudice del merito.

14. Il terzo motivo della società - ai fini dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - denuncia la violazione e falsa applicazione da parte della CTR del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7 , il quale prevede l'assoggettamento ad IVA in (Omissis) solo in presenza, nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione, pur definendone il concetto.

15. Il motivo è inammissibile. La censura non si confronta realmente con la ratio decidendi e l'accertamento espressi nella sentenza impugnata anche riguardo alla ripresa indiretta, secondo cui al tempo delle riprese non la "stabile organizzazione" bensì la "sede effettiva" della B.B. Holding SA era collocata in (Omissis), essendo al contrario fittizia la sede all'estero (cfr. sentenza impugnata, p. 3 parte motiva) e, dunque, non coglie la ratio decidendi. Del resto, è principio consolidato quello secondo cui, in tema di IVA, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 7, comma 3 , considera effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi rese da soggetti che nello stesso hanno il domicilio, tale intendendosi, ai sensi dell' art. 43 c.c. , il luogo dove il soggetto ha la sede dei suoi affari ed interessi (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11186 del 07/05/2010) e, di conseguenza, va data prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente, in modo riconoscibile dai terzi (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24246 del 18/11/2011) senza che abbia rilievo decisivo il fatto formale della sede all'estero. Anche sotto tale profilo la decisione d'appello è conforme alla giurisprudenza di legittimità.

16. Con il quarto motivo la società - agli effetti dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - censura la violazione e falsa applicazione da parte della sentenza impugnata degli artt. 63 , 75 e 86 T.U.I.R.

perchè negli avvisi di accertamento, ai fini della determinazione dell'imponibile, sono stati assunti i componenti positivi come risultanti dal bilancio depositato in Lussemburgo per il 2003 e dalla documentazione fornita dal consulente per il 2004 e poi sarebbe stata detratta la quota ammortizzabile pari al 10% ma non anche gli interessi passivi, perchè non documentati.

17. La doglianza è inammissibile perchè nuova, dal momento che la sentenza non ne dà conto, nè il ricorso pone in evidenza la tempestiva introduzione del profilo nei due gradi di merito, non essendo adeguata l'affermazione a p. 36 del ricorso secondo cui "in entrambi i gradi del giudizio di merito è stata eccepita l'illegittimità di un tale operato, ma nulla è stato statuito sul punto", in quanto generica e apodittica.

18. Al rigetto del ricorso segue il regolamento delle spese di lite secondo soccombenza, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 20.000,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito.

Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 , comma 1-quater , sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza