Sentenza del 05/04/2023 n. 9400 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificò ad (Omissis) Spa quattro avvisi di accertamento relativi a maggiori Ires e Irap per gli anni 2006 e 2007, nonchè all'omessa effettuazione e versamento di ritenute per le medesime annualità, oltre interessi e sanzioni.

Le condotte donde avevano tratto origine gli atti impositivi erano addebitabili ad (Omissis) s.a., società di diritto lussemburghese, la quale aveva omesso di presentare le dichiarazioni fiscali obbligatorie per gli anni in questione.

Dal 1 luglio 2008 tale società era cessata a seguito di scissione totale, per effetto della quale si erano costituite le società (Omissis) s.a. e (Omissis) s.a., entrambe sedenti in Lussemburgo; la prima delle due, nell'anno 2010, era divenuta società di diritto italiano, assumendo la denominazione di (Omissis) Spa , e tale ultima circostanza aveva giustificato la notifica degli atti impositivi.

Gli avvisi di accertamento avevano costituito l'esito di una verifica dalla quale era emerso che (Omissis) s.a. era, in realtà, un soggetto d'imposta italiano "esterovestito".

2. (Omissis) Spa impugnò gli avvisi innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Brescia, che respinse il ricorso.

Anche il successivo appello, proposto dalla contribuente innanzi alla sezione staccata di Brescia della Commissione tributaria regionale della Lombardia, subì identica sorte.

I giudici regionali, ricostruito il quadro normativo ed interpretativo che regola l'assoggettamento ad imposta delle società "esterovestite", ritennero dimostrata tale circostanza nel caso di specie, sul rilievo dell'esistenza di dati obiettivi e di documentazione extracontabile.

Rilevarono, inoltre, che l'avvenuta contestazione di condotte munite di possibile disvalore penale giustificava il raddoppio dei termini ordinari di accertamento; sul punto, peraltro, non poteva trovare ingresso il motivo di gravame che contestava l'estensione di tale disciplina all'ambito Irap e ai recuperi, trattandosi di questione non dedotta dalla contribuente in primo grado.

Infine, ritennero persuasive le conclusioni alle quali era addivenuto il giudice di primo grado in ordine all'omesso versamento di ritenute e alla non deducibilità di costi.

3. La sentenza d'appello è stata impugnata dalla società con ricorso per cassazione affidato a undici motivi, illustrati da successiva memoria. L'Agenzia delle Entrate ha depositato

controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la società ricorrente denunzia nullità della sentenza per violazione degli artt. 132, comma 2, num. 4), c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, 36.

La censura afferma che la sentenza d'appello sarebbe affetta da "grave vizio motivazionale" in quanto supportata da frequenti e ripetuti richiami al contenuto della decisione di primo grado.

La società contribuente, in particolare, assume che la C.T.R., pur in presenza di apposita doglianza, avrebbe omesso di appurare se le operazioni di verifica prodromiche agli avvisi fossero state condotte nei confronti di un soggetto ormai estinto e se la persona chiamata ad assistere alla verifica avesse o meno i poteri rappresentativi necessari; ancora, lamenta la mera apparenza della motivazione concernente la sussistenza dei presupposti per ritenere operante la presunzione di operatività in Italia della società sedente all'estero; stigmatizza, infine, il passaggio argomentativo attinente all'omesso versamento delle ritenute e al recupero dei costi, che assume risolto con un apodittico richiamo al D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26.

2. Il secondo motivo, formulato in via di subordine, denunzia violazione del D.P.R. n. 27 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), art. 173, comma 13.

Secondo la ricorrente, i giudici d'appello, nuovamente trascurando uno specifico motivo di gravame, non avrebbero rilevato la nullità degli atti impositivi, conseguente all'aver l'Amministrazione condotto una verifica, e successivamente notificato gli avvisi, nei confronti di un soggetto ormai estinto.

3. Con il terzo motivo, denunziando violazione del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 52, comma 6, e del D.P.R. n. 600-1973, 33, comma 1, la ricorrente censura la sentenza nella parte in cui, aderendo alla decisione di primo grado, ha ritenuto la validità del p.v.c. prodromico agli avvisi di accertamento, quantunque sottoscritto da un soggetto - il signor B.B. - dichiaratamente sprovvisto del potere di rappresentanza di tale ente.

4. Il quarto motivo deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c..

La ricorrente lamenta un difetto di pronuncia o una carenza di motivazione, da parte della C.T.R., sul proprio motivo di gravame con il quale contestava il mancato riconoscimento delle prove da lei offerte in punto all'effettiva residenza in Lussemburgo di (Omissis) s.a..

5. Con il quinto motivo, attinente alla medesima questione, la ricorrente denunzia violazione degli artt. 73, commi 3 e 5-bis, TUIR , assumendo che la sentenza d'appello sarebbe errata, e comunque non adeguatamente motivata, nella parte in cui ha fatto applicazione dei criteri per l'individuazione della residenza della società, omettendo di fare riferimento a quelli indicati dall'art. 73, comma 3 , TUIR . 6. Con il sesto motivo, denunziando violazione dell'art. 73, commi 5-bis e 5-ter, TUIR , la ricorrente censura la sentenza d'appello anche in punto al rilievo delle partecipazioni, ed in particolare alla ritenuta detenzione, da parte della società (Omissis) s.a., di

partecipazioni di controllo in C.C. Spa 7. Il settimo motivo, inerente al tema del raddoppio dei termini, denunzia violazione della l. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 132 .

La ricorrente evidenzia che la disposizione evocata, che ha escluso l'operatività del raddoppio dei termini per il caso (qui sussistente) di mancata presentazione di denuncia penale, non è assistita da alcuna disposizione transitoria e può, pertanto, applicarsi anche agli avvisi notificati anteriormente alla sua entrata in vigore.

8. Lo stesso tema del raddoppio è poi oggetto dell'ottavo motivo di ricorso.

La ricorrente evidenzia di aver formulato un motivo di appello con il quale lamentava l'applicazione del raddoppio anche alle riprese Irap e alle ritenute, quantunque non si trattasse di fattispecie impositive contemplate a tal fine dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , e si duole del fatto che la CTR lo abbia ritenuto inammissibile per novità, assumendo che si tratterebbe di questione rilevabile anche d'ufficio.

9. Con il nono motivo, denunziando violazione o falsa applicazione dell'art. 163 TUIR , la ricorrente critica la pronunzia impugnata nella parte in cui ha ritenuto fondato l'addebito inerente all'omesso versamento delle ritenute quale semplice e diretta conseguenza del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26 , assumendo che la ripresa delle ritenute riguardava somme già applicate su larga parte degli interessi allora versati (sotto forma di imposta sostitutiva applicata dalla banca depositaria delle relative obbligazioni), sì da integrare un'ipotesi di doppia imposizione.

10. Il decimo motivo denunzia nullità della decisione, per carenza totale di motivazione, in punto al disconoscimento dei costi, supportato dall'apodittico rilievo della carenza dei requisiti di cui all'art. 109 TUIR e della mancanza di inerenza.

11. Infine, con l'undicesimo motivo la ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. , evidenziando che la C.T.R. ha completamente trascurato di provvedere sul suo motivo di appello inerente all'applicabilità delle sanzioni.

12. Il primo motivo non è fondato.

12.1. Giova premettere, in forma di considerazione generale, che la sentenza d'appello non è affetta da nullità per carenza di motivazione, laddove motivata tramite rinvio alla decisione di primo grado, ogni qualvolta siffatta tecnica argomentativa non si risolva in un'acritica adesione al provvedimento impugnato, ma faccia emergere l'effettiva valutazione, da parte del giudice di appello, della infondatezza dei motivi del gravame (in tal senso si vedano, fra le altre, Cass. n. 21443/2022; Cass. n. 2397/2021; Cass. n. 20883/2019).

12.2. Tale ultima è la situazione che si riscontra nella specie.

La C.T.R., infatti, ha individuato ed enucleato le circostanze decisive per ritenere fondata la pretesa erariale - in particolare rappresentando, a pag. 13, gli elementi dai quali ha desunto la "esterovestizione" della società - e le ha valutate svolgendo proprie considerazioni, collocate nel contesto della cornice normativa ed interpretativa di riferimento.

I numerosi richiami al contenuto della sentenza di primo grado, pertanto, lungi dal configurarsi come "acritico recepimento" della stessa, risultano corroborati dall'esposizione, da parte della C.T.R., delle ragioni del proprio convincimento, in termini ampiamente satisfattivi delle esigenze di adeguata motivazione, riconducibili al "minimo costituzionale" al quale la giurisprudenza di questa Corte fa ormai da tempo riferimento per indicare la soglia oltre la quale è consentito un sindacato sulla legittimità della motivazione (v. Cass. sez. U., n. 8053/2014).

12.3. Quanto, poi, agli specifici temi fatti oggetto di doglianza per omessa pronunzia, si tratta di profili che investono aspetti preliminari della controversia (la validità di atti notificati alla società estinta, il potere del legale rappresentante) in relazione ai quali ben può ritenersi che la C.T.R. abbia reso una statuizione implicita, giacchè la sentenza si è poi focalizzata sul merito della pretesa erariale.

13. Anche il secondo motivo non è fondato.

Per quanto evidenziato dalla stessa ricorrente nelle sue difese, la società (Omissis) s.a. fu soggetta a scissione nell'anno 2008, mediante costituzione di due società, l'una delle quali - denominata (Omissis) s.a. - proseguì l'attività partecipativa nell'italiana C.C. Spa , in termini che risulteranno poi decisivi ai fini del rilievo dell'esistenza dei presupposti per la "esterovestizione".

La società di nuova costituzione, sempre per dato pacifico, assunse la denominazione di (Omissis) Spa , società destinataria della verifica e dei successivi avvisi; con il che appare esente da censure la decisione della C.T.R. di ritenere validi gli avvisi emessi nei confronti di tale ultima, trattandosi del soggetto succeduto all'autore delle condotte.

14. Considerazioni non dissimili valgono con riferimento all'effettiva sussistenza di potere institorio in capo all'affermato legale rappresentante, circostanza sulla quale la C.T.R. ha operato un autonomo accertamento, che il terzo motivo di ricorso non appare idoneo a scalfire.

15. Il quarto e il quinto motivo, meritevoli di scrutinio congiunto in quanto connessi, sono inammissibili.

Essi, infatti, sollecitano un riesame delle circostanze fattuali prese in considerazione dalla C.T.R. per ritenere sussistente la denunziata ipotesi di "esterovestizione".

In particolare, dietro l'apparente deduzione di nullità della sentenza per omesso esame del motivo di gravame che denunziava la mancata valutazione delle prove da lei offerte e di violazione dell'art. 73, commi 3 e 5-bis, del TUIR , la ricorrente invoca, in realtà, un nuovo apprezzamento dei dati valutati dai giudici d'appello per ritenere l'effettiva residenza in Lussemburgo di (Omissis) s.a.; e la stessa richiesta di nuova valutazione è sottesa anche alla denunzia di carenze motivazionali, dovendosi per contro rilevare che, come già osservato, in punto alla sussistenza dei requisiti per l'operatività della disciplina la sentenza appare correttamente motivata.

16. E' invece fondato il sesto motivo, con il quale la ricorrente denunzia la violazione dell'art. 73, comma 5-ter, TUIR . 16.1. Com'è noto, l'art. 73 prevede e disciplina una presunzione legale di

localizzazione nel territorio dello Stato, ai fini fiscali, di società aventi sede all'estero che detengono partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti.

In particolare, il comma 5-bis stabilisce che "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 indicati; e il comma 5-ter chiarisce che, ai fini della verifica della sussistenza del controllo, "rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'art. 5, comma 5".

16.2. L'art. 2359, comma 1, c.c. enuclea tre fattispecie di controllo; afferma, infatti, che "sono considerate società controllate: 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".

La norma prosegue, al comma 2, evidenziando che, ai fini dell'applicazione delle prime due fattispecie, "si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi".

In relazione alle richiamate fattispecie, pertanto, la nozione di controllo postula che la maggioranza delle quote (nel primo caso, cd. controllo interno di diritto) o l'influenza dominante esercitabile nell'assemblea ordinaria (nel secondo, cd. controllo interno di fatto) siano concentrate in capo a una sola società.

In altri termini, tali fattispecie di controllo sussistono solo se esercitabili in modo solitario dal controllante, senza che rilevino forme di esercizio "mediato", riconducibili alla detenzione di quote da parte di soggetti terzi; nè, con particolare riferimento al cd. controllo interno di diritto, rileva il fatto che i terzi siano soci della possibile controllante, poichè difetta in ogni caso il presupposto del possesso di una porzione maggioritaria del capitale sociale da parte della società controllante, sul quale si fonda la connotazione presuntiva dell'art. 2359, comma 1, num. 1, c.c..

16.3. La sentenza di appello ha condiviso il rilievo dell'Ufficio circa la sussistenza di un controllo riconducibile alla prima delle tre fattispecie indicate.

Onde addivenire a tale rilievo, tuttavia, l'Ufficio aveva fatto esclusivo ricorso al computo matematico delle quote della società C.C. Spa possedute da (Omissis) s.a. (pari al 48,80%), alle quali aveva sommato quelle di proprietà del socio A.A. (pari al 4,05%); e su tale stessa base, senza null'altro specificare, la sentenza impugnata ha ritenuto sussistente il requisito, affermando che "le quote superavano il limite del 50%" (pag. 13).

Inoltre, e nella medesima prospettiva accertativa della prima ipotesi di controllo, i giudici d'appello hanno osservato che "la quasi totalità del capitale sociale della società lussemburghese (Omissis) s.a. era posseduta da persone fisiche residenti in Italia", sommando le quote delle quali "si otteneva una percentuale del 77,982% del capitale sociale" (pag. 14).

16.4. Pertanto, nel ritenere integrata, ai fini dell'affermata "esterovestizione" e delle conseguenti ricadute sul piano fiscale nei confronti della società contribuente, la fattispecie di cui all'art. 2359, num. 1, c.c., la C.T.R. non ha fatto corretta applicazione della disciplina recata dalla stessa norma.

Conviene, al riguardo, affermare il seguente principio di diritto: "In tema di "esterovestizione", al fine di accertare se una società estera sia soggetta al controllo da parte di una società italiana, la verifica della sussistenza della fattispecie di cui all'art. 2359, comma 1, num. 1, c.c. (cd. controllo interno di diritto) impone di accertare che la maggioranza delle quote della società estera sia concentrata in capo alla sola società italiana, senza che rilevi la possibile titolarità di altre quote da parte dei soci di quest'ultima, a ciò ostando il disposto di cui all'art. 2359, comma 2, c.c. , che esclude, al riguardo, il computo di voti spettanti per conto di terzi".

17. La ritenuta fondatezza del sesto motivo di ricorso, relativo all'accertamento di un presupposto per l'operatività della disciplina fiscale delle società "esterovestite", comporta la cassazione della sentenza d'appello con assorbimento delle restanti censure.

18. In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al sesto motivo, con rigetto dei primi cinque motivi e assorbimento dei restanti. La sentenza è cassata con rinvio al giudice a quo, affinchè, decidendo in diversa composizione, provveda uniformandosi all'indicato principio e liquidando altresì le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso in relazione al sesto motivo, rigettando i primi cinque e dichiarando i restanti assorbiti; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia- sezione staccata di Brescia- in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza