

Sentenza del 23/05/2024 n. 14485 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A., cittadina americana, acquistava, con scrittura privata autenticata in data 6/6/2011, da Edilgi Srl, per il prezzo di euro 3.105.637,63, un immobile sito in Forte dei Marmi che, in data 24/4/2014, conferiva nella società di diritto inglese Gordman Investments LLP (di seguito, per brevità, Società), registrata in Scozia e con sede ad Edimburgo, al fine di liberare un aumento di capitale di euro 3.000.000,00 e, quindi, in data 3/6/2014, stipulava in Italia (a rogito del notaio B.B., rep. n. 169/1029) il verbale di deposito dell'atto di conferimento, per consentire le trascrizioni immobiliari.

Quest'ultimo atto veniva registrato, in data 4/6/2014, presso l'Ufficio Territoriale dell'Agenzia delle Entrate di Milano 4, al n. 10351, serie 1T, con versamento dell'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale (2% e 1%) e dell'imposta di registro in misura fissa (euro 200,00) come previsto dall'art. 4, nota IV, parte I, lett. a) della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 .

I predetti contribuenti impugnavano l'avviso di liquidazione di maggiore imposta di registro, loro notificato, in data 11/5/2017, dall'Agenzia delle Entrate.

Con l'impugnato avviso di liquidazione l'Ufficio aveva contestato l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa (euro 200,00) e preteso il pagamento dell'imposta nella misura proporzionale, sul rilievo che la società inglese era un puro artificio in quanto priva di struttura e operatività, cioè schermo societario meramente formale, con conseguente effettiva titolarità dei beni in capo alla A.A., cui gravava, solidalmente con GORDMAN INVESTMENTS LLP, la maggiore imposta di registro richiesta ai coobbligati contribuenti.

L'adita CTP di Milano respingeva il ricorso con sentenza nella quale evidenziava l'insussistenza dei presupposti per beneficiare dell'agevolazione fiscale, essendo la conferitaria una società artatamente costituita.

La CTR della Lombardia accoglieva l'appello dei contribuenti ed evidenzia che: la Società britannica "non acquista e vende immobili, ma gestisce proprietà immobiliari locandole e quant'altro"; l'immobile stava "subendo opere di ristrutturazion(e) e costruzione di una piscina per renderlo appetibile per future locazioni"; "le parti appellanti hanno prodotto tutta una serie di documenti atti a dimostrare oltre alla costituzione anche l'effettiva operatività della Società appellante medesima, proprio fornendo documenti atti a dimostrare le spese effettuate per i lavori di ristrutturazione";

analoga operazione di conferimento aveva riguardato "altro immobile situato a Baden Baden in Germania, operazione commerciale coerente con lo scopo sociale, conferimento che ha fatto seguito a quello di Forte dei Marmi (...)" e non contestato dalle autorità tedesche; che le operazioni di conferimento avevano lo scopo "di capitalizzare la società Gordman LLP, al fine di consentire l'operatività nel settore immobiliare, in linea con il suo oggetto e scopo sociale"; la A.A., che vive a Londra, "è proprietaria di altro immobile a Forte dei Marmi che non è stato oggetto di conferimento".

Concludeva, dunque, che "ci siano elementi e circostanze (tali) da far presumere, con certezza, precisione e concordanza che si tratti di conferimento" e, quindi, che "la società è "vera ed effettiva, proprietaria degli immobili che conferiscono capitalizzazione alla società medesima."

Avverso la sentenza di appello l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi, illustrato con memoria.

I contribuenti si sono costituiti con controricorso.

Motivi della decisione Con il primo motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell' art. 360 , comma primo, n. 3 cod.proc.civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 cod.civ., con riferimento alla mancanza di gravità, precisione e concordanza delle circostanze indiziarie che la CTR ha posto a base del suo ragionamento presuntivo.

Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 , comma primo, n. 5 cod.proc.civ., omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti con riferimento agli indizi gravi, precisi e concordanti indicati dall'Ufficio, in quanto la CTR ha trascurato, in particolare, di considerare: la costituzione della Società conferitaria nel marzo 2013 con apporto di un importo pari a Lire 100; il breve lasso di tempo intercorrente tra la costituzione della Società e la delibera di aumento del capitale; il mancato svolgimento da parte della Società di qualsivoglia attività economica (circostanza risultante dagli stessi documenti prodotti e dalla mancanza di informazioni in Anagrafe Tributaria); la mancata conclusione di contratti di locazione e il godimento dell'immobile, da parte della conferente, anche a seguito della stipula dell'atto di conferimento (come comprovato dalla intestazione delle utenze, alla A.A. e dal perfezionamento delle notifiche a quest'ultima presso il medesimo immobile).

La prima censura, assorbita la seconda, è fondata e meritevole di accoglimento.

Giova premettere che l'Amministrazione finanziaria ha escluso l'applicabilità dell'agevolazione prevista dalla nota IV all'articolo 4 della Tariffa, parte I, allegata al TUR, in base alla quale l'imposta di registro si applica in misura fissa (di euro 200,00) per gli atti di conferimento di beni immobili a favore di società con sede legale o amministrativa in un altro Stato membro dell'Unione Europea.

La previsione recata dalla predetta nota IV si confronta con i principi affermati con la Direttiva comunitaria del 12 febbraio 2008, n. 7, concernente le imposte indirette sulla raccolta dei capitali (nota come Direttiva "capital duty"), la quale, al fine di rimuovere alcuni fattori di ostacolo alla libera circolazione nel mercato interno, afferma, in generale e salvo deroghe espressamente

previste, il divieto di assoggettare le società di capitali a qualsiasi forma di imposta indiretta sui conferimenti e sulle operazioni individuate all'art. 5 della stessa direttiva, salvo poi consentire, ai sensi dei successivi artt. 7 ed 8, il mantenimento di una "imposta sui conferimenti" se già in vigore al 1° gennaio 2006.

In base al sopra richiamato regime agevolativo i conferimenti sono tassabili esclusivamente nello Stato membro nel cui territorio si trova la sede della direzione effettiva della società di capitali al momento dell'operazione, ciò al fine di evitare l'abuso del diritto di stabilimento.

Al riguardo, una recente ordinanza della Corte (Cass. n. 5537/2023), pronunciata in analogia fattispecie, ha affermato la legittimità del "disconoscimento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dello stabilimento della sede legale della società a Londra, la cui previsione è stata ritenuta del tutto fittizia e strumentale a conseguire un indebito vantaggio tributario, in assenza di alcun collegamento effettivo della società con lo Stato estero, in cui non sussistono né uffici né personale e non è svolta alcuna operazione o attività. Ricorre, pertanto, la cd. fattispecie della esterovestizione configurabile allorché una società, la quale ha nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione, da intendersi come luogo in cui si svolge in concreto la direzione e gestione dell'attività di impresa e dal quale promanano le relative decisioni, localizzi la propria residenza fiscale all'estero al solo fine di fruire di una legislazione tributaria più vantaggiosa (Sez. 5, n. 16697 del 21/06/2019, Rv. 654687 - 01)."

Sempre riguardo al fenomeno della localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società è stato evidenziato "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", tuttavia, poiché "(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 non può, quindi, che implicare "l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercé 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." (Cass. n. 33324/2018).

La Corte (Cass. n. 3386/2024), altresì, non ha mancato di osservare che nel valutare le ipotesi di esterovestizione, occorre tener presente che, ai sensi del comma 3 dello stesso art. 73 d.P.R. n. 131 del 1986 (TUIR), "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" ed ancora " che, per costante giurisprudenza di questa Corte, la "sede dell'amministrazione" - in quanto contrapposta a quella "legale", che rispetto ad essa costituisce criterio di collegamento paritetico e alternativo -va considerata coincidente con la "sede effettiva" della società, intesa, in senso civilistico, come il luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative e di direzione della società e dove si convocano le assemblee, e cioè come il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari, in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività

dell'ente (cfr. Cass. n. 1544/2023 , Cass. n. 23150/2022 , Cass. n. 11710/2022 , Cass. n. 24872/2020 , Cass. n. 15184/2019)."

La Corte (Cass. n. 3386/2024 cit.) ha, poi, sottolineato "che il contrasto del fenomeno dell'esterovestizione societaria assume valenza di principio generale dell'ordinamento applicabile non soltanto alle imposte sui redditi (nel cui testo unico sono inserite quali l'art. 73, comma 3 e comma 5-bis che prevedono presunzioni), ma anche alle imposte indirette, trovando il suo fondamento nel diritto tributario europeo, nel dovere costituzionale di partecipare alla spesa pubblica e nelle regole di derivazione UE e OCSE (cfr. Cass. n. 2869/2013)."

Ed allora, per determinare il luogo della sede dell'attività economica e dell'amministrazione di una società, intesa - civilisticamente - come luogo "dal quale partono gli impulsi gestionali e le direttive amministrative", occorre dunque prendere in considerazione un complesso di fattori e, al riguardo, la decisione impugnata, in alcuno dei passaggi motivazionali, mostra di aver correttamente vagliato l'esistenza degli indici di esterovestizione desumibili dal complessivo esame di tutti gli elementi indiziari acquisiti agli atti di causa, per iniziativa di entrambe le parti, e da esaminare nel loro insieme, non atomisticamente, l'uno per mezzo degli altri, nel senso che ognuno di essi, quand'anche singolarmente sfornito di valenza indiziaria, può rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento.

Il giudice di merito che fonda il ragionamento presuntivo su fatti storici privi di gravità o di precisione o di concordanza ai fini della inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota, così sussumendo sotto l' art. 2729 cod. civ. circostanze prive di quelle caratteristiche, incorre in una sua falsa applicazione, "giacché dichiara di applicarla assumendola esattamente nel suo contenuto astratto, ma lo fa con riguardo ad una fattispecie concreta che non si presta ad essere ricondotta sotto tale contenuto, cioè sotto la specie della gravità, precisione e concordanza." (Cass. Sez. U., n. 17857/2018).

Ne discende che l'accertamento, nel caso concreto, della artificiosità della collocazione estera di una società, non può essere limitato all'esame dei documenti riguardanti il formale stabilimento della società all'estero e gli adempimenti ad esso correlati, che sono privi di decisività atteso che cosa diversa è la reale operatività del soggetto giuridico.

Peraltro, ai fini della verifica del concreto radicamento nello Stato estero e della direzione effettiva della società, appaiono alquanto eterogenee ed inconcludenti le circostanze di cui la CTR della Lombardia si è occupata, facendone menzione in sentenza, quali: la realizzazione di opere di ristrutturazione dell'immobile e costruzione di una piscina, non potendosi escludere che siano dirette a soddisfare le esigenze della A.A.; il conferimento di altro immobile situato in Germania che nulla aggiunge in ordine alla natura fittizietà dell'operazione per cui è causa; il lasso temporale (tre anni) tra l'acquisto del bene ed il suo conferimento e la titolarità di altro immobile in Forte dei Marmi (non conferito nella società inglese).

Va considerato che risultano, invece, obliterate altre circostanze, allegate dall'Agenzia delle Entrate (v. pag. 12 e ss.gg. ricorso) quali: il modesto importo (Lire 100) apportato alla società in fase di costituzione; il breve lasso di tempo intercorso tra la costituzione e la delibera di aumento del capitale sociale; il mancato svolgimento di attività economiche espressive di effettiva

operatività della società medesima, come si ricava dai dati riportati nel conto ricavi e perdite (Report of the members) e nelle dichiarazioni dei redditi 2014 e 2025 (Description of partnership trade or profession), essendo l'asset immobiliare l'unica voce presente in bilancio; la mancanza di informazioni circa le modalità di esercizio dell'attività e di adozione delle relative decisioni imprenditoriali, dei rapporti con clienti e fornitori, della struttura operativa della Gordman Investments LLP, munita di codice fiscale italiano ma ignota all'Anagrafe Tributaria; il perdurante godimento dell'immobile da parte della A.A. intestataria della relative utenze.

Si tratta di elementi che, all'evidenza, meritavano di essere esaminati ed eventualmente confutati, nell'ambito di una valutazione d'insieme, in quanto asseritamente indicativi della contestata fittizietà della localizzazione della residenza fiscale dell'ente societario in altro Stato (all'epoca membro della UE), conformemente all'orientamento della Corte secondo cui è necessario l'accertamento in concreto della artificiosità della collocazione estera di una società - si parla, al riguardo, di accertamento "caso per caso" - per poter ritenere che la sede effettiva della società, contrapposta alla sede legale, sia in Italia (Cass. n. 2869/2013 ; n. 5924/2024).

La ricorrente Agenzia delle Entrate, fondatamente, ha sollevato la questione della erronea sussunzione, da parte del giudice di merito, sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione, concordanza), di fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti (Cass. Sez. U., n. 1785/2018 cit.).

Va, al riguardo, ricordato il principio che "In tema di prova presuntiva, il giudice è tenuto, ai sensi dell' art. 2729 cod. civ., ad ammettere solo presunzioni "gravi, precise e concordanti", laddove il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza", richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia - di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi." (Cass. n. 9054/2022 ; n. 14151/2022 , sul giudizio inferenziale).

Nello specifico, tali criteri avrebbero dovuto improntare la disamina degli elementi di prova indiziaria volti ad accreditare o ad escludere la ricorrenza della "esterovestizione" della società, per cui il ragionamento presuntivo svolto dal giudice di appello risulta viziato.

La Corte reputa fondato il motivo di ricorso sin qui esaminato (con conseguente assorbimento della censura oggetto del secondo motivo), cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa per nuovo esame, e per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia,

in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del presenta giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza