

Sentenza del 24/06/2024 n. 17289 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Oggetto di controversia è l'avviso di liquidazione indicato in atti, con cui l'Ufficio, in relazione all'atto di conferimento di beni immobili e titoli finanziari del valore complessivo di 1.540.000,00 Euro, eseguito da C.C. (titolare del 99,19% delle quote sociali) in favore della First Atlantic Real Estate S.aR.L. (società avente sede legale in L), a copertura dell'aumento del capitale sociale di pari importo effettuato da detta società, recuperava l'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, calcolata sul valore dichiarato dei beni, "in quanto l'oggetto principale dell'attività e la sede della direzione effettiva della stessa sono in realtà situati in Italia" (così a pagina n. 7 del ricorso nella parte in cui riporta il contenuto dell'avviso).

2. Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Lombardia - per quanto ora rileva in relazione ai motivi di impugnazione - confermava la sentenza di primo grado (che aveva rigettato il ricorso della contribuente), ritenendo che la direzione effettiva della società fosse localizzata in Italia, in quanto ivi erano localizzati gli immobili gestiti dalla società.

In particolare, il Giudice regionale precisava che la nozione legale o amministrativa contemplata dall'art. 4 della Nota IV della Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, deve essere intesa nel senso di sede della direzione effettiva della società ed ha ritenuto che tale circostanza non fosse stata nella specie dimostrata dalla società e che correttamente l'Ufficio avesse considerato la sussistenza di un'operazione di esterovestizione, in quanto:

- a. le operazioni di conferimento dei beni (del 19 dicembre 2012) e di aumento del capitale (del 28 gennaio 2013) dovevano essere considerate collegate in quanto temporalmente vicine;
- b. le quote della società risultavano possedute quasi per intero (99,19%) dalla socia conferente, C.C., che al momento dell'operazione aveva sede in Italia, dove erano ubicati gli asset immobiliari conferiti, essendo irrilevante il successivo mutamento di residenza;
- c. la società gestiva solo tali unità immobiliari.

Per tale via, la Commissione territoriale sosteneva che la "(...) First Atlantic Real Estate sarl sia una società esterovestita, creata fittiziamente ad hoc, con il precipuo scopo di beneficiare di una tassazione più favorevole e realizzare interessi economici sottostanti alla conferente, C.C." (v. pagina n. 4 della sentenza), non svolgendo "alcuna attività nel luogo di costituzione, avente il solo scopo di detenere partecipazione, i cui proventi sono tassati secondo i principi di fiscalità operanti in quello Stato" (v. pagina n. 4 della sentenza), così considerando corretta l'applicazione

dell'imposta in misura proporzionale "in quanto (...) in Italia sono ubicati gli immobili conferiti e in Italia si producono i relativi canoni di locazione" (v. pagina n. 5 della sentenza).

3. La suindicata ricorrente proponeva ricorso per cassazione avverso detta sentenza, con atto notificato il 2/7 maggio 2019 all'Agenzia delle Entrate, articolando quattro motivi di impugnazione.

4. L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso notificato il 6/7 giugno 2019, chiedendo che l'impugnazione venisse rigettata.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di impugnazione la società ha contestato, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 , paragrafo 1, della Direttiva comunitaria n. 69/335/CEE del 17 luglio 1969, 5, paragrafo 1, della Direttiva comunitaria n. 2008/7/CEE del 12 febbraio 2008, 4, Nota IV, Tariffa, Parte Prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , 5, comma 3, lett. d) e 73, comma 3, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , rimproverando al Giudice regionale di aver ritenuto che la sede delle direzione effettiva della società fosse quella in cui sono localizzati i beni gestiti dalla società e non anche il luogo in cui vengono assunte le decisioni sociali, come chiarito sia dalla giurisprudenza comunitaria, che dalla Corte di cassazione, ponendo in evidenza che la documentazione prodotta e non contestata dimostrava come la sede amministrativa della società si trovasse in L, non rilevando, a tal fine, l'ubicazione nel territorio italiano di una parte del patrimonio sociale.

2. Con la seconda censura la contribuente ha eccepito, in relazione al paradigma censorio di cui all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell' art. 111 Cost., 132, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., 36 e 62 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , non avendo il Giudice regionale esplicitato le ragioni del presunto risparmio fiscale che avrebbe giustificato la creazione della società esterovestita.

3. Con la terza doglianza l'istante ha eccepito, con riferimento all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 53 Cost. e 37-bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , non avendo la Commissione evidenziato i vantaggi tributari derivati dalla contestata operazione di conferimento dei beni.

4. Con il quarto motivo di impugnazione, la ricorrente ha denunciato, nella prospettiva di cui all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'omessa pronuncia sulla domanda, in caso di conferma dell'avviso impugnato, di restituzione, anche tramite compensazione, delle somme versate a titolo di imposta ipo-catastale, versate nella misura del 4%.

5. Il ricorso va accolto nei termini che seguono.

6. Il nucleo concettuale della decisione impugnata riposa sul rilievo secondo cui la sede della direzione effettiva dell'attività svolta dalla società deve "(...) farsi coincidere con il luogo in cui sono localizzati i beni gestiti, cioè gli immobili" (v. pagina n. 3 della sentenza impugnata).

Il Giudice regionale ha così reputato che nessuno dei documenti prodotti dalla società "(...) appare idoneo a dimostrare la collocazione in L della direzione effettiva dell'attività oggetto della società (...)", negando, a tal fine, efficacia dimostrativa alla "(...) documentazione concernente

l'attività finanziaria pari a Euro 288.569 con apertura di conto corrente presso la Banque De Commerce et De Placements con sede in L, il carteggio-corrispondenza tra la società e l'Ufficio delle imposte del L, ivi inclusi i bollettini di pagamento delle imposte liquidate dalla Administration des Contributions Directes in capo alla First Atlantic Real Estate sarl, l'estratto di conto corrente della società presso la Banque De Commerce et De Placements con sede in L e contratto di locazione tra l'amministratore residente in L e soggetto proprietario dell'immobile, sede della società", nonché il fatto che "le assemblee vengono convocate e si svolgono in L dove hanno residenza gli amministratori della società lussemburghese" (v. pagina n. 3 della sentenza impugnata).

Tale documentazione, infatti - secondo il Giudice d'appello - dimostrerebbe "soltanto (...) che la società ha formalmente la sede legale nello Stato del L, ma dall'esame comparativo dei bilanci della società 2013 e 2014 si rileva l'effettiva attività svolta dalla società, in quanto gli asset patrimoniali risultano costituiti esclusivamente dai cespiti immobiliari siti nello Stato Italiano ed acquisiti in sede di conferimento. Inoltre, dall'esame del conto economico, si rileva che i ricavi tipici, accreditati sul conto economico, risultano costituiti esclusivamente dai proventi derivanti dai canoni locativi, concernenti gli immobili siti in Italia" (v. sempre pagina n. 3 della sentenza impugnata).

Come sopra esposto, poi, la Commissione ha configurato l'ipotesi di esterovestizione, considerando la prossimità temporale dell'operazione di conferimento dei beni con l'aumento di capitale, la titolarità pressoché integrale del capitale sociale in capo al soggetto conferente, avente sede in Italia e la collocazione dei beni conferiti nel territorio italiano, unici asset patrimoniale della società.

7. Osserva la Corte che, nonostante la corretta declinazione della nozione di sede effettiva della società da collocare nel luogo di direzione dell'attività sociale, la Commissione non ne ha poi fatto corretta applicazione nella fattispecie concreta.

8. Il tema centrale della controversia ruota, alla luce di quanto precede, sulla questione della cosiddetta "esterovestizione", termine questo con cui si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, il cui tema ha costituito oggetto di ampia disamina da parte di questa Corte (cfr., tra le tante, Cass. 7 febbraio 2013, n. 2869 , Cass., 21 dicembre 2018, n. 33234 , Cass., 21 giugno 2019, n. 16697 , Cass., 9 marzo 2021, n. 6476 , Cass., 3 giugno 2021, n. 15424 e Cass., 19 gennaio 2023, n. 1554).

9. Giova allora ricordare che la Corte (cfr., da ultimo, Cass., Sez. T., 19 gennaio 2023, n. 1554) ha interpretato tale concetto, precisando che:

- "la nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta (ndr. v., per quanto occupa, l'art. 4 nota IV TP1) anche alla "sede legale", deve ritenersi coincidente con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè 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 (Cass.,

16/06/1984, n. 3604, 04/10/1988, n. 5359 , 18/01/1997, n. 497 , 13/04/2004, n. 7037 , 12/03/2009, n. 6021 , 28/01/2014, n. 2813)";

- "un analogo principio è stato affermato, con specifico riferimento all' art. 73 , comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 , da Cass. pen., 24/01/2012, n. 7080 , 21/02/2013, n. 32091 , 13/07/2018, n. 50151 ;" (così Cass. 03/06/2021, n. 15424 , in motivazione; nello stesso senso Cass. 21/06/2019, n. 16697 , in motivazione)";

- "Nel contesto internazionale, anche la giurisprudenza comunitaria mostra di convergere sulla rilevanza della "sede effettiva", nel senso appena precisato, ai fini della determinazione della residenza fiscale", come chiarito dalla pronuncia di questa Corte del 3 giugno 2021, n. 15424 (e nello stesso senso Cass. 21 giugno 2019, n. 16697) la quale ha richiamato la sentenza della Corte di giustizia 28 giugno 2007, Planzer L Sàrl, che "ha statuito che la nozione di sede dell'attività economica "indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima" (punto 60), e che la determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica "la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società", aggiungendo che "Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie" (punto 61) (così Cass. 03/06/2021, n. 15424 , in motivazione; nello stesso senso Cass. 21/06/2019, n. 16697 , in motivazione)";

- "Tirando, quindi, le fila di tali premesse, deve rilevarsi, in conformità all'orientamento di questa Corte recentemente ribadito (Cass. 03/06/2021, n. 15424 , cit.; Cass. 21/06/2019, n. 16697 , cit.), che ai sensi dell' art. 73 , terzo comma, D.P.R. n. 917 del 1986 , la nozione di "sede dell'amministrazione", contrapposta alla "sede legale", coincide con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative e di direzione dell'ente e dove si convocano le assemblee, e cioè 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. Fermo restando che tale valutazione, nel singolo caso concreto, proprio perche finalizzata all'accertamento di un dato "effettivo", non può non tenere conto anche di quei rilevanti fattori sostanziali (tra i quali, in ipotesi, lo svolgimento dell'attività principale) che, a fronte di dati formali relativi alla collocazione geografica del luogo dove si svolga l'attività amministrativa e di direzione, depongano invece per l'effettiva riconduzione di quest'ultima ad un diverso contesto territoriale" (così, Cass., Sez. T., 19 gennaio 2023, n. 1554 , cui adde Cass., Sez. T., 6 febbraio 2024, n. 3386 , che richiama Cass. n. 23150/2022 , Cass. n. 11710/2022 , Cass. n. 24872/2020 , Cass. n. 15184/2019).

10. Ebbene, a tali principi non si è uniformata la valutazione di merito sviluppata dalla Commissione, avendo valorizzato e, in definitiva, fondato, la propria decisione sul solo dato della localizzazione territoriale dei beni, sminuendo, se non proprio neutralizzando del tutto, l'efficacia

dimostrativa di un'attività direttiva, di natura amministrativa (ivi compresa quella fiscale e finanziaria) e gestoria asseritamente svolta nel predetto Stato estero, ove risiedevano gli amministratori e dove venivano convocate e si svolgevano le assemblee, elementi questi che, se compiutamente accertati, con valutazione fattuale non esigibile nella presente sede, coincidono con quelli indicati nelle suindicate pronunce di questa Corte.

11. Le valutazioni che precedono consentono, quindi, di ritenere fondato il primo motivo di ricorso, il che assorbe l'esame delle restanti censure, sia sotto il profilo della motivazione della sentenza (secondo motivo), che sulla dimostrazione del vantaggio fiscale (terzo motivo) e sulla domanda di restituzione delle somme versate (quarto motivo), espressamente condizionato alla verifica della legittimità dell'avviso impugnato, accertamento questo che va rinnovato.

12. La sentenza impugnata va, quindi, cassata e la causa va rimessa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in altra composizione, affinché provveda ad un rinnovato esame circa l'individuazione della sede effettiva della società alla stregua dei menzionati principi, nonché per regolare le spese di giudizio del presente grado.

P.Q.M. la Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in altra composizione, perché provveda agli accertamenti indicati in parte motiva, oltre a regolare le spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza