

Sentenza del 19/07/2024 n. 20002 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Risulta dalla sentenza impugnata che, nel processo verbale di constatazione emesso a seguito di verifica fiscale effettuata dalla Guardia di finanza nei confronti della società controllante Textura Spa , emerse che l'effettiva direzione continuativa dell'attività operativa quotidiana della società controllata Texital Srl , con sede legale e stabilimento in Romania, era avvenuta di fatto presso la medesima controllante italiana, ravvisandosi pertanto un caso di esterovestizione della controllata, la cui residenza fiscale sostanziale doveva ritenersi collocata sul territorio nazionale.

L'Ufficio, pertanto, contestando l'omessa presentazione della dichiarazione d'imposta ed i ricavi non dichiarati, emise l'avviso di accertamento con il quale assoggettò a tassazione, ai fini Ires, per l'anno 2009, il reddito imponibile determinato con metodo analitico - induttivo, l'imposta dovuta.

2. La Texital Srl propose ricorso avverso l'avviso di accertamento, eccependo che non rispondeva al vero che l'amministrazione quotidiana e continuativa della medesima società fosse stata svolta dalla Textura Spa e contestando il metodo di ricostruzione operato nell'accertamento analitico - induttivo.

La Commissione tributaria provinciale di Arezzo respinse il ricorso.

3. Proposto appello dalla contribuente, l'adita Commissione tributaria regionale della Toscana, con la sentenza di cui all'epigrafe, ha rigettato l'impugnazione, quanto alla censura relativa all'accertamento della residenza effettiva in Italia della contribuente, concludendo che tra la Textura Spa e la Texital Srl sussisteva nella sostanza "un rapporto di carattere meramente strumentale/operativo, piuttosto che un rapporto tra società controllante e società controllata, come sostenuto da parte della ricorrente". Ha rilevato, tra l'altro, il giudice d'appello che il materiale probatorio emergente dalla verifica e dal p.v.c. "era sufficiente per determinare l'assorbimento dell'onere della prova da parte dell'Ufficio. L'insieme dei suddetti documenti dimostra che la sede amministrativa era di fatto in Italia, come affermato anche dal presidente del CA A.A. , in sede di apertura della verifica. Infatti sono documenti che si riferiscono alla localizzazione della sede (n. 28,30 e 31), alla: gestione del personale (n. 1,3,27,41,42), alle decisioni per l'assicurazione dell'immobile della Texital (n. 5,6,7,8,34), operazioni per li conferimento a mezzo di bonifici di vari finanziamenti (dal n. 15 al 25), gestione societaria e incarichi amministrativi e bilanci sociali (n. 11,12,29,30bis,31,32,33,35,36,7), gestione ordinaria con contratti della Texital con società diverse dalla Textura (39,14), atti di indirizzo commerciale (9,13,40).".

L'appello della contribuente è stato invece accolto limitatamente alla ricostruzione analitico - induttiva del reddito non dichiarato, quanto all'incremento del 5% relativo al minor costo della manodopera.

4. Avverso la sentenza di secondo grado ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidandolo a due motivi.

L'Amministrazione ha prodotto nota nella quale ha resistito al ricorso, ma non ha elaborato difese, manifestando solo l'intenzione di partecipare all' eventuale udienza di discussione, come è avvenuto.

Il Procuratore generale, nella persona del Sostituto Giuseppe Locatelli, ha depositato requisitoria scritta, chiedendo di dichiarare inammissibile:

il primo motivo, sia perché non indica la norma o le norme procedurali che si assumono violate, sia perché formula una censura di merito in ordine alla sussistenza del presupposto fattuale (sede dell'amministrazione in Italia) ritenuto dalla C.T.R. per qualificare come ritenere residente in Italia la società "esterovestita", a norma dell' art.73 , terzo comma, t.u.i.r. ;

il secondo motivo, poiché anch'esso diretto a contestare la sussistenza dei presupposti fattuali della ritenuta residenza fiscale in Italia della società.

Motivi della decisione 1. Il primo motivo del ricorso è intitolato " Si ricorre a norma dell' art. 360 , n. 4 c.p.c. per nullità dell'intero iter procedimentale." ed è inammissibile, per plurime ragioni, ciascuna sufficiente ex se alla relativa declaratoria. Infatti, nel corpo del mezzo non viene individuata alcuna norma processuale della quale si assuma la violazione. Tanto meno viene dedotta la violazione di una norma sostanziale. Pertanto, nonostante la formale rubricazione come denuncia di un errore in procedendo, il motivo non può essere ricondotto né alla censura di cui al n. 4 del primo comma dell' art. 360 cod. proc. civ. , né comunque ad alcuno degli altri vizi tassativamente indicati nel medesimo comma, ed è pertanto inammissibile. Infatti, il giudizio di cassazione è un giudizio a critica vincolata, delimitato e vincolato dai motivi di ricorso, che assumono una funzione identificativa condizionata dalla loro formulazione tecnica con riferimento alle ipotesi tassative formalizzate dal codice di rito. Ne consegue che il motivo del ricorso deve necessariamente possedere i caratteri della tassatività e della specificità ed esige una precisa enunciazione, di modo che il vizio denunciato rientri nelle categorie logiche previste dall' art. 360 cod. proc. civ. , sicché è inammissibile la critica generica della sentenza impugnata (cfr. , ex plurimis, Cass. 14/05/2018, n. 11603 ; Cass. , Sez. Un. , 08/11/2021, n. 32415).

Inoltre, la lettura del corpo del mezzo evidenzia come, in realtà, esso ometta qualsiasi denuncia di un vizio ravvisabile nella sentenza impugnata, come invece è indispensabile in sede di legittimità, concentrandosi piuttosto sulla mera ripetizione assertiva (peraltro assolutamente generica e priva di riferimento agli atti sui quali dovrebbe fondarsi, quindi anche in contrasto con l' art. 366 , primo comma, n. 6, cod. proc. civ.) della tesi della contribuente circa il merito della controversia.

2. Il secondo motivo del ricorso è intitolato " Si ricorre a norma dell' art. 360 n. 5 c.p.c. per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti." ed è anch'esso integralmente inammissibile, per plurime ragioni, ciascuna da sola idonea a condurre alla relativa declaratoria.

Invero, premesso che in ordine alla specifica questione relativa all'accertamento fattuale dei presupposti della sussistenza o meno della residenza in Italia la censura della contribuente è stata respinta sia in primo che in secondo grado, la denuncia di cui al n. 5 del primo comma dell' art. 360 cod. proc. civ. non è ammissibile nelle fattispecie, quale quella sub iudice, nelle quali sia vigente *ratione temporis* il limite della c.d. "doppia conforme" di cui all' art. 348 - ter , quinto comma, cod. proc. civ. , posto dall' articolo 54 , comma 1, lett. a), del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n. 134 , ed applicabile ai giudizi d'appello introdotti prima dell'11 settembre 2012, trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della predetta legge di conversione e, a norma dell'art. 54, comma 2, dello stesso decreto, *dies a quo* per l'applicazione intertemporale del limite all'impugnabilità.

A sua volta, lo stesso art. 348 - ter cod. proc. civ. è stato sì abrogato dall' art. 3 , comma 26, del D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 149 , ma - ai sensi dell'art. 35, commi 1 e 4 dello stesso D.Lgs. - solo a decorrere dal 23 febbraio 2023 e relativamente alle impugnazioni proposte successivamente a tale data, ipotesi che non ricorre nel caso di specie.

Tanto premesso, nell'ipotesi di "doppia conforme", il ricorrente in cassazione - per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all' art. 360 , n. 5, cod. proc. civ. , (nel testo riformulato dall'art. 54, comma 3, del D.L. n. 83 cit. ed applicabile alle sentenze pubblicate dal giorno 11 settembre 2012) deve indicare le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (Cass. 22/12/2016, n. 26774), ciò che non è accaduto nel caso di specie.

2.1. Il motivo è altresì inammissibile in quanto, lamentando che la sentenza non avrebbe tenuto conto di "elementi determinanti esposti al fine di dimostrare che la gestione ordinaria e continuativa avveniva in Romania", non adempie l'onere di cui all' art. 366 , comma 1, n. 6, cod. proc. civ. , di specifica indicazione, a pena d'inammissibilità del ricorso, degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, nonché dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito. (Cass. , 15/01/2019, n. 777 ; Cass. , 18/11/2015, n. 23575 ; Cass. , S.U. , 03/11/2011, n. 22726).

Tale onere (ribadito ed aggravato, con l'inserimento altresì della necessaria illustrazione del contenuto rilevante degli stessi atti processuali e documenti, dall' art. 3 , comma 27, del D.Lgs. 10 ottobre 2022 n. 149 , applicabile tuttavia ai giudizi introdotti con ricorso notificato a decorrere dal 1 gennaio 2023, ex art. 35, comma 5, del medesimo D.Lgs.), anche interpretato alla luce dei principi contenuti nella sentenza della Corte EDU, sez. I, 28 ottobre 2021, r.g. n. 55064/11, non può ritenersi rispettato qualora il motivo di ricorso non indichi specificamente i documenti o gli atti processuali sui quali si fonda; non ne riassume il contenuto o ne trascrive i passaggi essenziali; né comunque fornisca un riferimento idoneo ad identificare la fase del processo di merito in cui essi siano stati prodotti o formati (cfr. Cass. Sez. U. , 18/03/2022, n. 8950 ; Cass. 14/04/2022, n. 12259 ; Cass. 19/04/2022, n. 12481 ; Cass. 02/05/2023, n. 11325).

2.2. Ancora, il motivo è inammissibile nella parte in cui denuncia altresì l' "insufficienza" della motivazione, fattispecie che esula dall' art. 360 , n. 5, cod. proc. civ. , nel testo applicabile *ratione temporis*.

2.3. Lo stesso mezzo è comunque infondato là dove assume che la motivazione della sentenza impugnata sarebbe "tautologica ed apodittica" ed " assolutamente illogica e contraddittoria quando afferma che l'onere probatorio "dell'esterovestizione" sarebbe stato assolto; si sostiene, paradossalmente, che l'attività continuativa e quotidiana e l'oggetto principale dell'impresa sarebbero state svolte in Italia!!!".

Infatti, in seguito alla modifica dell' art. 360 , n. 5, cod. proc. civ. - novellato dall' art. 54 , comma 1, lett.b), D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 (applicabile *ratione temporis* al presente giudizio) - il sindacato di legittimità sulla motivazione della sentenza può operare solo entro il "minimo costituzionale" (Cass. Sez. U, 7/4/2014, n. 8053 , nonché, tra le altre, Cass. Sez. 3, 20/11/2015, n. 23828 ; Cass. Sez. 3, 5/7/2017, n. 16502), investendo esclusivamente le ipotesi di motivazione "meramente apparente", configurabili, oltre che nel caso di "carenza grafica" della motivazione, quando questa, "benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento" (Cass. , Sez. U, 3/11/2016, n. 22232), in quanto affetta da "irriducibile contraddittorietà" (Cass. Sez. 3, 12/10/2017, n. 23940), ovvero connotata da "affermazioni inconciliabili" (Cass. Sez. L, ord. 25/6/2018, n. 16611), mentre resta irrilevante il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. 2, ord. 13/8/2018, n. 20721).

Nessuna delle suddette ipotesi è ravvisabile nel caso di specie, in quanto l'esposizione delle ragioni poste a fondamento della decisione, considerata nel suo complesso, risulta idonea a rendere conoscibile il percorso logico - giuridico coerente seguito dalla Commissione tributaria regionale.

Percorso che si è tradotto nella *ratio decidendi*, la quale (anche a prescindere da ogni considerazione sulla validità del fondamento giuridico ad essa sotteso) è chiaramente identificabile nella valorizzazione della prova, da parte dell'Amministrazione, di una serie di fattori che, secondo la CTR denotano l'esistenza in Italia della sede effettiva dell'amministrazione della contribuente, intesa come luogo ove hanno concreto svolgimento le attività di direzione effettiva della società, stabilmente utilizzato per l'accentramento, sia nei rapporti interni che con i terzi, degli organi e degli uffici dell'ente, in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività di quest'ultimo.

Il giudice a quo, valorizzato pertanto il parametro della sede effettiva (come appena esposto), senza tralasciare di valutarne la sussistenza e la rilevanza anche in considerazione dello stabilimento industriale del quale la contribuente disponeva in Romania, ha completato la *ratio decidendi* chiarendo che l'individuazione in Italia, presso la Textura Spa , della sede della direzione effettiva della contribuente è stata accertata analizzando specificamente la relazione tra le due società e concludendo che il rapporto intercorso in concreto tra loro non coincide

semplicemente con quello astrattamente ipotizzabile tra controllante e controllata, ma in concreto ha assunto natura "strumentale/operativa".

2.4. Negata pertanto la pretesa carenza assoluta di motivazione, deve escludersi che in questa sede di legittimità possa sindacarsi l'accertamento in fatto operato dal giudice d'appello, mirando, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass. , Sez. U. , 27/12/2019, n. 34476 , *explurimis*). Tanto meno l'accertamento di merito può essere sindacato sotto l'aspetto dell'adempimento o meno dell'onere della prova, atteso che, in tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell' art. 115 c.p.c. , occorre denunciare che il giudice, contraddicendo espressamente o implicitamente la regola posta da tale disposizione, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli, non anche che il medesimo, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dall' art. 116 cod. proc. civ.(Cass. 23/10/2018, n. 26769 , *ex plurimis*).

2.5. All'interno del medesimo secondo motivo di ricorso, la contribuente lamenta poi che l'Agenzia " ignora, inoltre, la disciplina comunitaria in tema di "Libertà di stabilimento", sul diritto riconosciuto dalla normativa comunitaria ai sensi degli artt. 43 e seguenti del Trattato della Comunità Europea (ora artt. 49 e ss. del TUE) e che tale diritto subisce una sola eccezione: ossia l'ipotesi in cui la società costituita all'estero rappresenti una costruzione meramente artificiosa, artefatta, al solo scopo di eludere l'imposta ordinariamente dovuta.". Nel caso di specie, secondo la ricorrente, tale circostanza non sarebbe ravvisabile in quanto la Texital Srl" è una società dotata di stabilimenti produttivi con oltre 260 dipendenti, di autonomia economica ed operante con conti correnti e su banche del proprio paese, ha sede legale in Romania ed una gestione economica le cui decisioni sono prese in loco dal Consiglio di Amministrazione. I pochi documenti reperiti durante la verifica della Guardia di Finanza e riguardanti un ampio periodo cronologico non sono in nessun caso idonei a dimostrare il ricorso alla cd "esterovestizione societaria". "

Premessa l'inammissibilità del mezzo, per tutte le ragioni già esposte, deve darsi atto che anche con riferimento a tale contenuto del motivo si riscontra un ulteriore deficit di ammissibilità, in quanto innanzitutto difetta totalmente l'individuazione specifica sia degli atti processuali e dei documenti sui quali dovrebbero fondarsi le asserzioni in fatto della ricorrente a sostegno della sussistenza dei presupposti dell'effettività della sede all'estero; sia dei "pochi" e "in nessun caso idonei" documenti" sui quali invece si fonda la prova della residenza in Italia offerta dall'Amministrazione e ritenuta sufficiente dalla CTR. Peraltro, la genericità assoluta dell'allegazione de qua appare funzionalmente tanto più grave, dovendosi invece la ricorrente confrontare con la motivazione della sentenza impugnata, che ha puntualmente indicato (non solo nel contenuto) i documenti valutati dai giudici di merito (di ambedue i gradi) a sostegno dell'accertamento in fatto e della ratio decidendi.

La generica conclusione, assertiva ed apodittica, della contribuente, circa l'inidoneità indistintamente di tutti i documenti ha, infine, la sostanza della mera pretesa di sostituire

l'accertamento in fatto effettuato dal giudice a quo con quello propugnato dalla contribuente, ciò che non è ammissibile in questa sede.

2.5.1. Tanto premesso circa l'inammissibilità del secondo motivo, e pur in assenza della puntuale denuncia di una violazione o falsa applicazione di legge, appare comunque opportuno dare innanzitutto atto che al caso in decisione non si applica la modifica dell' art. 73 del t.u.i.r. disposta dall' art. 2 del D.Lgs. del 27 dicembre 2023, n. 209 , atteso che, ai sensi del successivo art. 7, comma 2, dello stesso decreto, le disposizioni di cui agli articoli 2, 3, 4 e 6 si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data (29 dicembre 2023, ai sensi dell'art. 63) di entrata in vigore del presente decreto, quindi dall'annualità 2024.

È altrettanto opportuno, poi, dare atto che sebbene la motivazione della sentenza impugnata contenga riferimenti (non censurati in alcun modo dalla ricorrente) ai commi 5-bis, 5-ter e 5-quater dell' art. 73 del t.u.i.r. , ed alle presunzioni relative, con onere di prova contraria a carico del contribuente, che sarebbero rinvenibili in tali disposizioni, in concreto il richiamo a tale apparato normativo non ha avuto effettiva rilevanza sulla ratio decidendi espressa dalla decisione d'appello. Inequivocabili, in tal senso, sono l'esplicita premessa del giudice a quo circa l'applicazione dell' art. 73 , comma 3, del t.u.i.r. ; l'affermazione che l'Amministrazione non era esonerata dal provare, in concreto, l'esterovestizione; e, soprattutto, la valutazione puntuale e specifica delle prove offerte dall'Ufficio, a sostegno della ritenuta residenza in Italia della contribuente, e di quelle prodotte dall'appellante, a supporto della prova contraria. Dal complesso della motivazione della sentenza impugnata risulta quindi evidente che l'accertamento della residenza effettiva in Italia della contribuente non è discesa dall'applicazione effettiva di alcuna presunzione e dalla mancata prova contraria della contribuente, ma dalle prove offerte dall'Agenzia, in adempimento dell'onere di cui era gravata, valutate in combinazione con quelle dedotte dalla contribuente.

2.5.2. Deve poi considerarsi che in generale, secondo questa Corte, in materia di imposte sui redditi delle società, l' art. 73 , comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 individua i criteri di collegamento (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 Italia 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 (Cass. 25/07/2022, n. 23150 ; conformi Cass.21/03/2022, nn. 11709 ed 11710; Cass. 25/11/2022, n. 34723 ; Cass. 19/01/2023, n. 1544).

Quanto al concetto, che in questo giudizio viene in rilievo, di "sede dell'amministrazione", questa Corte ha già avuto modo di precisare che " la nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta 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: " sullo stesso specifico punto, la citata sentenza della Corte di giustizia 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg Sàrl, 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. 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).

Un contributo, al fine di orientare l'interpretazione del significato di "sede dell'amministrazione", è fornito anche dal diritto pattizio, ed in particolare dalle convenzioni stipulate tra gli Stati per disciplinare la rispettiva competenza impositiva, stipulate sulla base di modelli e commentari condivisi e, quanto meno, sintomatici di una definizione degli elementi di collegamento territoriale diffusa nel più ampio contesto internazionale.

Il Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, all'articolo 4, rileva che " For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature.", evidenziando come nella comunità internazionale sia centrale il concetto di place of management . Lo stesso deve dirsi con riferimento all'edizione del 2017 del Modello OCSE, al Commentario OCSE allo stesso Modello (par.24.1) ed alla Convenzione Multilaterale 2016 (BEPS), i quali ribadiscono il concetto di place of effective management quale criterio fondamentale di collegamento fiscale, mentre la mera struttura produttiva, senza centro direzionale, rileva piuttosto ai fini della sola ipotetica configurazione di una stabile organizzazione.

A supporto ulteriore della rilevanza della "sede effettiva" va quindi anche considerato che l'art. 4, comma 1, della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Romania per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, ratificata in Italia con legge 16 maggio 2017, n. 78 , dispone, in coerenza con tali principi internazionali, che " Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata a imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga, e comprende anche detto Stato e ogni sua suddivisione politica o amministrativa o

ente locale o unità territoriale amministrativa. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate a imposta in detto Stato contraente soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato.". Questa formula pattizia, riferita ad entità diverse dalle persone fisiche, evidenzia nettamente la rilevanza che, nel contesto internazionale, viene attribuita alla "sede della (sua) direzione".

Lo stesso art. 4, al successivo comma 3, della Convenzione prevede, quale tie - breaker rule, che " Quando, in base alle disposizioni del comma 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere la questione di comune accordo con particolare riguardo alla sede della sua direzione effettiva. In mancanza di tale accordo, detta persona non ha diritto a rivendicare alcuno sgravio o esenzione d'imposta previsti dalla Convenzione.". A sua volta, tale previsione rimarca la rilevanza della "sede della (sua) direzione effettiva".

A conferma della centralità - nel complesso del sistema multilivello internazionale di disciplina della residenza in materia- della sede di direzione effettiva, vale la pena considerare incidentalmente che il legislatore nazionale, con l' art. 3 , comma 1, della legge del 9 agosto 2023, n. 111 , relativa alla delega al Governo per la riforma fiscale, in materia di "principi generali relativi al diritto tributario dell'Unione europea e internazionale", dettando gli "ulteriori principi e criteri direttivi generali" cui il Governo doveva attenersi, alla lettera c) ha disposto doversi " provvedere alla revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile; ". Ebbene, il legislatore delegato, con l' art. 2 , comma 1, lettera a) del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 , ha modificato il terzo comma dell' art. 73 del t.u.i.r. , il quale, per quanto qui può interessare, dispone ora che " Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso....".

Dunque (a prescindere dalla non applicabilità, *ratione temporis*, della novella in questione al caso di specie, ai sensi della disposizione intertemporale di cui all'art. 7, comma 2, del medesimo D.Lgs. , che la rende vigente a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto) anche la ricognizione, da parte del legislatore delegato, della migliore prassi internazionale e delle convenzioni sottoscritte dall'Italia, ha avuto come esito la valorizzazione del concetto della "sede di direzione effettiva" o della "gestione ordinaria in via principale".

2.5.3. Come già rilevato (Cass. 25/11/2022, n. 34723 , cit. , in motivazione), il riferimento alla sede della "direzione effettiva", definita place of effective management (c.d. POEM), quale luogo in cui vengono adottate le decisioni più importanti relative alla gestione della società, nonché allo svolgimento dell'attività d'impresa, peraltro, non viene infatti meno neppure nell'evoluzione dell'articolo 4, paragrafo 3, del Modello OCSE, che, a partire dal 2017 (sulla scia di considerazioni manifestate sin dalla versione del 2008 del relativo Commentario), per rispondere alle criticità emerse in precedenza, accanto al riferimento, non più esclusivo, al place of effective management, predilige un approccio case-by-case al problema della doppia residenza delle società, da risolversi preferibilmente con una procedura amichevole tra gli Stati interessati, tramite un possibile accordo tra le rispettive autorità fiscali, che tenga in considerazione anche il luogo ove è situata la sede della direzione effettiva della società.

È quindi orientamento di questa Corte, anche recentemente ribadito (Cass. 19/01/2023, n. 1544 , cit.; Cass. 25/11/2022, n. 34723 , cit.; Cass. 3/06/2021, 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 di 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 nell'approccio case-by-case tale valutazione, nel singolo caso concreto, proprio perché 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, all'esito di una valutazione ragionata di tutte le risultanze sostanziali, per l' effettiva riconduzione di quest'ultima ad un diverso contesto territoriale.

Come già rilevato (Cass. 19/01/2023, n. 1544 , cit. , in motivazione) l'attuazione del principio appena esposto, anche nel caso di delocalizzazione all'interno della Comunità europea, non si pone necessariamente in contrasto con il rispetto della libertà di stabilimento. Invero, nel limite del divieto di misure fiscali che assumano una connotazione restrittiva per la libertà di stabilimento nel territorio nazionale da parte di soggetti non residenti, gli Stati membri sono liberi di determinare autonomamente, per effetto di norme interne e di convenzioni internazionali, i criteri di collegamento con il loro territorio ai fini fiscali , pur nell'ambito del rispetto dei diritti garantiti dal Trattato (Corte giustizia, 27/09/1988, C-81-87, Daily Mail; CGE 9/3/1999, C-212/97, Centros). Tanto premesso, deve rilevarsi che la libertà di stabilimento presuppone comunque l'esercizio di un'attività economica ed un insediamento reale, corrispondente anche ad un livello minimo di presenza oggettivamente verificabile, del soggetto non residente nello Stato membro ospite (Corte giustizia, 23/04/2008, C-201/05, Test Claimants), così da ricomprendere quelle ipotesi in cui, da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, risulti che la società estera controllata, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, sia realmente impiantata nello Stato di stabilimento (Corte giustizia, 12/09/2006, C-196/04, Cadbury Schweppes).

Nell'approccio sostanziale case-by-case, laddove l'interpretazione e l'applicazione del criterio di collegamento territoriale nazionale e convenzionale della sede dell'amministrazione siano a loro volta, per le ragioni esposte, ispirate alla medesima necessità di apprezzamento, nel singolo caso, della concreta realtà e "presenza" economica incarnata dalla società residente all'estero, vengono a coincidere, nell'approccio sostanziale, le rispettive verifiche.

Nello stesso senso, è stato chiarito che la fattispecie della esterovestizione, tesa ad accordare prevalenza al dato fattuale dello svolgimento dell'attività direttiva presso un territorio diverso da quello in cui ha sede legale la società, non contrasta con la libertà di stabilimento, come confermato dalla sentenza della Corte di Giustizia 12 settembre 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (richiamata da Cass. Sez. 5 , 21/6/2019, n.16697 , cit.), la quale, con riferimento al fenomeno della localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, ha stabilito che la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per sé sola un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringa la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad escludere la normativa dello Stato membro interessato (Cass. 09/03/2021, n. 6476 , in un caso in cui il giudice del merito aveva trascurato di apprezzare se la società avesse stabilito in Italia la concreta sede di assunzione delle decisioni di direzione e gestione dell'attività di impresa; Cass. 06/02/2024, n. 3386/2024, in motivazione, e giurisprudenza ivi citata).

In particolare, si è precisato che in tema di "esterovestizione", al fine di accertare se una società estera controllata da una società italiana abbia la sua residenza fiscale in Italia, il concetto di "sede dell'amministrazione" (contrapposto a quello di "sede legale") non può coincidere sic et simpliciter col luogo di svolgimento dell'attività di direzione e coordinamento esercitata dalla capogruppo (o comunque dalla controllante), in quanto un effettivo spostamento della sede dell'amministrazione della consociata presso la controllante presuppone che quest'ultima assuma il ruolo di vero e proprio amministratore indiretto della controllata, usurpandone l'impulso imprenditoriale (Cass. 19/01/2023, n. 1544).

2.5.4. Tirando quindi le fila dei principi sinora affermati, deve rilevarsi che la decisione impugnata non si è comunque discostata, quanto ai parametri di riferimento, dai criteri sinora indicati, avendo utilizzato l'approccio case-by-case ed accertato (non per presunzione legale, ma apprezzando le prove a carico offerte dall'Amministrazione, onerata della dimostrazione, e quelle a discarico proposte dalla contribuente) la sede effettiva (nel senso già precisato), e perciò la residenza, della contribuente in Italia, sulla base della ragionata valutazione, concreta e complessiva, di una serie di dati (comprese le dichiarazioni del presidente del CdA della contribuente), peculiari del caso sub iudice e comprensivi della concreta sede di assunzione delle decisioni di direzione e gestione dell'attività di impresa: Senza prescindere, comunque, dalla considerazione della presenza dello stabilimento in Romania, e ponendosi anche nella prospettiva dei rapporti con i terzi, in concreto ed in particolare con coloro che avevano relazioni contrattuali con la contribuente, la cui gestione ordinaria avveniva in Italia. Né il giudice a quo ha confuso la fisiologica relazione di controllo tra le due società con il parametro del riscontrato effettivo esercizio strumentale dell'impulso imprenditoriale da parte della società collocata in Italia, esprimendo invece espressamente il relativo accertamento in termini tali da evidenziare la

consapevole differenza al riguardo. Restano poi circoscritti al giudizio in fatto, demandato al giudice del merito e non sindacabile in questa sede, l'accertamento e la valutazione dei dati apprezzati ai fini di tali parametri.

3. Le spese di legittimità, relative all'attività difensiva svolta dalla resistente Agenzia in udienza, seguono la soccombenza.

P.Q.M. Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese di lite, che liquida in Euro 4.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1 - quater del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17 della L. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 - bis, dello stesso articolo 13 , se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza