

Sentenza del 26/02/2024 n. 5096 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avviso n. (Omissis) l'Agenzia delle Entrate liquidava a titolo di imposta suppletiva di registro la somma di 52.903,00 Euro in relazione all'atto per notar B.B. del 3 agosto 2011 (registrato il 4 agosto 2011 al n. 21164/1T), con il quale A.A. conferiva nella società inglese Corsaro Properties Ltd immobili di sua proprietà siti in Italia, sottoscrivendo un aumento di capitale deliberato in 754.300,00 Euro, in controvalore rispetto alle sterline.

2. L'Agenzia così recuperava a tassazione l'aliquota ordinaria al 7% in base all'art. 4, punto 1, lett. a), della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (da ora anche TP1) rispetto a quella agevolativa in misura fissa di cui alla nota IV dell'art. 4 della TP1 (pari a 168,00 Euro autoliquidata) prevista per le società aventi sede in altro Stato membro dell'Unione, ritenendo che la società non avesse effettiva sede all'estero (Londra).

3. Con l'impugnata sentenza la Commissione tributaria regionale della Campania rigettava l'appello proposto dai ricorrenti contro la pronuncia n. 15902/1/2015 della Commissione tributaria provinciale di Napoli, assumendo che:

- "(...) risulta ampiamente dimostrato un collegamento tra la società e l'Italia come confermato proprio dell'operazione economica che ha portato alla emanazione dell'atto di imposizione impugnato",

- ""E ciò perché lo A.A., che risiede in Italia, non solo è l'amministratore unico della Corsaro ma è anche il dominus della società SISA che, a sua volta, è socio unico della prima. Sicché, l'ufficio ha sostanzialmente ragione quando sostiene che lo A.A. è socio della Corsaro Properties LTD. E peraltro, lo divenne anche formalmente con la sottoscrizione dell'aumento di capitale, mediante il conferimento dei propri immobili alla Corsaro properties. L'esistenza di una formale sede legale londinese (...) con una segreteria diretta dal signor C.C. (...) perdono di rilievo a fronte della dimostrata assenza di un bilancio di costi di gestione amministrativi e di bilanci di esercizio presentati come puro adempimento di obbligo camerale senza evidenza degli immobili ubicati in Italia e senza indicazioni dei correlativi ricavi da locazione e con evidenza di aumenti di capitale sottoscritti ma non versati";

- "l'agenzia ha inoltre dichiarato che la società presenta dichiarazioni Irap e Iva in Italia, né la difesa della Corsaro ha eccepito sul punto alcunché";

- "Del pari non sono stati offerti dalla difesa appellante elementi idonei tendenti a dimostrare un'effettiva vita societaria nel Regno Unito" (così nella sentenza impugnata).

4. La suindicata società e A.A. impugnava detta pronuncia con ricorso notificato all'Agenzia delle Entrate il 6 novembre 2017, formulando cinque motivi di impugnazione, successivamente depositando, in data 6 ottobre 2023, memoria ex art. 378 cod. proc. civ.;

5. L'Agenzia delle Entrate notificava in data 18 dicembre 2017 mediante posta elettronica certificata, controricorso, concludendo per il rigetto dell'impugnazione;

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, articolato ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., i ricorrenti hanno contestato la violazione dell' art. 116 , primo e secondo comma, cod. proc. civ., sostenendo che la società sin dal primo grado di giudizio aveva dimostrato di aver sede nel Regno Unito e che la società SISA International non aveva alcun rapporto con A.A., avendo come socio unico una società di diritto americano, lamentando, soprattutto, che dette circostanze erano state dimostrate dal certificato rilasciato dalla Companies House for England and Wales che ha valore di prova legale.

1.1. Sotto altro profilo, gli istanti hanno dedotto che il Giudice dell'appello non avrebbe considerato:

- quanto alla sede societaria, che la stessa è ubicata nel Regno Unito;
- quanto ai costi di gestione amministrativa, che la stessa compagine societaria, con socio estero e sede a Londra, è una società di capitali che effettua investimenti immobiliari ed essendo una "small company" giova di esenzioni fiscali ed amministrative;
- quanto alla sottoscrizione delle quote, che essa era regolarmente avvenuta e provata per atto notarile;
- quanto al riferimento ai bilanci societari, che la società ricorrente presenta in Italia, in base al proprio bilancio interno, la dichiarazione dei redditi fondiari, come adempimento di un obbligo generale e non anche redditi da locazione, perché non è titolare di alcun rapporto locativo.

2. Con la seconda censura gli istanti hanno lamentato, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la falsa applicazione dell'art. 4, della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 , n. 131, contestando il presunto collegamento della società con l'Italia che la Commissione regionale ha desunto dal conferimento di immobili, invocando - di contro - l'applicazione del "(...) principio di diritto secondo cui l'eccezione agevolativa "registro in misura fissa anziché proporzionale" è applicabile se la società destinataria del conferimento dimostra di avere la sede legale o amministrativa in un altro Stato membro dell'Unione Europea" (v. pagina n. 8 del ricorso);

3. Con la terza doglianza la contribuente ha dedotto, con riferimento all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ. la "violazione dell' art. 73 , co. 3, TUIR (...) Estero vestizione di fatto ed onere della prova a carico dell'AdE" (v. pagina n. 8 del ricorso), ponendo in rilievo che l'onere della prova della sussistenza della residenza in Italia e non all'estero è, nell'ipotesi di estero vestizione di fatto, a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo peraltro basarsi su fatti e circostanze concrete, capaci di provare il difetto di autonomia, giuridica, contrattuale, economico e finanziaria, ma soprattutto funzionale della sede estera rispetto alle attività

esercitate in Italia, ricordando come la giurisprudenza di legittimità tenda "(...) a ricondurre "il centro decisionale" quale elemento probatorio principe, ai fini della collocazione sostanziale dell'ente in uno stato piuttosto che in quello di residenza formale" (cfr. pagina n. 10 del ricorso).

4. Con la quarta ragione di impugnazione i ricorrenti hanno dedotto, con riguardo al paradigma censorio di cui all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la "violazione dell'art. 73, co. 5. bis, TUIR e art. 2697 c.c. (ndr. cod. civ.) Esterovestizione di diritto ed onere della prova a carico dell'AdE" (v. pagina n. 8 del ricorso), sollecitando preliminarmente la Corte a verificare se la Commissione regionale sia in corso in error in procedendo in relazione all'introduzione, in sede di appello, di una questione nuova inammissibile, in quanto il richiamo all' articolo 73 , comma 5, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , era stato introdotto per la prima volta dall'Agenzia delle Entrate nella memoria difensiva, ribadendo, poi, che anche l'esterovestizione di diritto va provata dall'Amministrazione finanzia, chiedendo di confermare il principio affermato dai giudici comunitari secondo cui "(...) la certificazione estera e l'assistenza amministrativa rappresentano gli imprescindibili strumenti di verifica dell'esterovestizione (...)" (pagina n. 13 del ricorso);

5. Con il quinto ed ultimo motivo di ricorso, gli istanti hanno denunciato, con riguardo all'art. 306, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., la "violazione dell' art. 23 , co. 1 , lett. a), D.P.R. 917/1986 e art. 6Md. Ocse Dichiarazione dei redditi presentata in Italia (v. pagina n. 14 del ricorso), rimproverando al Giudice regionale di avere ritenuto che la presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia da parte della società equivallesse a dimostrare l'esterovestizione, opponendo a tale valutazione le previsioni dell'art. 6 del modello Ocse, che considera prodotti in Italia anche i redditi diversi derivanti da beni che si trovano in Italia e dell'art. 23 citato, che annovera tra i redditi che i residenti producono in Italia anche quelli fondiari di beni situati in Italia, chiedendo l'affermazione del principio di diritto secondo cui il possesso di immobili in Italia da parte di un soggetto non residente non configura una stabile organizzazione ai fini dell'appartenenza territoriale.

6. Il ricorso va rigettato.

6.1. Il nucleo centrale dell'intero impianto difensivo posto a base del ricorso ruota sul tema della cosiddetta "esterovestizione", termine questo con cui si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, che ha costituito oggetto di ampia disamina da parte di questa Corte con le sentenze (tra le tante) del 7 febbraio 2013, n. 2869, del 21 dicembre 2018, n. 33234, del 21 giugno 2019, n. 16697, del 9 marzo 2021, n. 6476, del 3 giugno 2021, n. 15424, del 19 gennaio 2023, n. 1554 e da ultimo del 6 febbraio 2024, n. 3386.

6.2. 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 Luxembourg Sarl, 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 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 per l'effettiva riconduzione di quest'ultima ad un diverso contesto territoriale" (così, Cass., Sez. T., 19 gennaio 2023, n. 1554).

6.3. Medesimi principi sono stati ribaditi dall'ancor più recente pronuncia di questa Corte, la quale ha aggiunto che:

- "(...) la disciplina interna, tesa ad attribuire prevalenza al dato fattuale dello svolgimento dell'attività direttiva presso un territorio diverso da quello in cui la società ha la sua sede legale, non si pone in conflitto con la libertà di stabilimento";

- ""Se ne trae conferma dalla sentenza della Corte di Giustizia 12 settembre 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, secondo la quale la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro dell'Unione Europea per fruire di una legislazione fiscale più vantaggiosa non costituisce di per sé abuso della libertà di stabilimento, fermo restando che una misura nazionale restrittiva di tale libertà è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad escludere l'applicabilità della normativa dello Stato membro interessato (cfr. Cass. n. 6476/2021); il che accade quando alla formale localizzazione della sede della società all'estero non corrisponde l'esercizio quivi di un'attività economica reale (cfr. Cass. n. 1753/2023 , Cass. n. 26538/2022 , Cass. n. 16679/2019 , Cass. n. 2869/2013)" (così Cass., Sez. T, 6 febbraio 2024, n. 3386).

Val la pena evidenziare che detta ultima pronuncia è intervenuta in fattispecie del tutto analoga a quella in rassegna, avendo avuto ad oggetto il conferimento di beni immobili di proprietà di A.A., giusta atto pubblico per notar B.B. di Napoli del 3 agosto 2011, a favore della Società IGI Europe LTD, avente sede a Londra, in esecuzione di un aumento di capitale deliberato, ed ha cassato la sentenza del Giudice regionale, in quanto "Pur in presenza di una pluralità di elementi suscettibili di essere apprezzati, sulla scorta di una valutazione d'insieme, come indicativi della contestata fittizietà della localizzazione della residenza fiscale dell'ente societario in altro Stato (all'epoca) membro dell'Unione Europea, detto giudice ha escluso la configurabilità di un'ipotesi di esterovestizione, attribuendo decisivo rilievo al riferimento contenuto nell'atto costitutivo della IGI a un ufficio di segreteria esistente in Londra, diretto da tale C.C." (così Cass., Sez. T, 6 febbraio 2024, n. 3386).

7. Agli illustrati principi si è (invece) uniformata la valutazione di merito sviluppata dalla Commissione, come tale non sindacabile nella sede che occupa, avendo:

a. individuato ed accertato espressamente il criterio di collegamento (la sede dell'amministrazione) utilizzato nell'accertamento controverso;

b. applicato detto criterio, offrendone un'interpretazione in chiave sostanziale, nel senso dell'individuazione in Italia della sede effettiva di direzione e di amministrazione della società, sostenuta da dati oggettivi e riscontrabili, non meramente formali ed astratti, costituiti dalla qualifica di amministratore unico di A.A. (residente in Italia) della Corsaro Properties LTD, dalla presentazione in Italia delle dichiarazioni IRAP ed IVA, dalla stessa operazione, oggetto di tassazione, di aumento del capitale sociale della società mediante conferimento di immobili ubicati in Italia, dalla sussistenza nella sede formale londinese di una mera segreteria, nonché dall'assenza di un'attività societaria nel Regno Unito.

9. in tale contesto i motivi di ricorso non meritano accoglimento per le seguenti ragioni.

9.1. Non ha fondamento la prima censura, con la quale i ricorrenti hanno dedotto la violazione dell' art. 116 cod. proc. civ. (da riquilificare ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4 cod. proc. civ.), in quanto, secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, ord. 9 giugno 2021, n. 16016 ; Cass. SU, 30 settembre 2020, n. 20867 ; Cass. sez. 3, 10 giugno 2016, n. 11892), "(...) detto vizio ricorre solo quando il giudice di merito disattenda il principio sancito dalla norma, secondo cui il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che

la legge disponga altrimenti, cioè allorché disattenda il principio di valutazione del libero apprezzamento in assenza di una deroga normativamente prevista o, all'opposto, valuti secondo prudente apprezzamento una prova o risultanza probatoria soggetta ad un diverso regime" (così, Cass., Sez. T., 29 settembre 2023, n. 27646), laddove nessuna prova legale può riconoscersi al certificato rilasciato dalla Companies House for England and Wales (vale a dire il Registro delle Imprese del Regno Unito), le cui evidenze possono essere superate dalla verifica, in concreto, dell'effettivo insediamento territoriale della struttura amministrativa e decisionale della società.

9.2. Il secondo motivo è inammissibile nella parte in cui gli istanti hanno contestato il collegamento territoriale con l'Italia che la Commissione regionale ha ravvisato in ragione del predetto conferimento di immobili (sito in Italia) nella società, disvelando la doglianza un uso improprio del paradigma censorio di cui all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., traducendosi il dedotto vizio nella non condivisione della valutazione di merito compiuta dal Giudice regionale e richiedendo alla Corte di affermare un inconferente principio di diritto rispetto ai contenuti della decisione di merito.

9.3. Anche il terzo motivo di ricorso non ha fondamento, avendo il Giudice regionale posto a fondamento della decisione gli elementi addotti dall'Ufficio.

9.4. La quarta censura basata sulla violazione dell' art. 73 , comma 5-bis, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 è inammissibile.

Con essa la difesa dei ricorrenti ha dapprima lamentato che la questione della esterovestizione di diritto sarebbe stata posta dall'Ufficio solo in grado di appello, chiedendo poi alla Corte di valutare "(...) preliminarmente (...) se la C.T.R. è incorsa in error in procedimento in relazione di proposizione di "nuova questione di diritto", inammissibile ai sensi dell'art. 345 (...) cod., proc. civ. (v. pagina n. 11 del ricorso), ma, in uno ai motivi di perplessità pure insiti nell'articolazione del motivo, va osservato come lo stesso difetti di autosufficienza, avendo omesso di riassumere i contenuti dell'avviso impugnato e della deduzione in sede di appello che si ipotizza come nuova e comunque di chiarire in cosa essa sia consistita (l'art. 73, comma 5-bis, d.P.R. cit. prevede ipotesi alternative), così precludendo alla Corte di poterla apprezzare tramite la sola lettura del ricorso e, soprattutto, di porla in connessione con la decisione assunta dal Giudice d'appello sulla scorta dei complessivi elementi sopra riportati al § 7.

9.5. Non merita di essere accolto nemmeno il quinto motivo di impugnazione, con cui i ricorrenti hanno rimproverato al Giudice regionale di aver desunto dalla dichiarazione dei redditi presentata in Italia la dimostrazione della esterovestizione, in violazione dell'art. 23, comma 1, lett., a), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , opponendo - di contro - che il possesso di immobili in Italia da parte di un soggetto non residente non configura una stabile organizzazione ai fini dell'appartenenza territoriale.

Il motivo difatti - a tacer d'altro - risente di una visione parcellizzata della complessiva valutazione compiuta dal Giudice dell'appello, tenuto conto che il riferimento alle dichiarazioni IRAP ed IVA presentate in Italia ha costituito solo uno dei plurimi elementi indiziari presi in considerazione per ritenere, sulla scorta di una valutazione globale del compendio probatorio

che la Corsaro, formalmente avente sede in Inghilterra, in realtà avesse il suo centro amministrativo e decisionale ubicato nel territorio italiano.

10. Alla stregua delle valutazioni che precedono il ricorso va, allora, rigettato.

11. le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano nella misura indicata in dispositivo.

12. va, infine, dato atto che ricorrono i presupposti di cui all' art. 13 comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , per il versamento da parte dei ricorrenti, in solido tra di loro, di una somma pari a quella eventualmente dovuta a titolo di contributo unificato per il ricorso.

P.Q.M. la Corte rigetta il ricorso e condanna Corsaro Properties LTD e A.A., in solido tra di loro, al pagamento delle spese del presente grado di giudizio che liquida in favore dell'Agenzia delle Entrate nella misura di 4.000,00 Euro per competenze, oltre accessori e spese che risulteranno dai registi di cancelleria prenotate a debito.

Dà atto che ricorrono i presupposti di cui all' art 13 , comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , per il versamento da parte dei ricorrenti, in solido tra di loro, di una somma pari a quella eventualmente dovuta a titolo di contributo unificato per il ricorso;

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza