

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 6 novembre 2020, n. 24872

Rilevato che:

XXX sdf proponeva ricorso avverso avviso di accertamento - scaturente dalle risultanze di PVC redatto dalla G.d.F.- recante maggiori imposte IRAP, IRES ed IVA per l'anno d'imposta 2003.

La verifica faceva seguito a precedente accesso effettuato presso YYY spa, all'esito del quale veniva acquisita documentazione che induceva a ritenere che il legale rappresentante di questa società, ABC, esercitasse di fatto anche l'amministrazione della società odierna ricorrente, formalmente residente in San Marino.

L'accertamento operato dall'ufficio è di tipo induttivo -ex artt. 39 comma 2 DPR 600/73 e 55 DPR 633/72- e si fonda sulla individuazione della effettiva residenza fiscale della XXX sdf in Italia presso la sede della YYY spa: da qui la sua riqualificazione quale soggetto passivo d'imposta in Italia.

Nel contraddittorio tra le parti, la commissione tributaria provinciale di Pesaro pronunciava sentenza con cui accoglieva il ricorso sul rilievo che le due società erano realtà distinte ed avevano sede l'una nel territorio nazionale e l'altra (l'odierna ricorrente) nella Repubblica di San Marino e che non v'era stata, nella fattispecie in esame, evasione d'IVA e che anche la doglianza avente ad oggetto la determinazione induttiva del reddito era da accogliere.

L'Agenzia delle Entrate gravava di appello detta sentenza, ribadendo -sulla scorta delle deduzioni rassegnate in primo grado e riprese in sede di impugnazione- la legittimità del proprio operato, essendo emersa l'appartenenza della ricorrente al gruppo economico della YYY spa, per essere questa in possesso di informazioni patrimoniali strategiche della prima e per essere altresì dipendente commercialmente in toto dalla stessa.

La società contribuente si costituiva anche dinanzi alla CTR per chiedere il rigetto del gravame e la conferma della sentenza dei primi giudici.

La CTR riassumeva i termini della questione consistenti nello stabilire se fosse risultato o meno che la contribuente -società sanmarinese- avesse la residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano, ai sensi dell'art. 87 TUIR nel testo vigente all'epoca dei fatti (art. 73 in vigore dall'1.1.2004).

I secondi giudici concludevano quindi in modo conforme alla pronuncia della CTP, la quale -accogliendo il ricorso- aveva ritenuto che, contrariamente a quanto prospettato dai verificatori, la XXX non fosse una società "esterovestita" e cioè una società costituita all'estero (nella specie, Repubblica di San Marino) ma, di fatto, amministrata in Italia ed avente l'oggetto principale dell'attività in Italia.

Per la cassazione di detta sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso affidato a quattro motivi.

Resiste con controricorso la società contribuente la quale ha pure depositato memoria.

Considerato che:

I motivi di cui consta il ricorso recano: 1) "Violazione dell'art. 87, comma 3, DPR 917/1986 in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c."; 2) "Insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso per il giudizio in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5



c.p.c."; 3) "Violazione dell'art. 7 DPR 633/1972; falsa applicazione degli artt. 17 e 71 stesso DPR in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c."; 4) "Violazione dell'art. 39 comma 2 DPR 600/1973 in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c."

Con il primo motivo e il secondo motivo, la ricorrente si duole -sotto il profilo della violazione di legge e sotto quello del vizio motivazionale- della sentenza per avere essa escluso che la società resistente avesse in Italia la sede amministrativa ovvero l'oggetto della propria attività; alle deduzioni che illustrano il primo motivo rimanda espressamente la ricorrente nella trattazione del secondo.

I due motivi vanno quindi esaminati congiuntamente.

La ricorrente mette in evidenza i seguenti elementi -che hanno consentito ai verificatori di pervenire alla conclusione che la società resistente è una "società esterovestita"- emergenti dall'avviso di accertamento trascritto per la parte che interessa nella presente sede:

A) Appartenenza della XXX al gruppo economico della YYY Glass spa e possesso da parte di questa di informazioni patrimoniali strategiche della prima.

In occasione dell'accesso presso la sede della YYY Glass spa -spiega la ricorrente- è stata acquisita la stampa della "situazione patrimoniale della società XXX" oltre ad un documento intestato "situazione analitica partecipazioni gruppo società XYZ-ABC", documento da cui si ricaverebbe che la XXX è chiaramente indicata come riconducibile a tale gruppo, mentre dalla menzionata "situazione" (per la precisione dalla lettura delle voci dell'attivo circolante) sarebbe emerso che XXX ha come unico cliente YYY spa (prima YYY srl).

B) Dipendenza commerciale totale della YYY dalla XXX. Il volume di affari conseguita da XXX -argomenta l'Agenzia- è risultato essere costituito esclusivamente dalla vendita delle materie prime (acquistate da ZZZ spa) a YYY spa.

C) Tempistica dei pagamenti eseguiti da YYY spa ad XXX. Dopo avere precisato che il rappresentante legale di YYY (ABC) effettuava i pagamenti per le forniture ricevute da XXX a sua discrezione -si legge nel ricorso- era riscontrato che tali pagamenti erano effettuati quasi in contemporaneità rispetto ai pagamenti che quest'ultima società effettuava a favore del proprio fornitore, ZZZ.

D) Utilizzo da parte dei dipendenti di YYY di un'auto di proprietà di XXX; al riguardo la ricorrente sottolinea che si tratta di vettura che, di proprietà di XXX, risultava essere stata utilizzata da dipendenti di YYY a far tempo dal 2004 in modo continuativo.

Sulla scorta di quanto precede, la ricorrente rappresenta che era il ABC "a curare la gestione amministrativa e contabile della XXX che consisteva nella esecuzione degli ordini di materia prima destinata poi a YYY spa; infatti presso ZZZ spa, i verificatori hanno rinvenuto l'ordine inviato via fax dalla sede della YYY spa per conto di XXX e l'invio della conferma del predetto ordine da parte di ZZZ spa all'indirizzo e-mail di YYY spa"; ed ancora "Era YYY spa inoltre a curare i reclami relativi agli acquisti di materia prima presso ZZZ spa effettuati da XXX" per poi concludere che "YYY spa utilizzava la triangolazione delle operazioni commerciali per una politica di bilancio, variando il prezzo di vendita della società XXX a seconda delle sue esigenze".

La conclusione dell'Ufficio ricorrente è nel senso che la sede dell'amministrazione della contribuente (il luogo cioè di direzione e controllo) era in Italia e, parimenti in Italia, era l'oggetto principale dell'attività di XXX, con la fondamentale precisazione che la CTR avrebbe deciso in nodo erroneo nel valutare le circostanze sopra riassunte, tutte integranti il contenuto dell'atto di appello.



Invero la CTR -si duole !a ricorrente- ha escluso che la contribuente fosse residente in Italia su seguenti rilievi: sede legale in San Marino; collocazione geografica di San Marino, Stato totalmente circondato da territorio italiano, circostanza comportante che i relativi rapporti commerciali con fornitori e clienti non potevano che identificarsi con soggetti italiani; tenuta della documentazione contabile e dei libri sociali in San Marino; riunioni del collegio sindacale e dell'assemblea in San Marino; residenza in San Marino di tutti i dipendenti.

La questione oggetto della presente controversia non è nuova: al riguardo si registra una ormai consolidata interpretazione della giurisprudenza di legittimità, alla quale si è uniformata la sentenza impugnata ed alla quale il collegio ritiene di dovere assicurare continuità nella presente sede; secondo tale orientamento, ai fini della individuazione della residenza fiscale delle società ed enti, ai sensi dell'art. 87 comma terzo DPR 917/86 (secondo la numerazione vigente *ratione temporis*, corrispondente all'odierno art. 73 comma d. lgs. 344/2003), la nozione di " sede dell'amministrazione " , in quanto contrapposta alla "sede legale", è assimilabile alla " sede effettiva " di matrice civilistica, intesa come il luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative, di direzione dell'ente e di convocazione delle assemblee e, quindi, come luogo stabilmente utilizzato per l'accentramento, nei rapporti interni e coi terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (cass. n. 2869 del 7.2.2013 e, più di recente, n. 15184 del 4.6.2019).

Nella fattispecie la CTR - nel confermare la sentenza di primo grado - ha affermato che, alla luce della documentazione probatoria versata in atti, "non sussistono i presupposti per dichiarare che la YYY spa e la XXX abbiano entrambe sede nel territorio italiano " e che, in particolare, deve escludersi che quest'ultima potesse classificarsi come soggetto fiscale nel nostro Paese, in assenza di " prova concreta che possa far ritenere plausibile la tesi dell'ufficio secondo cui l'effettiva attività di amministrazione e gestione di XXX si svolgesse al di fuori del territorio sanmarinese "

Le risultanze di causa hanno evidenziato i secondi giudici - testimoniano che "nel periodo oggetto di verifica la documentazione contabile ed i libri sociali erano tenuti in San Marino e le riunioni del collegio sindacale e dell'assemblea si tenevano tutte nello stesso territorio così come gli obblighi civilistici e fiscali erano adempiuti nel proprio Stato di appartenenza e i dipendenti erano quasi tutti ivi residenti".

Gli argomenti dedotti nella presente sede dalla ricorrente sono stati valutati dalla CTR, contrariamente all'assunto dell'Ufficio.

Quanto al rinvenimento presso la sede della YYY spa di una situazione patrimoniale di XXX, la CTR ha escluso che tale circostanza potesse scalfire il convincimento espresso nella sentenza, a ragione del ritenuto carattere "convincente" delle giustificazioni rese sul punto dalla contribuente, la quale ha fatto presente come detto documento costituisse l'unico prospetto contabile all'interno della verifica fiscale concernente gli anni dai 2003 al 2007 e come lo stesso si riferisse al solo anno 2006 e perseguisse il solo fine di valutare la consistenza e la garanzia offerta da uno dei maggiori fornitori di YYY spa; quanto esposto porta ad escludere come questa società fosse in possesso di informazioni patrimoniali strategiche della società odierna controricorrente.

Analoghe considerazioni ha svolto la CTR con riguardo all'utilizzazione dell'autovettura da parte dei dipendenti di YYY spa.

E' altresì risultato che la percentuale di ricarico operata nei vari esercizi è stata tendenzialmente uniforme sicché è da escludere che YYY spa abbia utilizzato il



meccanismo rilevato dall'Ufficio (presunzione di esteroinvestizione) come strumento vantaggioso della politica di bilancio.

Con il terzo motivo, la ricorrente censura la sentenza che "conseguenzialmente" sarebbe incorsa nella violazione della legge ivi indicata; con il quarto motivo deduce la legittimità -sulla premessa della accertata esteroinvestizione della società- della determinazione del reddito della contribuente sulla base di presunzioni non gravi, precise e concordati.

Tali motivi restano evidentemente assorbiti dalla decisione di rigetto dei primi due motivi.

Le spese seguono la soccombenza.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso e condanna a ricorrente al pagamento delle spese che liquida in euro diecimila oltre spese forfettarie al 15% oltre accessori come per legge.

