Civile Sent. Sez. 5 Num. 5066 Anno 2023
Presidente: SORRENTINO FEDERICO
Relatore: CRIVELLI ALBERTO
Data pubblicazione: 17/02/2023

ESTEROVESTIZIONE

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 28101/2014 R.G. proposto da:

P.G. TRANSPORT S.R.L. (P.G. TRANSPORT S.R.O. ora CEEB INTERNATIONAL S.R.O.), con sede legale in Sturova 27 – 040 01 Kosice, Repubblica Slovacca, in persona del legale rappresentante, Antenore Pigozzi, rappresentata e difesa dagli avv. Mattia Salvatore e Ivo Caraccioli, elettivamente domiciliata in Roma, via Flaminia, 135, presso CGP Studio Legale e Tributario;

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, e presso la stessa domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

- controricorrente -

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. della LOMBARDIA, sez. staccata di Brescia, n. 1816/14, depositata l'otto aprile 2014.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 10 gennaio 2023 dal consigliere Alberto Crivelli.

Dato atto che il Sostituto Procuratore generale ha chiesto il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate accertava nei confronti della ricorrente, con riferimento agli anni d'imposta 2007-2008, IRES, IRAP ed IVA ritenendo la stessa localizzata sul territorio nazionale, e procedendo alla notifica dei relativi avvisi in Suzzara, via Donella, 2. La società proponeva impugnazione.

2. La CTP respingeva il ricorso, e quindi veniva proposto gravame, anch'esso respinto dalla CTR con la sentenza qui impugnata.

La contribuente propone così ricorso in cassazione, affidato a quattro motivi. L'Agenzia si è costituita per resistere.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Nell'ordine logico si procede preliminarmente all'esame del terzo motivo, con cui si denuncia violazione degli artt. 59 e 60, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; 140, 157 e 160, cod. proc. civ., e 57, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.

Tali disposizioni stabiliscono che le notifiche vanno eseguite presso la sede sociale, e con criterio sussidiario presso il legale rappresentante che risieda nel comune in cui l'ente abbia il domicilio fiscale, da individuarsi ai sensi dell'art. 58, d.P.R. n. 600/1973.

Poiché nella specie la notifica avvenne presso una sede supposta e a persona diversa dal legale rappresentante, non comunque presso la sede legale, la notifica stessa sarebbe nulla.

La decisione del giudice d'appello, per cui la relativa domanda sarebbe stata nuova, avrebbe trascurato il fatto che la ricorrente aveva già dedotto la nullità della notificazione in primo grado, rispetto alla qual questione la CTP aveva omesso di motivare.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.1. Il motivo è infondato. Come premesso esso si fonda su un'asserita ipotesi di nullità della notifica, per essere la stessa avvenuta in un luogo diverso da quello in cui doveva essere effettuata, ma essendo pacifica la tempestiva impugnazione degli avvisi di accertamento – ed a prescindere dal fatto che il motivo neppure soddisfa i requisiti di specificità, dal momento che non deduce in quale atto, dove e in quali termini abbia dedotto l'asserito vizio di notificazione nei precedenti giudizi - la prefata nullità sarebbe in ogni caso sanata ai sensi dell'art. 156, cod. proc. civ.

In effetti l'applicabilità di tale disposizione anche agli atti tributari è pacifica nella giurisprudenza di legittimità "In tema di notificazione degli avvisi e degli altri atti tributari, l'avvenuto ritiro dell'atto (nella specie, un avviso di liquidazione dell'INVIM), da parte del destinatario, presso la casa comunale, dove sia stato depositato ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ., con invio al medesimo destinatario della notizia del deposito mediante raccomandata, produce effetto sanante della eventuale nullità della notificazione, in conseguenza della piena conoscenza dell'atto che dal ritiro evidentemente deriva" (Cass. 13/01/2006, n. 590; Cass. 28/10/2016, n. 21865).

2. Venendo ora al primo motivo, con esso la contribuente denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 73, TUIR, 2697, cod. civ. e 115, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.

A parere della stessa, infatti, i giudici d'appello avrebbero violato le indicate norme avendo trascurato il fatto che l'individuazione della residenza fiscale di un'impresa deve avvenire sulla base del luogo ove è esercitata l'attività principale o dove si trova la sede della sua direzione effettiva, e nella specie nella Repubblica Slovacca la ricorrente avrebbe avuto tanto la direzione effettiva quanto la sede dei propri affari, dal momento che ivi aveva stipulato molteplici

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

contratti di servizi, quelli con i propri fornitori ed inoltre disponeva di licenze proprie. Sempre ivi disponeva la stessa di una sede, detenuta in base a contratti di locazione e di utenze varie, e provvedeva agli adempimenti amministrativi, contabili e tributari, tramite una società di consulenza, sempre domiciliata nella Repubblica Slovacca. La gestione sociale poi sarebbe avvenuta tramite tale Andrej Znasik, fiscalmente residente anch'egli nella Repubblica Slovacca, dove pure si sarebbero trovati personale ed automezzi dell'impresa.

D'altronde l'estero-vestizione andrebbe provata dall'amministrazione finanziaria, ed in proposito nessuna rilevanza avrebbe la sussistenza di ragioni economiche diverse dalla convenienza fiscale, ma solo l'effettività del trasferimento all'estero, dovendosi riconoscere il suddetto fenomeno solo allorché l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.

Anche in base alla convenzione italo-slovacca del 2 maggio 1983, per stabilire se una società è residente in entrambi gli stati, occorre far riferimento alla sede della sua direzione effettiva, con criterio non difforme da quello della invocata disciplina interna.

2.1. Il motivo è inammissibile, perché volto in realtà a sottoporre a questa Corte di legittimità la revisione del giudizio di merito in ordine alla sussistenza ed alla valutazione dei fatti che giustificano l'individuazione in Italia della sede effettiva della società.

D'altronde il fenomeno dell'estero-vestizione delle società è ritenuto ricorrere anche quando una società abbia sede in un paese dell'Unione Europea, nel qual caso lo stabilimento in un paese appartenente alla stessa per fruire di una legislazione più vantaggiosa costituisce per se stessa un abuso di tale libertà, se la misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento si riferisce alle costruzioni di puro artificio finalizzate ad escludere la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

normativa dello Stato membro interessato (*ex plurimis* Cass. 21/06/2019, n. 6697). Il che è proprio quanto ritenuto dalla CTR sulla base dell'esame di fatto dalla stessa compiuto, dal quale è emerso che "tutta l'attività era svolta sul territorio nazionale e precisamente presso gli uffici dell'Autotrasporti Pigozzi Antenore & C snc ed era interamente gestita dal sig. Pigozzi".

3. Con il secondo motivo si denuncia violazione dell'art. 7, d.P.R. 28 ottobre 1972, n. 633, nonché degli artt. 43 e 48, TFUE, in relazione all'art. 360, primo comma, num.3, cod. proc. civ.

Con esso si denuncia la decisione per non aver preso in esame il fatto che la normativa di cui all'art. 73, TUIR, sulla quale è basata la nazionalità della società sotto il profilo fiscale in base alla ricostruzione operata dall'amministrazione, non sarebbe comunque applicabile alla materia IVA, laddove per tale ultima imposta l'art. 7, d.P.R. n. 633/1972, individua il domicilio fiscale nel "luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva", e nella specie nella Repubblica Slovacca la società ha sede legale, possiede immobili e veicoli adibiti all'attività economica, per la quale pure impiega dipendenti, e paga le imposte. D'altronde ai fini Iva il soggetto passivo è tale a prescindere dal luogo in cui compie le operazioni.

In ogni caso la libertà di stabilimento potrebbe essere superata solo in caso di insussistenza di insediamenti effettivi o di assenza di una motivazione commerciale.

Nella specie l'amministrazione prima, e le decisioni di merito poi, non hanno riconosciuto alcun diritto di detrazione nonostante il principio di neutralità dell'IVA.

3.1. Il motivo è anche qui inammissibile. Lo stesso, seppur questa volta con riferimento all'art. 7, d.P.R. n. 633/1972, ripropone l'esame di aspetti fattuali sottratti allo scrutinio di legittimità. In particolare, si ripropone una diversa valutazione degli elementi che porterebbero, nella prospettiva del ricorrente, a

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

individuare la sede effettiva non già in Italia bensì nella Repubblica Slovacca.

4. Con il quarto motivo si denuncia omesso esame di un fatto decisivo ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., per "omessa motivazione o motivazione apparente e per motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile".

Secondo la contribuente, la CTR avrebbe omesso di esaminare il fatto che nel periodo rilevante la società era in perdita, fornendo così una motivazione apparente.

Quanto alla localizzazione della società, avrebbe la CTR omesso di motivare in merito alle prove fornite in proposito.

Da tutto ciò emergerebbe che la motivazione apparirebbe "omessa o apparente nonché perplessa ed obiettivamente incomprensibile per omesso esame delle prove fornite" in ordine ad entrambi gli aspetti.

4.1. Il motivo è inammissibile.

Dalla lettura dell'intero motivo risulta una censura sotto profili tra loro confusi e inestricabilmente combinati, con commistione tra asserita mancata valutazione di risultanze probatorie (pag. 48, 49), sovrapposta ad aspetti inerenti all'apparenza della motivazione, che però poco dopo (pag. 52) viene invece, e contraddittoriamente, qualificata come perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

Volendo peraltro considerare lo stesso come riferentesi ad omessa valutazione di fatti oggetto di discussione, con riferimento alla sola questione inerente la localizzazione, come (pur con le surriferite gravi incertezze) pare a tratti nell'illustrazione del motivo e nella relativa epigrafe, deve escludersi la sussistenza del vizio in quanto la CTR a tal proposito ha chiaramente dimostrato di aver valutato i relativi elementi, laddove ha prima ritenuto che la sede effettiva dovesse essere individuata nel territorio nazionale, dove veniva svolta tutta l'attività e gestita la stessa dal Pigozzi, mentre all'estero vi era "assenza assoluta di attività", ciò in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

contrapposizione proprio agli elementi portati dalla ricorrente, che la stessa giudica "vani tentativi…di dimostrare che la società aveva attività all'estero". Tutto ciò dunque ritenendo maggiormente fondati gli elementi ritratti dagli accertamenti della Guardia di Finanza che la stessa sentenza riporta nella parte in fatto, dove ricorda come secondo i militari "la società aveva solo una presenza formale all'estero ma di fatto operata in Italia in stretta connessione con la snc del Pigozzi. Le prestazioni fatturate dalla società estera erano di fatto svolte unicamente sul territorio nazionale non essendo presente alcuna sede operativa all'estero. La società estera di fatto somministrava personale ed automezzi comportando così un risparmio fiscale alla società italiana".

5. Il ricorso dev'essere dunque respinto, con aggravio di spese in capo alla ricorrente soccombente.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. 24 dicembre 2012, n. 228, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato.

P. Q. M.

La Corte respinge il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in € 8.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2023

Corte di Cassazione - copia non ufficiale