



(segue)

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 1038/14 (riunificato)

UDIENZA DEL

10/11/2014

ore 09:30

depositato il 04/07/2014

- avverso la sentenza n. 212/8/13 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TORINO
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI TORINO
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI TORINO

pronosto dai ricorrenti:

difeso da:
VECCHIO MAURIZIO
VIA SANT'ANSELMO 8 10125 TORINO TO

difeso da:
VECCHIO MAURIZIO
VIA SANT'ANSELMO 8 10125 TORINO TO

difeso da:
VECCHIO MAURIZIO
VIA SANT'ANSELMO 8 10125 TORINO TO

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI
AVVISO DI ACCERTAMENTI

- sull'appello n. 1069/14
depositato il 07/07/2014

- avverso la sentenza n. 212/8/13 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TORINO

IL CASO.it

OTTISSIS

illustrativa.

1.8. - [redacted] propose, con due distinti atti inviati agli Uffici il 9 giugno 2014, appello per la riforma della suddetta sentenza n. 212/8/13. Ne consegnò copia, il 7 luglio 2014, alla segreteria della Commissione tributaria provinciale e di questa Commissione. Riesposti i fatti di causa (ovvero quelli sopra descritti) censurò la impugnata decisione proponendo gli stessi motivi proposti dal [redacted]

1.9. - L' Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Torino I, con atto depositato il 24 settembre 2014 si costituì in giudizio e propose le proprie controdeduzioni nella sostanza analoghe a quelle proposte avverso il ricorso del [redacted]

1.10. - L' Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Torino II, con atto depositato il 25 settembre 2014 si costituì in giudizio e propose le proprie controdeduzioni nella sostanza analoghe a quelle proposte avverso il ricorso del [redacted]

1.11. - [redacted] propose infine il 30 ottobre 2014 due brevi memorie.

All'odierna pubblica udienza, udita dal relatore l'esposizione dei fatti e dei motivi del ricorso, ascoltate le parti illustranti le loro posizioni processuali, la Commissione decise il giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1. - Occorre preliminarmente osservare che, a fronte della decisione n. 212/8/13 sopra cit., furono proposti tre distinti atti di appello, come meglio sopra descritti. Deve pertanto trovare applicazione il disposto dell'art. 335 del c.p.c. e così essere riuniti i procedimenti R.g.a n. 1050/14 e 1069/14 al procedimento 1038/14.

2.2. - L'appello dei contribuenti merita accoglimento.

2.3. - Questo collegio tuttavia di fronte alle numerosissime e

dettagliatissime argomentazioni spese dai ricorrenti non può che adottare, ai fini decisori, il principio della ragione più liquida « che, imponendo un nuovo approccio interpretativo con la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello tradizionale della coerenza logico-sistematica, consente di sostituire il profilo di evidenza a quello dell'ordine di trattazione delle questioni cui all'art. 276 cod. proc. civ., con una soluzione pienamente rispondente alle esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, ormai anche costituzionalizzata - cfr., in termini espressi, Cass. 11 novembre 2011, n. 23621 e, indirettamente, sulle conseguenze di tale postulato in materia di giudicato implicito, Cass., sez. un., 12 ottobre 2011, n. 20932; Cass., sez. un., 9 ottobre 2008, n. 24883; Cass., sez. un., 18 dicembre 2008, n. 29523 » (Cfr. Cass. sent. 17 giugno 2014, n. 13766).

Maggiormente meritevole di analisi è perciò la natura sostanziale dell'accertamento ed, in particolare, la questione se l'Ufficio potesse attribuire i redditi da partecipazione alla

2.4. – Prima di affrontare però l'esame del suddetto aspetto della controversia devono essere, ai fini della chiarezza espositiva, riprese le conclusioni cui giunsero i verificatori della Guardia di finanza, secondo cui: « Alla luce di quanto precede appare inconfutabile che la residenza fiscale [della _____ s.a.] sia italiana e l'intera attività di amministrazione e gestione ordinaria e le principali decisioni straordinarie, appaiono formalmente essere state poste in essere in territorio nazionale. In sostanza, per tale ipotesi, è stato osservato che deve essere valorizzato, ai fini della residenza, il luogo gestionale "sostanziale", non potendosi che avere riguardo al luogo da cui vengono fornite, di fatto, le istruzioni sulla gestione societaria. Pertanto si ravvisa un quadro probatorio tale da far ritenere che la "_____ s.a.", in capo al Sig. _____, debba ragionevolmente

ritenersi residente in Italia sotto il profilo fiscale e, conseguenzialmente, assoggettata a tutti gli obblighi imposti dalla normativa tributaria interna alle persone giuridiche residenti » (cfr. pag. 21 del p.v.c.). Inoltre come sopra detto che l'Ufficio di Torino 4, nella formazione dell'atto di accertamento, modificò la natura giuridica della società di diritto svizzero e considerata « l'assenza di un atto pubblico necessario per la costituzione di una società di capitali » ritenne opportuno « ricondurne la natura giuridica al regime residuale per le attività commerciali delle società in nome collettivo ». In altri termini "creò" la suddetta ' _____ s.n.c.' e per il principio di trasparenza ne attribuì i redditi ai soggetti soci della svizzera entità. Operazione di ricostruzione non censurata dal collegio provinciale secondo cui « in realtà le operazioni commerciali documentate dalle fatture oggetto degli accertamenti sono state poste in essere da una società di fatto operante in Italia, della cui composizione esiste traccia anche nei *file* che sono stati sequestrati dalla Guardia di finanza ».

Orbene così ricostruito il quadro fattuale questo collegio deve subito richiamare il concetto di esterovestizione come elaborato dalla Suprema Corte di Cassazione, secondo cui tale è: « la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale. Si tratta di un tipico fenomeno di abuso del diritto, il cui divieto può dirsi ormai pacificamente riconosciuto come principio generale nel diritto tributario europeo (che oltrepassa i confini delle imposte armonizzate) e va, di conseguenza, riconosciuto, almeno in via tendenziale, come principio generale anche nel diritto dei singoli Stati membri (cfr., per tutte, Cass., Sez. un., n. 30055 del 2008, secondo la quale il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che trova fondamento, in tema di tributi non

armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione) » (Cass. sent. 7 febbraio 2013, n. 2869).

Anche accogliendo, in via di pura ipotesi, che la società fosse operante in Italia e diretta da _____, ovvero la tesi dei militari della Guardia di finanza e dell'Ufficio e che quindi vi fosse esterovestizione., ugualmente non è condivisibile la tesi sostenuta dall'Ufficio e dai giudici di prime cure, nella parte in cui ha operato una ricostruzione *ex officio* della natura giuridica dell'entità economica riscontrata nel nostro Paese.

L'Agenzia delle entrate infatti ha sviluppato la propria azione di accertamento partendo dal presupposto che tutti i soggetti esteri operanti in Italia debbano comunque avere uno statuto per giungere in tal modo a configurare una s.n.c. nazionale. ~~Così facendo non ha tenuto conto che~~ comunque possono esservi enti di diritto estero operanti in Italia senza alcuna necessità della sussistenza di una formale costituzione secondo la legge italiana.

Va in proposito osservato che l'art. 25 della legge 218/95 stabilisce, al primo comma, che "Le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione". E' ben vero che la norma aggiunge che "Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti". Nel caso di specie peraltro se la disciplina fiscale presume che la sede della società sia in Italia, ai fini della relativa imposizione, tale principio non regola il procedimento di costituzione, che rimane sottoposto alla legge svizzera, sì che la società si è validamente costituita quale società di capitali, con responsabilità limitata dei soci, in quanto ai fini costitutivi occorre guardare alla sede legale al momento della costituzione e, prima ancora, al momento

di manifestazione della volontà dei soci di costituire la società, momenti tutti questi regolati dal diritto svizzero.


Va poi aggiunto che la esterovestizione, come si è già ricordato citando la giurisprudenza della Suprema Corte, è fenomeno relativo alla determinazione del luogo di residenza di un soggetto ai fini del suo assoggettamento all'imposizione tributaria. Esso non riguarda in alcun modo la validità per diritto nazionale del suo procedimento di costituzione.

Infatti ai sensi del disposto del primo comma dell'art. 73 cit.: « Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: (...) d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato ». Ed ai sensi del successivo comma 4: « L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, *se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata* ». Mentre per il comma quinto: « In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti ».

Il comma V dell'art. 73 non dice, come sembra ritenere l'Amministrazione finanziaria, che nel caso di soggetti non residenti non rilevi l'atto costitutivo o lo statuto tanto da dover ritenere l'ente inesistente, ma più semplicemente che l'oggetto principale ai fini dell'imposizione è determinato avendo riguardo all'attività effettivamente esercitata, anche quando l'atto costitutivo o lo statuto sussistano, come nel caso di specie. E dunque il legislatore non guarda alle modalità di costituzione ed alla validità di tale costituzione, ma al luogo in cui si determina la formazione di reddito imponibile ed all'oggetto stabilito in base all'attività effettivamente esercitata.

Ne deriva a giudizio di questo collegio che l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto imputare alla società elvetica l'esercizio in Italia di una attività economica d'impresa e pertanto da assoggettare agli obblighi tributari italiani. Condotta questa non tenuta dall'Ufficio che invalida in questo modo gli avvisi di accertamento come sopra formati.

2.5. – Ancora ritiene la Commissione che non sussistessero comunque nel caso in esame i presupposti per riquilibrare l'attività economica svolta dalla società negli schemi della società fatto ed in particolare in nome collettivo irregolare come ha ritenuto l'Amministrazione finanziaria.



Anche in questo caso sovviene l'insegnamento della Suprema Corte di Cassazione secondo cui: « La società di fatto è una società esistente fra i soci e non iscritta nel Registro delle imprese, ed è una società collettiva irregolare che esiste come società e che appare all'esterno come società. La società occulta è composta, invece, da un imprenditore individuale che appare all'esterno, e da un socio che resta nascosto, pur avendo tutte le caratteristiche del socio. Scopo della configurazione della società occulta è la garanzia dei terzi, nei confronti dei quali deve rispondere non solo l'imprenditore che appare, ma anche il socio che non appare. In effetti, la società occulta è una società esistente realmente in tutti i suoi elementi costitutivi ancorché non apparente. La società apparente è una società che appare all'esterno, ma che nella realtà è inesistente. La teoria della società apparente è collegata alla tutela dell'affidamento del terzo nel momento in cui il terzo contrae con la società apparente ritenendo di contrarre con soggetto, ancorché dotato di sola autonomia patrimoniale, che gli appare come entità sociale mentre entità sociale non è » (Cass. sent. 5 maggio 2003 n. 6793). E relativamente alla sussistenza di siffatta possibilità ed ai criteri da seguire: « In materia tributaria, perché un'attività imprenditoriale possa

qualificarsi come societaria sono necessari - oltre al requisito dell'apparenza del vincolo societario nei confronti di terzi, quale indice rivelatore della reale esistenza della società - gli elementi richiesti dall'art. 2247 cod. civ. per la sussistenza di una società di fatto, e cioè l'intenzionale esercizio in comune fra i soci di un'attività commerciale, anche occasionale, a scopo di lucro ed il conferimento a tal fine dei necessari beni e servizi » (Cass. sent. 13 novembre 2008 n. 27088).

Orbene applicando il siffatto principio di diritto al presente giudizio non è rincontrabile, da parte di questo collegio, una società esercitata tra i suddetti contribuenti. Non risulta infatti dagli atti processuali che vi fosse un'apparenza di vincolo societario nei confronti dei terzi, risultando semmai che i soggetti terzi si rapportavano al [redacted] e non anche a [redacted], al [redacted] ero all: [redacted] Né parimenti è riscontrabile che vi fosse, tra i suddetti soggetti, una chiara intenzione di esercitare in comune una attività commerciale. Non può infatti essere ritenuto che siffatta volontà derivasse dall'essere i ricorrenti tutti soci nella società elvetica essendo quella una società di capitali e quella oggetto di accertamento una società di persone. Infine nessun pregio ha il richiamo, fatto dai giudici di prime cure, ai files sequestrati nel computer del [redacted] non risultando in atti il contenuto di siffatti documenti informativi. In altri termini neanche sotto questo profilo prospettato dall'Ufficio gli avvisi di accertamento impugnati possono trovare conferma.

2.6. - Dalla insussistenza di una società in Italia di persone come individuata dall'Ufficio deriva sul piano processuale l'infondatezza della richiesta del [redacted] di rimettere ai giudici di prime cure la controversia per mancata integrazione del contraddittorio tra tutti i soci, tra cui la [redacted] e la società. In altri termini a giudizio di questo collegio non sussistendo una società di persona di conseguenza non sussiste neanche un litisconsorzio

necessario.

2.7. – Deve da ultimo essere esaminata la controversia sotto un ancora un altro profilo. Insegna infatti la Suprema Corte di Cassazione che: « Allorché l'accertamento (...) nei confronti dei pretesi soci sia fondato sull'esistenza di una società di fatto, l'eventuale annullamento dell'accertamento, per l'insussistenza della società stessa, non determina l'automatico annullamento dell'accertamento in questione, dovendo il giudice accertare se le operazioni economiche ascritte alla società ritenuta inesistente siano state compiute dai soci singolarmente od anche solo da alcuno di essi » (Cass. sent. 10 giugno 2011 n. 12765 e 12 luglio 2013 n. 17228).

È indiscusso nel caso in giudizio che potrebbe adombrarsi l'esercizio, da parte del _____ di una attività commerciale in forma individuale, situazione questa che deve essere vagliata secondo i criteri elaborati dai giudici di legittimità ai fini dell'individuazione della figura dell'imprenditore a scopi tributari. Così: « l'art. 51, primo comma, del D.P.R. n. 917 del 1986 non esige, perché ci si trovi in presenza dell'esercizio di un'attività commerciale, la presenza del requisito dell'organizzazione in forma d'impresa, bastando che l'attività svolta dal contribuente - fra quelle indicate nell'art. 2195 cod. civ. e nell'art. 29, comma secondo, lettere b) e c) dello stesso D.P.R. n. 917 - sia caratterizzata dalla professionalità abituale, ancorché non esclusiva » (Cass. sent. 13 dicembre 2002 n. 17894, 20 dicembre 2006 n. 27211 e 6 ottobre 2011, n. 20443). Se non vi è dubbio che l'attività esercitata rientrava nel novero di quelle dell'art. 2195 del codice civile non altrettanto è evidente che il _____ svolgesse siffatta attività. Vale a dire che essa fosse direttamente ed univocamente riferibile alla sua persona e non ad altri. In altri termini questa commissione non è in grado, sulla scorta delle risultanze processuali, di riqualifica la pretesa tributaria come indicato

dalla suddetta sentenza n. 12765.

In definitiva i ricorsi dei contribuenti meritano condivisione e la sentenza impugnata deve essere riformata.

2.8. – L'accoglimento delle doglianze dei contribuente determina l'assorbimento del ricorso incidentale proposto dall'Ufficio.

2.9. – Alla soccombenza segue la condanna alle spese che sono da questa commissione liquidate a favore di ciascun contribuente, considerando il valore delle lite e le note spese prodotte, in euro 10.000 per il primo grado ed in euro 5.000 per il secondo.

P.Q.M.

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del PIEMONTE

Sezione XXIV

visti gli artt. 61 e 35 D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;

a c c o l g i e

gli appelli principali e, in riforma dell'impugnata sentenza dichiara illegittimi gli avvisi di accertamento nei confronti dei contribuenti;

d i c h i a r a

assorbito l'appello incidentale;

C o n d a n n a

gli Uffici alle spese che liquida per il I grado in euro 10.000,00 per ciascuno dei contribuenti e per il II grado in euro 5.000,00.

Così deciso in Torino, alli 10 novembre 2014

IL RELATORE

Dott. Fabio Michelone



IL PRESIDENTE

Dott. Luciano Panzani

