Ordinanza del 22/01/2021 n. 1301 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRPEF- IVA- Soggetto non residente - Imponibilità reddito d'impresa - Attività - Caratteristiche- Stabile organizzazione -Caratteristiche-Verifica -Competenza- Giudice di merito.

Massima:

In tema di IRPEF ed IVA per l'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, è necessaria: una presenza del soggetto non residente che sia incardinata nel territorio dell'altro Stato contraente e dotata di una certa stabilità; una sede d'affari capace, anche solo in via potenziale, di produrre reddito; un'attività autonoma rispetto a quella svolta dalla casa madre .Gli elementi costitutivi di una «stabile organizzazione» sono, quindi, quello materiale ed oggettivo della «sede fissa di affari» e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attività; la verifica in concreto della ricorrenza di detti elementi deve essere effettuata dal giudice di merito, con giudizio di fatto incensurabile in Cassazione dall'unica dichiarazione IVA annuale presentata dalla società incorporante, ai fini del suo esercizio.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Sondrio che aveva accolto il ricorso proposto da Lejcko Milan - titolare della ditta individuale Mile Travel Agency, avente sede legale in Praga, che commercializzava pacchetti di viaggio e soggiorno in Aprica, comprensivi dell'utilizzo di strutture alberghiere e di servizi di ristorazione riconducibili alla stessa impresa - avverso l'avviso di accertamento volto al recupero di imposte dirette ed indirette relative all'anno 2006, con il quale era stata contestata l'esistenza di una stabile organizzazione della ditta individuale in Italia.

L'Amministrazione, in particolare, deduceva che i giudici di primo grado avevano erroneamente individuato la normativa di riferimento, facendo ricorso all'art. 2 del t.u.i.r., anziché all'art. 162 del medesimo testo unico, e ribadiva la legittimità dell'accertamento induttivo ex art. 39, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella specie operato, in ragione della gestione da parte della

Mile Travel Agency di strutture alberghiere e di ristorazione in Italia e in difetto della dimostrazione che i relativi proventi fossero stati assoggettati ad imposizione nel Paese di residenza del contribuente.

2. La Commissione tributaria regionale, nel contraddittorio del contribuente, che aveva replicato che i servizi alberghieri e di ristorazione prestati in Italia facevano parte del pacchetto turistico acquistato dai propri clienti nella Repubblica Ceca, per cui l'attività svolta in Italia aveva natura ausiliaria rispetto a quella turistica, rigettava il gravame.

Osservava che, sebbene i giudici di primo grado avessero richiamato nella prima parte della pronuncia impugnata l'art. 2 del t.u.i.r., disposizione del tutto inconferente, doveva escludersi che il contribuente disponesse di una stabile organizzazione in Italia dalla quale potesse farsi discendere la sottoposizione a tassazione nel nostro Paese dei proventi da essa derivanti.

La circostanza, non contestata, che i servizi alberghieri e di ristorazione prestati in Italia dalla Mile Travel Agency facessero parte del pacchetto turistico commercializzato nella Repubblica Ceca consentiva, secondo i giudici di appello, di individuare l'attività svolta in Italia come meramente strumentale e priva di autonomia e, come tale, non imponibile in Italia.

Richiamando quanto stabilito da una circolare in materia di territorialità delle prestazioni di servizi da parte delle agenzie di viaggio - le quali, in base alla disposizione di cui al secondo comma dell'art. 307 della direttiva 2006/112/CE, si consideravano effettuate nello Stato in cui l'agenzia di viaggio aveva sede - concludeva per l'assenza di svolgimento da parte del Milan di attività d'impresa assoggettabile a tassazione in Italia.

3. Per la cassazione della suddetta decisione ricorre l'Agenzia delle entrate con due motivi, cui resiste Milan Lejcko mediante controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo - rubricato «Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.» - la ricorrente evidenzia di avere sempre dedotto che la ditta individuale Milan Lejcko aveva esercitato una attività di ristorazione del tutto autonoma rispetto all'agenzia di viaggi, con sede nella Repubblica Ceca; infatti, nell'atto di appello aveva rilevato, sulla base di quanto emergente dal processo verbale di constatazione, che la Mile Travel Agency aveva stipulato contratti di locazione per l'affitto degli appartamenti, contratti di multiaffitto per la gestione della struttura alberghiera Hotel Eden e contratti con Ernesto Pedrazzoli per l'affitto del ristorante ex Albergo Savoia, elementi tutti che comprovavano la sussistenza della stabile organizzazione della ditta che aveva due sedi operative in Aprica (una in via Adamello n. 34 e l'altra in corso Roma, n. 35, dove era stata rilevata anche la presenza di insegna).

Durante l'accesso i verificatori avevano constatato che: a) la Mile Travel Agency gestiva la struttura alberghiera ed il ristorante in assenza delle prescritte autorizzazioni; b) i soggetti che prestavano attività nelle predette strutture avevano nazionalità ceca e slovacca; c) le stesse dichiarazioni rese da Milan Lejcko confermavano che il ristorante presso l'abitazione di Ernesto

Pedrazzoli (ex albergo Savoia) era utilizzato dai clienti dell'agenzia di viaggi che soggiornavano presso gli appartamenti affittati in Aprica, oltre che da clienti di altre agenzie.

La C.T.R. aveva quindi omesso di esaminare un fatto decisivo costituito dalla esistenza di una stabile organizzazione sul territorio nazionale.

2. Con il secondo motivo la difesa erariale censura la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 162 del d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione al n. 3 del primo comma dell'art. 360 cod. proc. civ., lamentando che i giudici regionali hanno dato rilievo ad un concetto di strumentalità che non trova riscontro nella normativa di riferimento, la quale richiede piuttosto una verifica in ordine alla sussistenza di una stabile organizzazione, come individuata dall'art. 162 del t.u.i.r., in tal modo errando nell'interpretare i requisiti richiesti per la tassazione in Italia di redditi conseguiti da imprese straniere.

3. Il controricorrente, nel contestare la fondatezza dei motivi di ricorso, ha precisato che il pacchetto viaggi, ceduto nella Repubblica Ceca a consumatori finali ivi residenti, prevedeva, tra le varie prestazioni offerte, il servizio di mezza pensione comprensivo della somministrazione dei pasti, per assicurare i quali aveva preso in locazione da Ernesto Pedrazzoli un immobile dotato di cucina dove gli stessi venivano serviti, ggiungendo che la fornitura dei pasti costituiva attività ausiliaria rispetto a quella principale di «tour operator».

4. I motivi, strettamente connessi, possono essere trattati congiuntamente e sono fondati nei termini che di seguito si espongono.

4.1. Occorre premettere che non è contestata la circostanza che la ditta Mile Travel Agency cedesse a Praga i pacchetti turistici a cittadini residenti nella Repubblica Ceca - che versavano anticipatamente il relativo corrispettivo - ai quali venivano prestati servizi alberghieri e di ristorazione in Italia, e precisamente ad Aprica, dove la medesima ditta aveva affittato appartamenti ed un immobile destinato a ristorante.

Si impone dunque di verificare se l'attività svolta in Italia dalla ditta individuale di Milan Lejcko possa essere qualificata e collocata nell'alveo della stabile organizzazione.

4.2. Come è stato precisato in dottrina, «il concetto di stabile organizzazione assume una funzione e una definizione diverse nei due settori di imposizione. Nell'ambito delle imposte dirette, la qualificazione non è univoca, ma lasciata agli accordi stipulati tra gli Stati nelle convenzioni bilaterali. La stabile organizzazione è una struttura materiale o personale riferibile al soggetto non residente e costituisce il presupposto rilevante ai fini della competenza territoriale per l'imposizione. Nel settoredell'I.V.A., imposta armonizzata in ambito comunitario, prevale l'esigenza di semplificare e di rendere univoca la definizione della competenza territoriale; nel caso in cui l'attribuzione del gettito agli Stati è regolata in base al criterio generale della ubicazione del prestatore, rileva il luogo in cui questi ha stabilito la sede. Nelle diverse tipologie di cessione di beni e prestazioni di servizi - è bene sottolinearlo - la competenza territoriale non è disciplinata esclusivamente sul presupposto della presenza del soggetto passivo nel territorio dello Stato, e ciò costituisce una ulteriore differenza rispetto al sistema delle imposte dirette».

Lo scopo diverso delle due normative ha indubbiamente una funzione orientatrice: quella convenzionale - in assenza di una specifica competenza normativa degli organi comunitari - ha lo scopo di limitare reciprocamente la potestà impositiva diretta dei due Stati contraenti; in materia di I.V.A., invece, esiste una disciplina normativa europea uniforme, contenuta nella sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE del 17 maggio 1977 e nelle sue successive modificazioni, le cui norme sono direttamente applicabili negli ordinamenti interni.

4.3. Posto ciò, per quanto concerne la nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito, la convenzione tra l'Italia e la Repubblica Ceca, per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, stipulata in data 5 maggio 1981 e ratificata il 2 maggio 1983, dispone all'art. 5 che l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale un'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività. Al successivo art. 7, paragrafo 1, stabilisce che «Gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione»; analogamente, al paragrafo 2, è previsto che «Fatte salve le disposizioni del paragrafo 3, quando un'impresa di uno Stato contraente svolge in tal modo la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, in ciascuno Stato contraente vanno attribuiti a detta stabile organizzazione gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di una impresa distinta svolgente attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe e in piena indipendenza dall'impresa di cui essa costituisce una stabile organizzazione».

4.3.1. La definizione di «stabile organizzazione», richiamata dall'art. 5 della suddetta Convenzione, riproduce in sostanza il testo dell'art. 5 del modello di convenzione elaborato dall'OCSE nel 1977, che definiva la «stabile organizzazione» quale una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività, escludendo che sussistesse stabile organizzazione in diverse ipotesi specifiche caratterizzate dall'utilizzo di impianti non suscettibili di produrre reddito autonomo, perché aventi carattere preparatorio o ausiliario.

4.3.2. La suddetta definizione è stata sostanzialmente riprodotta dal legislatore interno con la previsione di cui all'art. 162 del d.P.R. n. 917 del 1986, sicché è al contenuto di tale disposizione, oltre che alla previsione dell'art. 5 del modello di convenzione OCSE, che occorre fare riferimento ai fini della verifica della corretta applicazione della disciplina normativa in esame nel caso che ci occupa.

4.4. Secondo il costante indirizzo di questa Corte, per l'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, è necessaria: una presenza del soggetto non residente che sia incardinata nel territorio dell'altro Stato contraente e dotata di una certa stabilità; una sede d'affari capace, anche solo in via potenziale, di produrre reddito; un'attività autonoma rispetto a quella svolta dalla casa madre.

Gli elementi costitutivi di una «stabile organizzazione» sono, quindi, quello materiale ed oggettivo della «sede fissa di affari» e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attività; la verifica in concreto della ricorrenza di detti elementi deve essere effettuata dal giudice

di merito, con giudizio di fatto incensurabile in Cassazione (Cass., sez. 5, 7/10/2011, n. 20597; Cass., sez. 5, 17/01/2013, n. 1103; Cass., sez. 5, 24/11/2017, n. 28059; Cass., sez. 5, 12/12/2018, n. 32078; Cass., sez. 5, 29/01/2020, n. 1977).

4.5. Questa Corte, nell'intento di meglio chiarire gli elementi che si ritengono rivelatori della sua sussistenza, ha spiegato che, ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto non residente, e quindi della fiscalità in Italia, la verifica deve essere condotta sul piano formale e soprattutto su quello sostanziale, «non essendo incompatibili con il concetto di stabile organizzazione né la personalità giuridica di cui sia eventualmente fornita la struttura operante in Italia, né l'assenza, in capo a quest'ultima, della capacità di produrre reddito, ovvero dell'autonomia gestionale o contabile» (Cass., sez. 5, 12/12/2018, n. 32078, in motivazione; Cass., sez. 5, 21/11/2018, n. 30033).

In sostanza, al fine di identificare il criterio di collegamento per la tassazione in Italia dei redditi prodotti da soggetti non residenti, «gli indici di emersione della stabile organizzazione possono trovare sintesi, secondo una definizione di autorevole dottrina, nel cd. criterio della attività» (Cass., sez. 5, 12/12/2018, n. 32078, in motivazione).

Alla luce della nozione di «stabile organizzazione» sopra delineata, occorre dunque verificare che, mediante la sede fissa di affari, la società con sede all'estero svolga la propria attività nel territorio italiano, ossia una attività economicamente rilevante, da intendersi in senso ampio fino a ricomprendervi anche una prestazione di servizi, o, comunque, una qualunque attività di impresa, purché riferibile al soggetto che la esercita (Cass., sez. 5, 8/10/2020, n. 21693).

Tale criterio trova pieno riscontro anche nella Convenzione tra l'Italia e la Repubblica Ceca di cui si discute, ed in particolare all'art. 5 dell'accordo, il cui contenuto, come sopra esposto, non si discosta dal modello OCSE.

5. La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione della nozione di stabile organizzazione.

5.1. I giudici regionali hanno motivato il disconoscimento della esistenza della stabile organizzazione affermando: «la circostanza - non contestata dall'Ufficio e quindi pacifica in causa - secondo la quale i servizi alberghieri e di ristorazione prestati in Italia dalla Mile Travel Agency facevano parte del pacchetto turistico dalla stessa commercializzato nella Repubblica Ceka (e che colà veniva acquistato dai suoi clienti, anch'essi tutti cittadini ceki), consente infatti di individuare l'attività svolta in Italia dall'agenzia turistica ceka come meramente strumentale e come tale priva di autonomia atta a legittimare l'imponibilità del reddito che ne deriva nel nostro Paese».

Così argomentando, al fine di accertare la sussistenza dei requisiti richiesti per la configurabilità della stabile organizzazione ai fini dell'imposta sul reddito, hanno dato esclusiva rilevanza al solo elemento formale, ossia alla circostanza che il pacchetto turistico veniva venduto a Praga, dove i clienti versavano l'intero corrispettivo concordato, piuttosto che all'aspetto dinamico ed al cd. criterio dell'attività.

Come ben evidenziato dalla ricorrente, i giudici di appello hanno, invece, trascurato di valutare fatti rilevanti, emergenti dal processo verbale di constatazione, decisivi ai fini della sussistenza dell'esercizio, in tutto o in parte, di una stabile organizzazione imprenditoriale in Italia, poiché, nonostante la incontestata ricostruzione fattuale, hanno omesso di considerare che, benché la ditta individuale stipulasse presso la sua sede nella Repubblica Ceca i contratti di vendita dei pacchetti turistici e nella stessa sede percepisse i relativi corrispettivi, teneva due sedi operative in Aprica, presso le quali organizzava e gestiva in modo continuativo, previa stipula di contratti di locazione di appartamenti e di un immobile dotato di cucina e valendosi di personale, il soggiorno e i servizi di ristorazione in favore dei clienti acquirenti degli stessi pacchetti, in tal modo svolgendo una attività che non aveva carattere meramente strumentale rispetto a quella svolta nella sede legale, ma che costituiva parte essenziale nell'organizzazione in Italia dei servizi resi ai turisti.

5.2. Né, d'altro canto, ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione rilevante nell'ambito delle imposte dirette, possono ritenersi conferenti le considerazioni, svolte dal giudice del gravame, in ordine alla territorialità delle prestazioni di servizi.

5.2.1. Occorre, sul punto, osservare che per adeguare le norme in materia di I.V.A. alla specificità dell'attività dell'agenzie di viaggio e dei tour operator, è stato istituito un regime speciale per la vendita di viaggi «tutto compreso», previsto dagli articoli da 306 a 310 della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

Ai sensi del primo comma dell'art. 307 della Direttiva 2006/112/CE, le operazioni effettuate, alle condizioni di cui all'art. 306, dalla agenzia di viaggio per la realizzazione del viaggio, essendo composte da una pluralità di prestazioni, sono considerate come una «prestazione di servizi unica» resa al viaggiatore. Il secondo comma dello stesso art. 307 assoggetta la prestazione unica «all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggio ha la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione a partire dalla quale essa ha fornito la prestazione di servizi». Il che comporta che, ai fini impositivi, assume rilevanza il luogo di stabilimento dell'agenzia di viaggi, per cui la vendita di «pacchetti turistici», anche se effettuata nell'ambito dei rapporti «B2B» (ossia base da base), risulta estranea alla regola territoriale generale prevista, per le prestazioni di servizi generiche, dall'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972.

La Direttiva 2006/112/CEE, all'art. 411, stabilisce che la seconda direttiva (67/227/CEE) e la sesta direttiva (77/388/CEE) sono abrogate e che «i riferimenti alle direttive abrogate si intendono fatti alla presente direttiva e si leggono secondo la tavola di concordanza contenuta nell'allegato XII». Nell'allegato XII si legge che il primo ed il secondo comma del nuovo art. 307 sopra richiamato corrispondono al vecchio articolo 26, paragrafo 2, che prevede: «Le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizio unica fornita dall'agenzia di viaggi al viaggiatore.

Essa è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento permanente a partire dal quale essa ha fornito la prestazione di servizi».

5.2.2. L'obiettivo perseguito dalle regole sul regime speciale dell'I.V.A. applicabile alle operazioni svolte dalle agenzie di viaggio è quello di evitare le difficoltà che deriverebbero agli operatori economici dall'osservanza del regime generale quanto al luogo dell'imposizione, alla base imponibile ed alla detrazione dell'imposta pagata a monte, a causa della pluralità delle prestazioni e, eventualmente, dei luoghi in cui esse sono fornite. Di qui la necessità di applicare tale regime, che deroga alle norme generali in tema di I.V.A., soltanto nelle ipotesi in cui tale obiettivo possa essere perseguito (Cass., sez. 5, 11/03/ 2016, n. 4776).

In ragione di tale finalità, il regime speciale si applica, in deroga alle regole generali in tema di I.V.A., soltanto nelle ipotesi in cui tale obiettivo possa essere perseguito, ossia rispetto alle prestazioni acquistate presso terzi in nome proprio dall'agenzia (Corte di Giustizia, 26 ottobre 2012, causa C-557/11, Kozak), dovendosi, invece, escludere la sua applicazione nelle ipotesi in cui l'attività espletata dall'agenzia si riduca ad una prestazione singola, come il solo trasporto o la fornitura del solo alloggio, o all'esecuzione di un solo servizio turistico, in assenza di combinazione di almeno due delle prestazioni che compongono il «pacchetto turistico» (trasporto, alloggio e servizi turistici non accessori).

La realizzazione di tale obiettivo ha indotto la Corte di Giustizia ad escludere, in via di esempio, l'applicabilità del regime speciale alla vendita isolata di biglietti di ingresso all'opera da parte dell'agenzia di viaggi, senza fornitura di una prestazione di viaggio, in quanto, altrimenti si determinerebbe una distorsione della concorrenza, tenuto conto del fatto che una stessa attività sarebbe assoggettata ad imposta in maniera diversa a seconda che l'operatore economico che vende detti biglietti sia, o no, un'agenzia di viaggi (Corte di Giustizia 9 dicembre 2010, causa C-31/10, Minerva Kulturreisen Gmbh).

5.2.3. Deve, tuttavia, considerarsi che, sebbene l'art. 26 della sesta direttiva, il cui contenuto è stato trasfuso nel primo e secondo comma dell'art. 307 della direttiva 2006/112, stabilisca che i servizi forniti dalle agenzie di viaggio sono composti da prestazioni plurime, in particolare in materia di trasporto e di alloggio, effettuate sia all'interno sia all'esterno del territorio dello Stato membro in cui l'impresa ha la sua sede o un centro di attività stabile, e che esse sono considerate come «una prestazione di servizi unica» resa al viaggiatore - e ciò per evitare che l'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione dell'imposta pagata a monte possano essere di ostacolo all'esercizio della loro attività (Corte di giustizia, 12 novembre 1992, causa C-163/91, Van Ginkel, punti 12-14) - la unicità della prestazione e la sede o il luogo di stabilimento dell'agenzia di viaggi, tenute in considerazione dai giudici d'appello, possono assumere rilevanza ai fini della territorialità delle prestazioni di servizi e della imponibilità ai fini I.V.A., ma non ai fini, che qui interessano, della emersione di una stabile organizzazione, quale individuata dalla disciplina convenzionale e dall'art. 162 del t.u.i.r.

6. In conclusione, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla competente Commissione tributaria regionale per il riesame, oltre che per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 17 novembre 2020.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza