Ordinanza del 04/02/2021 n. 2581 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
RILEVATO

1. La ricorrente (XXXXX) Ltd, societa' di diritto egiziano, opera nel settore della realizzazione e cessione di beni immobili turistici nell'area di (XXXXX), segnatamente nel complesso "(XXXXX)" di cui era proprietaria, ed era attinta da plurimi avvisi di accertamento notificatile il:17 dicembre 2007 con ripresa a tassazione a fini Irpeg, poi Ires, Iva ed Irap, relative gli anni di imposta 1999-2005 per un importo, comprensivo di sanzioni, superiore a 93 milioni di Euro Sulla base di pvc formato il 27 luglio 2007, affermava l'Ufficio come nel periodo 1993 - 2006 la societa' avesse operato meditate stabile organizzazione in Italia, di natura materiale ed occulta, senza presentare alcuna dichiarazione dei redditi che venivano ricostruiti con metodo induttivo, cui si aggiungeva irrogazione di sanzioni per una somma complessiva delle due voci superiore agli otto milioni di Euro. Piu' in particolare, in base alle risultanze delle indagini, la ricorrente era promossa in Italia da varie societa' del Gruppo (XXXXX) ((XXXXX) s.p.a., (XXXXX) s.r.l.) riferibili al sig. (XXXXX), all'epoca dei fatti altresi' legale rappresentante e fondatore della societa' egiziana qui ricorrente e ritenuto, pertanto, il centro di imputazione di volonta' ed interessi dell'intera operazione. Rilevavano altresi' gli ispettori delle Fiamme Gialle che la societa' italiana si fosse munita di un contratto di service generale ed onnicomprensivo affidatole dalla societa' egiziana per l'attivita' di promozione e compravendita (multiproprieta' etc) in Italia, ma a fronte di un corrispettivo cosi' esiguo da farlo ritenere fittizio e teso a dissimulare la stabile organizzazione italiana, riducendosi l'attivita' egizia alla conservazione di scritture contabili trasmesse dell'Italia.

2. Insorgeva (XXXXX) Ltd sollevando plurime doglianze, fra cui per quanto qui maggiormente rileva ai fini del decidere - negava di aver stabile organizzazione in Italia, di aver venduto unita' abitative anche senza l'intermediazione di societa' del gruppo (XXXXX) (prevalentemente svizzere), di essersi vista attribuire il codice fiscale senza essere preavvertita, di essersi vista ricostruire induttivamente il reddito senza tener conto delle spese, contestando quindi l'equiparazione "fatturato = reddito", di essere stata sanzionata ingiustamente e senza tener conto della propria buona fede e dell'obbiettiva incertezza normativa, nonche', soprattutto di non aver tenuto conto l'Ufficio che i beni compravenduti in Egitto erano soggetti a tassazione solo in quel Paese, trattandosi di beni immobili per i quali la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata fra Italia ed Egitto dispone che la tassazione avvenga solo nel Paese ove essi si trovano. Resisteva l'Ufficio, eccependo, fra l'altro, trattarsi di immobili da considerarsi "beni-merce", cioe' prodotto dell'attivita' principale della societa' ricorrente, non attratti alla disciplina speciale degli immobili, che riguarderebbe la diversa situazione della compravendita singola ed eccezionale, comunque senza natura professionale o imprenditoriale. La C.T.P. riuniva i ricorsi avverso i singoli atti di accertamento, rigettandoli ed altrettanto decideva la C.T.R.

Reagisce (XXXXX) interponendo ricorso affidato ad undici articolati motivi, cui replica l'Avvocatura Generale dello Stato, spiegando controricorso.

In prossimita' dell'udienza, la parte privata ha depositato memoria.

3. Quanto al ricorso rg. n. 5973/2014, analoghe le circostanze sostanziali sull'attivita' di (XXXXX) e di (XXXXX), la controversia attiene all'avviso di accertamento notificatole il 20 luglio 2009 per l'anno di imposta 2006, non compreso tra quelli oggetto di ripresa a tassazione con gli atti di cui al ricorso precedente.

Anche in questo caso insorgeva (XXXXX) Ltd sollevando plurime doglianze, fra cui - per quanto qui maggiormente rileva ai fini del decidere - negava di aver stabile organizzazione in Italia, di aver venduto unita' abitative anche senza l'intermediazione di societa' del gruppo (XXXXX) (addirittura estere: Svizzera, Liechtenstein), di essersi vista attribuire il codice fiscale senza essere preavvertita, di essersi vista ricostruire induttivamente il reddito senza tener conto delle spese, contestando quindi l'equiparazione fatturato = reddito, di essere stata sanzionata ingiustamente e senza tener conto della propria buona fede e dell'obbiettiva incertezza normativa, nonche', soprattutto di non aver tenuto conto l'Ufficio che i beni compravenduti in Egitto erano soggetti a tassazione solo in quel Paese, trattandosi di beni immobili per i quali la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata fra Italia ed Egitto dispone che la tassazione avvenga solo nel Paese ove essi si trovano. Resisteva l'Ufficio, eccependo, fra l'altro, trattarsi di immobili da considerarsi "beni-merce", cioe' prodotto dell'attivita' principale della societa' ricorrente, non attratti alla disciplina speciale degli immobili, che riguarderebbe la diversa situazione della compravendita singola ed eccezionale, comunque senza natura professionale o imprenditoriale. La CTP non apprezzava le ragioni del contribuente, cosi' come la CTR, in piu' argomentando che la stabile organizzazione in Italia dovesse ormai risultare definitivamente accertata come sussistente, in forza di giudicato esterno cristallizzato nella controversia fra le parti avente ad oggetto Irap, definita con sentenza della CTP 31/3/2011 e non impugnata.

4. Reagisce (XXXXX) interponendo ricorso affidato a quattro motivi, cui replica l'Avvocatura Generale dello Stato, spiegando controricorso.

In prossimita' dell'udienza, la parte privata ha depositato memoria, mentre il sost. Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte, chiedendo l'accoglimento del ricorso per quanto di ragione.

CONSIDERATO

Il ricorso r.g. n. 4243/2011 si articola in undici motivi di doglianza, sui quali non interferisce il giudicato esterno di cui si trattera' sub § 12 e seg. in relazione al ricorso r.g. n. 5973/2014 (conf. Cass. V, n. 30033/2018 secondo cui "Il requisito della "stabile organizzazione" di un soggetto non residente in Italia, la cui sussistenza e' necessaria ai fini dell'imponibilita' del reddito d'impresa, va accertato, in base ai suoi elementi costitutivi - quello materiale ed oggettivo della "sede fissa di affari" e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attivita' - con riferimento a ciascun anno d'imposta, in ragione del possibile mutamento nel tempo di detti elementi: ne

consegue che il giudicato esterno sulla sussistenza o meno di tale requisito relativamente ad uno o piu' anni d'imposta non puo' avere effetto con riferimento ad anni d'imposta diversi").

1. Con il primo motivo si prospetta censura ex articolo 360 c.p.c., n. 3, per violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7; della L. n. 241 del 1990, articolo 3, commi 1 e 3; del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, comma 2; del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16, comma 2, nonche' dell'articolo 24 della Carta fondamentale, nella sostanza criticando il capo di sentenza ove e' stata respinta l'eccezione del difetto di motivazione degli atti impositivi perche' fondati su acritico recepimento delle risultanze del p.v.c., atto meramente preparatorio, insuscettibile di reggere una decisione amministrativa lesiva di situazioni patrimoniali. Sul punto e' intervenuta piu' volte ed anche di recente questa Corte di legittimita', ribadendo che in tema di avviso di accertamento, la motivazione provvedimentale resa per relationem con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non e' illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza trattarsi di elementi gia' noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (Cfr. Cass. V, n. 21119/2011; n. 30560/2017; n. 32957/2018). Trattasi infatti di atto amministrativo complesso, ove cioe' su un atto autonomo (il pvc) si innesta un atto provvedimentale (l'avviso di accertamento) che porta a compimento un'azione che il legislatore ha voluto distribuita in capo a piu' soggetti, in ragione delle specifiche competenze, dove la motivazione dell'organo precedente -quando non modificata- e' ripresa dal successivo e ne innerva il contenuto precettivo finale.

Di tali principi ha fatto buon governo l'impugnata sentenza, il motivo e' quindi infondato e dev'essere disatteso.

2. Con il secondo motivo di ricorso si prospettano tre diversi profili di censura.

2.1. Per un primo profilo si contesta il vizio di cui all'articolo 360 c.p.c., n. 5, protestando l'illegittimita' dell'impugnata sentenza in parte qua ove ha respinto la doglianza di assoluto difetto di prova della pretesa fiscale in quanto fondata su dati e documenti non relativi al periodo di imposta oggetto di accertamento, presentandosi con motivazione insufficiente su tale fatto controverso ed essenziale ai fini del decidere, nella sostanza lamentando che la CTR non abbia considerato che i militari e l'Ufficio avessero fondato la ripresa a tassazione su documenti relativi agli anni 2006 e 2007, insuscettibili quindi di ricostruire l'attivita' in un periodo storico piu' ampio (1993-2006) o nel periodo di imposta poi accertato (19992005) per determinare i fatti e,, nello specifico, la stabile organizzazione materiale in Italia di (XXXXX). L'assunto della commissione d'appello sulla molteplicita' di documenti raccolti dai militari e della presenza in compagine del sig. (XXXXX) sarebbero inconferenti presunzioni, non suffragate. Deve ribadirsi che non ricorre vizio di omessa pronuncia su punto decisivo qualora la soluzione negativa di una richiesta di parte sia implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza, incompatibile con la detta domanda (v. Cass., 18/5/1973, n. 1433; Cass., 28/6/1969, n. 2355). Quando cioe' la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, anche se manchi una specifica argomentazione in proposito (v. Cass.,

21/10/1972, n. 3190; Cass., 17/3/1971, n. 748; Cass., 23/6/1967, n. 1537). Secondo risalente insegnamento di questa Corte, al giudice di merito non puo' invero imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacche' ne' l'una ne' l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento come nella specie risulti da un esame logico e coerente, non gia' di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensi' solo di quelle ritenute di per se' sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell"esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (cfr. Cass. V, n. 5583/2011). Altresi', come affermato da questa Corte, il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione - nel testo antecedente alla modifica disposta dal Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, convertito dalla L. n. 134 del 2012, e quindi applicabile alla sentenza impugnata in quanto pubblicata antecedentemente alla data del 11 settembre 2012 - deve essere dedotto mediante esposizione chiara e precisa del fatto controverso e delle ragioni specifiche per cui la motivazione deve essere ritenuta insufficiente. Peraltro il fatto di cui all'articolo 360 c.p.c., n. 5 deve concretarsi in un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, ossia un fatto principale, ex articolo 2697 c.c. (cioe' un "fatto" costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) o anche, secondo parte della dottrina e giurisprudenza, un fatto secondario (cioe' un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purche' controverso. E di tale fatto deve essere indicata anche la natura "decisiva" ai fini del decidere (Cass., Sez. V, n. 16655/2011). Di tali principi ha fatto buon governo la sentenza qui impugnata, sicche' il motivo, per questo primo profilo, e' infondato e va disatteso.

2.2. Con il secondo profilo del secondo motivo, si prospetta censura ex articolo 360 c.p.c., n. 3 per violazione del combinato disposto di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 76 e 162, poiche' il difetto assoluto di prova della pretesa tributaria si manifesta - oltre che nel fondare su dati e documenti eccentrici al periodo di imposta accertato l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia - anche nel non provare per ogni singolo anno di imposta l'esistenza della predetta organizzazione autonoma.

2.3. Con il terzo profilo del secondo motivo si contesta violazione dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, nella parte in cui vi sarebbe contraddittorieta' nel ritenere esistente la stabile organizzazione in Italia sulla base dei contratti con (XXXXX) e poi si riferisce la prevalenza del fatto sul diritto come criterio OCSE seguito dai militari, per cui non sarebbe dato comprendere come la stabile organizzazione potesse ad un tempo essere ritenuta esistente in base ai contratti ed in base ai fatti, prevalenti sugli atti.

I due ultimi profili possono essere trattati assieme, in ragione della forte connessione. Dalla lettura dell'impugnata sentenza emerge come risulti provata l'esistenza ed operativita' in Italia di un'autonoma organizzazione della ricorrente (XXXXX), per un periodo maggiore del periodo di imposta accertato, almeno quindi dal 1993, in ragione di documenti e di comportamenti di fatto, eventualmente modificativi degli accordi legali, ritenuti rilevanti secondo il modello - commentario OCSE. L'impugnata sentenza, a pag. 4, penultimo capoverso, da' contezza

motivazionale della documentazione informatica estratta dalla responsabile amministrativa del gruppo (XXXXX), riportanti anno per anno delle vendite operate per (XXXXX). I profili sono quindi infondati in relazione ai vizi lamentanti, mentre sono inammissibili over richiedano una valutazione del merito del compendio probatorio scrutinato dal collegio d'appello.

3. Con il terzo motivo si prospetta violazione dell'articolo 360 c.p.c., n. 4 nella parte in cui avrebbe ritenuto inammissibile perche' eccezione nuova la doglianza afferente all'errata applicazione delle norme della convenzione Italia Egitto contro le doppie imposizioni. Dalle stesse trascrizioni del ricorso per cassazione (p. 260/261 del ricorso) emerge che in primo grado sia stato posto il tema del rapporto fra residenza e stabile organizzazione, secondo le definizioni (anche) della Convenzione precitata; mentre in secondo grado la questione e' divenuta l'ampiezza del reddito della stabile organizzazione e la sua tassazione, come correttamente rilevato dalla gravata sentenza: trattasi infatti di questioni diverse, ne' si puo' ritenere che la seconda sia contenuta nella prima o ne sia specificazione.

Il motivo e' quindi infondato e va disatteso.

4. Con il quarto motivo si prospettano due profili di censura.

4.1. Il primo propone doglianza ex articolo 360 c.p.c., n. 3 per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 162 e dell'articolo 5 Convenzione Italia - Egitto contro le doppie imposizioni, nella sostanza dolendosi che sia stata ritenuta esistente in Italia una stabile organizzazione (materiale) di (XXXXX) in difetto dei presupposti normativi e convenzionali che l'ammettono. La lettura della sentenza qui all'esame, segnatamente pag. 3, secondo capoverso e pag. 4, primo e secondo capoverso, consente di individuare gli elementi costitutivi della stabile organizzazione individuati dal collegio giudicante e coerenti con quelli indicanti tanto nella Convenzione, nel TUIR e nel Commentario al Modello OCSE, peraltro come citati nel ricorso per cassazione, da pag. 301, infine, e seguenti. Il che risponde ai parametri di una indagine da condurre non tanto sul piano formale quanto, e soprattutto, su quello sostanziale (Cass. V, n. 21693/2020).

4.2 Con ulteriore profilo del medesimo quarto motivo si prospetta la medesima censura che precede, rappresentata sotto il diverso parametro dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, segnatamente contestando l'insufficienza motiva del capo di sentenza che individua gli elementi costitutivi della stabile organizzazione materiale. Per contro, entro i limiti in cui e' circoscritto il sindacato di legittimita' di questa Corte sula vizio di motivazione formulato secondo la norma vigente ratione temporis, la documentazione estratta dai supporti informatici presso la sede del gruppo (XXXXX), in uno con i contratti di service in essere e le vendite effettuate costituiscono elementi a sostegno di una motivazione che va esente dalle critiche che rientrano nel perimetro di cognizione di questa Corte.

Il motivo e' pertanto infondato e dev'essere disatteso.

5. Con il quinto motivo si profila doglianza ex articolo 360 c.p.c., n. 5, per motivazione insufficiente circa l'abuso di diritto riferito dai primi giudici all'operato della ricorrente, teso unicamente ad ottenere un'elusione di imposta. Gia' il giudice d'appello ha statuito che l'assunto

non costituisce autonoma ratio decidendi della prima sentenza e ne ha illustrato il contenuto senza porla a base del proprio decisum, sicche' il motivo e' inammissibile e tale va dichiarato.

6. Con il sesto motivo si avanza censura ex articolo 360 c.p.c., n. 5, per non aver la sentenza sufficientemente motivato nel rigettare la doglianza circa l'illegittima ricostruzione del reddito operata dai verificatori e ripresa dall'Ufficio;

7. Con il settimo motivo, specularmente, si avanza analoga censura ex articolo 360 c.p.c., n. 5, per il capo di sentenza che ha ritenuto di non accogliere la ricostruzione del reddito proposta dal contribuente.

I due motivi possono essere trattati congiuntamente stante la loro stretta connessione.

I motivi sono inammissibili ove richiedono a questa Corte di legittimita' una rivalutazione nel merito 387-409 del ricorso).

I motivi sono infondati ove si intende contestare che parte delle vendite immobiliari siano state perfezionate non tramite (XXXXX), ma tramite societa' estere, principalmente svizzere: la sentenza gravata da' conto di come dalle risultanze in atti tale circostanza non incida sulla struttura di stabile organizzazione in Italia (pag. 4, ultimo capoverso, gravata sentenza), la cui struttura aveva predisposto le operazioni necessarie al perfezionamento dei contratti de quibus, solo occasionalmente stipulati aliunde, senza far venire meno quindi l'apporto della stabile organizzazione in Italia per la promozione e cessione dei beni (merce) in Egitto. I motivi sono quindi infondati e vanno disattesi.

8. Con l'ottavo motivo si prospetta censura ex articolo 360 c.p.c., n. 3 per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, comma 4, dell'articolo 7, par. 3, e dell'articolo 24, par. 2, della Convenzione Italia Egitto, nonche' dell'articolo 53 Cost., nella sostanza criticando il capo di sentenza che non ha riconosciuto i costi deducibili in capo alla ritenuta stabile organizzazione italiana di (XXXXX). In altri termini, la contribuente contesta l'equiparazione "fatturato = reddito" assunta dai militari e fatta propria dall'Ufficio, per essere confermata nei gradi di merito, in quanto la disposizione normativa consente la ricostruzione induttiva del reddito, muovendo da elementi comunque reperiti, ma non di meno razionalmente svolta, in primis nel rispetto dei criteri contabili per cui il reddito si calcola sull'utile che e' la differenza del ricavo dedotte le spese. In altri termini, non tenere conto delle spese avrebbe cioe' falsato la pretesa impositiva dell'Ufficio. Sennonche', ancora una volta, la gravata sentenza rinvia - con autonoma valutazione - al PVC, ritenendo non esser stata data prova contraria alla ricostruzione dell'Ufficio, secondo quanto grava in capo alla parte contribuente accertata ed hanno ritenuto non condivisibile, perche' non fondata su dati oggettivi e riscontrabili la ricostruzione dei redditi offerta dalla parte contribuente. I giudici di merito hanno correttamente applicato il principio piu' volte affermato da questa Corte secondo cui, nella ipotesi che il contribuente ometta di presentare la dichiarazione (e tale e' stata la posizione della stabile organizzazione occulta di (XXXXX) in Italia), "la legge abilita l'Ufficio a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo ed anche utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38, comma

3, sul presupposto dell'inferenza probatoria dei fatti costitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti" (Cass. V, n. 19174/2003; n. 2605/2000). Sennonche', con sentenza n. 225/2005 la Corte costituzionale ha ricordato doversi dedurre i costi dai ricavi induttivamente o presuntivamente ricostruiti (nella specie, tramite prelievi di titolare di conto corrente), in modo da rispettare il principio di capacita' contributiva, valorizzando l'incidenza percentuale dei costi relativi.

Alla luce dell'intervento del Giudice delle leggi, questa corte ha avuto modo di statuire che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non gia' nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38 (accertamento sintetico) o nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39 (accertamento induttivo), bensi' nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41 (cd. accertamento d'ufficio), puo' ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioe', dei requisiti di gravita', precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacita' contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 (ora articolo 109), in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorche' infedele, sia comunque sussistente (cfr. Cass. V, n. 1506/2017, ma gia' anche Cass. V, n. 3995/09).

Sicche', quanto all'accertamento globalmente induttivo del reddito d'impresa, vale sempre la regola che il fisco deve ricostruire il reddito, tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinandole induttivamente e/o presuntivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacita' contributiva, venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziche' quello netto (Cass. VI-5, n. 26748/2018; Cass. V, n. 23314/2013; Cass. V, n. 13119/ 2020; conf. Circ. AdE, n. 9/E/2015, §2). Il che ben si raccorda con le stesse indicazioni di prassi del fisco, secondo cui, in queste fattispecie, "l'ufficio non puo' non tener conto, ..., di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei... ricavi accertati..." e "il riconoscimento di costi deve essere livellato - anche in misura percentualistica - in ragione dei... ricavi accertati..." (Circ. AdE, n. 32/E/2006). Cio', inoltre, si raccorda, sul piano delle fonti internazionali, con l'articolo 7 (§3) del Modello OCSE e con l'articolo 7 (§3) della Conv. Italia-Egitto, laddove si precisa che nella determinazione del redditto della stabile organizzazione vanno considerati anche gli oneri per gli scopi perseguiti (es. direzione, spese generali), e con il Comm. OCSE, sub articolo 7 (§ 15), laddove si effettuano talune esemplificazioni estimative.

A tali principi non si e' uniformata la gravata sentenza, sicche' il motivo e' fondato e merita accoglimento.

9. Con il nono motivo si prospettano due (peraltro eterogenei) profili di doglianza.

9.1. Con il primo profilo avanza violazione dell'articolo 360 c.p.c., n. 4, error in procedendo per aver ritenuta eccezione nuova la doglianza afferente all'illegittimita' delle sanzioni irrogate dell'errore incolpevole sul diritto, applicando il divieto di ius novorm in appello ad un'ipotesi di rilevabilita' d'ufficio quale sarebbe l'errore incolpevole.

In verita', il capo in oggetto della gravata sentenza, contenuto nell'ultimo capoverso di pag. 5, si regge su due distinte rationes decidendi: la novita' della censura, improponibile in appello (qui avversata), nonche' la piena consapevolezza - emersa dai compendio probatorio relativo al carteggio fra i dipendenti del gruppo (XXXXX) - della predisposizione di una frammentazione societaria, tesa al risparmio fiscale, nonche' la predisposizione di accorgimenti per contrastare il rilievo di una stabile organizzazione in Italia. Il primo profilo del motivo e' pertanto inammissibile.

9.2. Con il secondo profilo del medesimo motivo (pag. 430 del ricorso) si contesta il capo di sentenza per aver statuito sull'insussistenza dell'errore incolpevole sul diritto, violando il Decreto Legislativo n. 472/del 1997, articolo 6, comma 2; la L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 3; il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 8, in parametro all'articolo 360 c.p.c., n. 3, nella sostanza criticando la motivazione ove ritiene non equivoco il dato normativo di riferimento.

Come ricordato piu' volte, la motivazione dev'essere letta nel suo insieme, considerando che nella frase precedente il collegio di secondo grado riteneva provato, secondo le risultanze agli atti, lo scopo del risparmio fiscale cui era ispirata l'operazione, da cui deduce la conoscenza e l'assenza di ambiguita' delle disposizioni violate. In tema di sanzioni amministrative tributarie, questa Corte e' intervenuta statuendo che il giudice ha il potere di dichiarare l'inapplicabilita' delle sanzioni irrogate in conseguenza della violazione di una norma dovuta ad un errore di interpretazione che il contribuente ha l'onere di allegare e provare, senza che la circostanza sia rilevabile d'ufficio dall'autorita' giudiziaria - maturato in condizioni di obiettiva incertezza sulla sua portata, situazione che si realizza anche nell'ipotesi nella quale la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralita' di prescrizioni, il coordinamento delle quali appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocita' del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione (cfr. Cass. VI - 5, n. 17195/2019). Si tratta quindi di una valutazione ermeneutica riservata al giudice, peraltro non d'ufficio, ma sull'allegazione offerta e dimostrata dalla parte e, nel caso in esame, motivatamente esclusa in ragione della ritenuta consapevolezza dell'organizzazione parcellizzata tesa ad ottenere il vantaggio fiscale, a dimostrazione della conosciuta portata del dato normativo. Il secondo profilo del nono motivo e' dunque infondato e va disatteso.

10. Con il decimo motivo si contesta violazione dell'articolo 360 c.p.c., n. 5 per insufficiente motivazione del capo di sentenza che ha escluso le cause di non punibilita', affermando la piena consapevolezza degli agenti circa il vantaggio fiscale connesso alla struttura articolata fra Italia ed Egitto, predisponendo gli accorgimenti per replicare alla contestazione di aver realizzato una stabile organizzazione sul territorio nazionale. In altri termini, il motivo verte sull'altra ratio decidendi relativa al capo di cui all'ultimo paragrafo della gravata sentenza. Il collegio di secondo grado attinge e fa criticamente proprie le risultanze del pvc circa le evenienze probatorie in ordine all'organizzazione strutturata per beneficiare di esenzioni fiscali, dissimulando la stabile organizzazione in Italia. La motivazione, cosi' come esposta nell'ultimo paragrafo di pag. 5 della citata sentenza supera il vaglio del sindacato di questa Corte, circoscritto alla verifica di congruita' e logicita', inibita ogni valutazione di merito. Ed infatti, come gia' ricordato, la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce infatti al giudice di legittimita' non gia' il potere di riesaminare il merito dell'intera

vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensi' la mera facolta' di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, cui in via esclusiva spetta il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilita' e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicita' dei fatti ad esse sottesi, di dare (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge) prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti (v. Cass., IV, n. 8718/2005, n. 4842/2006, Cass. V, n. 5583/2011).

11. Con l'undicesimo ed ultimo motivo si prospetta censura ex articolo 360 c.p.c., n. 4, error in procedendo per omissione di pronuncia sulla doglianza relativa all'illegittimita' parziale delle sanzioni irrogate senza operare il cumulo giuridico. Nell'ultimo periodo della gravata sentenza, la commissione d'appello dichiara inammissibili le doglianze sulle sanzioni perche' nuove. Nel riprodurre la doglianza presentata in appello (pag. 436 e 437 del ricorso), parte contribuente non assolve all'onere di riprodurre altresi' i capi del ricorso di primo grado ove quelle doglianze siano state poste, nonche' dei passi della sentenza di primo grado ove tali doglianze siano (o non siano) state fatte oggetto di pronuncia del giudice di primo grado. Il vizio lamentato, come omissione di pronuncia, resta assorbito dall'accoglimento dell'ottavo motivo, con rideterminazione del reddito imponibile e, conseguente, ricalcolo anche delle sanzioni.

Il ricorso r.g. n. 5973/2014 si articola su quattro motivi.

12. Con il primo motivo si prospetta censura ex articolo 360 c.p.c., nn. 4 e 5 - violazione dell'articolo 2709 (recte, 2909) c.c. per insussistenza di giudicato esterno; per omessa pronuncia in ordine ai motivi di impugnazione n. 3 e 4 circa la sussistenza della stabile organizzazione in Italia e per omesso esame del fatto decisivo dato dalle medesime circostanze.

12.1. Gli ultimi due profili del motivo sono infondati, posto che la gravata sentenza ha preso posizione ed ha pronunciato circa la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia della ricorrente, ne' parimenti era tenuta a controdedurre alle argomentazioni della ricorrente circa gli elementi che ne escludevano la sussistenza. Ed infatti, come gia' ricordato sopra, al secondo motivo del ricorso 4243/2011, secondo risalente insegnamento di questa Corte, al giudice di merito non puo' invero imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacche' ne' l'una ne' l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento come nella specie risulti da un esame logico e coerente, non gia' di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensi' solo di quelle ritenute di per se' sole idonee e sufficienti a giustificarlo. In altri termini, non si richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse (cfr. Cass. V, n. 5583/2011).

12.2. Diversa questione pone il primo profilo del motivo all'esame, ove parte ricorrente contesta la forza di giudicato esterno della sentenza CTP Milano n. 31/3/2011 ed i connessi effetti riflessi sulla presente controversi. Rileva infatti la parte privata non trattarsi di identita' di rapporti,

poiche' la CTP si sarebbe occupata solo di un atto di contestazione di sanzione amministrativa per la mancata tenuta di scritture contabili obbligatorie per l'anno di imposta in questione, ove erroneamente la CTP avrebbe parlato di Irap. In ogni caso, secondo il patrocinio della contribuente, la prefata sentenza non contiene un accertamento in fatto incontrovertibile relativo alla sussistenza di stabile organizzazione in Italia, tale da riflettersi sulla presente controversia e, in tal senso, richiama precedenti arresti di questa Corte in tema di effetti del giudicato esterno.

Il tema degli effetti riflessi del giudicato sulla cognizione di altra controversia (c.d. "giudicato esterno") e' stato affrontato diffusamente da questa Corte di legittimita', sia nei suoi profili generali, sia per gli aspetti specificamente tributari. Occorre premettere che l'importazione nel processo delle risultanze divenute incontrovertibili in altro giudizio costituisce una limitazione della piena cognizione del giudice investito della questione, traducendosi in una compressione della funzione giurisdizionale e dei diritti di tutte le parti all'accertamento della verita'. Non di meno, proprio l'esigenza di coerenza del sistema ed il criterio di ragionevolezza ancillari al fondamentale principio di eguaglianza, richiedono che quanto definitivamente accertato in controversia fra le medesime parti in ragione del medesimo rapporto vincoli quelle stesse parti in altra controversia collegata a quel medesimo rapporto (cfr. Cass. S.U. n. 13916/2006; n. 26482/2007; Cass. I, n. 15339/2016). Nel diritto tributario, oltre all'identita' di parti, l'unicita' di rapporto si ricava dal presupposto impositivo e si esplica sull'accertamento degli elementi costitutivi del presupposto impositivo, tenendo conto della diversita' dei tributi e dei relativi caratteri costitutivi (cfr. Cass. V., n. 892/2011; n. 16906/2020).

Nella fattispecie all'esame, la presupposta sentenza della CTP di Milano n. 31/3/2011 pacificamente attiene a sanzioni irrogate per la mancata tenuta di scritture obbligatorie per le imposte dirette ed indirette nell'anno di imposta 2006, lo stesso che qui rileva. Ora, l'accertamento di non aver tenuto le scritture contabili per l'anno di imposta 2006 (e la conseguente sanzione) presuppone l'accertamento logicamente prioritario dell'esistenza di una stabile organizzazione in Italia. Ne', per completezza, la conclusione cambia ove la prefata sentenza avesse avuto ad oggetto l'Irap, come riportato (erroneamente, a detta di parte ricorrente) nella sentenza della CTR qui all'esame, presupponendosi sempre l'accertamento di una stabile organizzazione in Italia, quale requisito del tributo.

La coerenza di questa ratio decidendi della sentenza affranca dallo scrutinio dell'altra, relativa al richiamo per relationem svolto dai giudici d'appello alla motivazione dei primi giudici in punto di accertamento di questa circostanza.

12.3. In ogni caso, la gravata sentenza afferma la stabile organizzazione in Italia non solo in forza del giudicato esterno, bensi' richiamando esplicitamente gli accertamenti materiali operati dai militari che dimostra di autonomamente apprezzare, come risulta da pag. 9, ultimo capoverso, nonche' pag. 10, sempre ultimo capoverso.

Il motivo e' quindi infondato e non merita accoglimento.

13. Con il secondo motivo si prospetta censura ex articolo 360 c.p.c., n. 3 per violazione e falsa applicazione della convenzione Italia - Egitto, articolo 7, comma 7, contro le doppie imposizioni,

resa esecutiva in Italia con L. n. 387 del 1981, nonche' nullita' della sentenza ex articolo 360 c.p.c., n. 4, resa in violazione dell'articolo 112 c.p.c. per omessa pronuncia sull'applicabilita' della prefata convenzione, articolo 13 o 6.

I due profili della censura attengono al regime di tassazione degli immobili: la parte contribuente afferma che in ogni caso il reddito derivante da bene immobili sia tassato solo nel Paese in cui si trovano, mentre l'Ufficio ritiene che gli immobili relativi ad attivita' di impresa, specie se compravenduti da chi realizza e commercializza detti beni, siano da considerarsi "beni-merce" produttivi di reddito di impresa, tassabile in Italia ove vi insista stabile organizzazione materiale. La questione riguarda l'esegesi ermeneutica degli articoli 6, 7 e 13 della convenzione in argomento ed il loro rapporto di equiordinazione o di subordinazione tra di loro e rispetto ad altre regole convenzionali, segnatamente con riguardo al criterio di specialita'. In questo senso giova subito ricordare che la prefata convezione segue il modello elaborato dall'OCSE ed e' tesa ad evitare la doppia imposizione sulla medesima ricchezza nei due ordinamenti delle alte Parti contraenti: tale ne e' il criterio interpretativo guida, sicche' mai puo' tradursi in una "doppia non imposizione" (cfr. Cass. V, n. 16004/2019).

13.1. L'articolo 6 tratta dei redditi "immobiliari", disponendo che le cessioni di questi beni seguono lo ius loci, cioe' seguono il regime giuridico del Paese ove sono situati e ricadono sotto la sua imposizione fiscale. La disposizione pattizia e' sovrapponibile all'omologo articolo 6 del Modello OCSE. Esso al paragrafo 1, anche secondo condivisa dottrina, fornisce il principio basilare delle tassazione dei beni mobili nel disposto convenzionale, cioe' che la priorita' nella tassazione e' accordata alla Stato contrente in cui i beni sono situati, nel senso che allo Stato della fonte e' attribuito il diritto alla tassazione dei redditi derivanti da proprieta' immobiliari localizzate nel proprio territorio, laddove allo Stato della residenza resta impregiudicata la pretesa tributaria sul reddito immobiliare (Comm. OCSE, sub articolo 6).

L'articolo 7 tratta degli utili di impresa e stabilisce che siano tassati dove insiste la stabile organizzazione che li ha prodotti se si tratta di operazione unitaria, ideata, gestita, condotta e conclusa dalla medesima stabile organizzazione, ovvero vengono ripartiti fra le stabili organizzazioni imprenditoriali, per la parte in cui sono riferibili a ciascuna. Tale disposizione, al pari dell'omologo articolo 7 del Modello OCSE, rappresenta la sostanziale continuazione dell'articolo 5 (permanent establishment), laddove la nozione di stabile organizzazione ivi enunciata rappresenta l'irrinunciabile presupposto territoriale di localizzazione del reddito d'impresa maturato nell'ambito di attivita' commerciali transnazionali (Comm. OCSE, sub articolo 7).

L'articolo 13 disciplina gli "utili da capitale" che, parimenti, seguono il regime del luogo dove vengono a maturazione.

In altre parole, la lex rei sitae e' il criterio prioritario per i beni immobili, mentre l'attivita' di impresa segue un criterio aziendale (coerente con la liberta' di iniziativa e di stabilimento) guardando al luogo ove insiste l'organizzazione di beni e persone organizzati per l'esercizio dell'impresa, ritenendo li' generata la ricchezza, pur se derivante da elaborazioni, trasporti e trasformazioni di merci partitamente avvenuti in piu' luoghi.

Specificamente, l'articolo 7, comma 7, della convenzione in esame stabilisce che "Quando gli utili comprendono elementi di reddito considerati separatamente in altri articoli della presente Convenzione, le disposizioni di tali articoli non vengono modificate dalle disposizioni del presente art.". Su questa disposizione edifica le proprie censure la parte ricorrente, lamentando l'omissione di pronuncia e l'errata applicazione.

Per contro, dalla lettura della gravata sentenza (a pag. 11) si evince che il giudice d'appello abbia affrontato il punto specifico, ritenendo prevalente l'organizzazione rispetto ai singoli beni, qualora si tratti di reddito di impresa generato dal lavoro della stabile organizzazione. Per di piu' (penultimo capoverso di pag. 11), la gravata sentenza prende posizione altresi' sull'autonomia impositiva delle tre tipologie (immobili, capitali, impresa) sulla loro coordinazione sistematica, rilevando come la parte contribuente non abbia dimostrato quale doppia imposizione sorga dal tassare le cessioni immobiliari come reddito di impresa prodotto dalla stabile organizzazione in Italia. Ed un tanto e' coerente con lo scopo della convenzione qui in esame. Infatti, come indicato sopra, il modello di convenzione elaborato dall'OCSE, entro cui anche quella in esame espressamente si iscrive, tendono ad evitare una doppia imposizione, indicando criteri di collegamento (tipici del diritto internazionale privato) di natura oggettiva, con sequenza a scalare, per cui la tassazione del livello precedente esclude la tassazione di quello successivo: se il bene, in quanto immobile, fosse stato tassato in Egitto ben poteva la contribuente invocare la protezione della convenzione, ma non essendo colpito in quel Paese, assolve i conseguenti oneri fiscali in Italia. Diversamente opinando, si giungerebbe ad una "doppia non imposizione" che e' quanto la Convenzione modello OCSE intende parimenti evitare (cfr. Cass. V, n. 16004/2019, n. 188431/2018, n. 27111/2016).

Anzi, il nostro ordinamento adotta, in linea di massima, il principio di tassazione dei redditi ovunque prodotti, c.d. worldwide principle (articolo 2 TUIR). Sicche' i beni immobili situati all'estero, in tesi generale, sono tassati per l'ammontare netto soggetto a imposta sul reddito dello Stato estero e spetta credito d'imposta per imposte che, pagate all'estero (articolo 165 TUIR; articolo 23 Conv. Italia-Egitto; articolo 23 Mod. OCSE), siano opportunamente documentate (Circ. AdE, 12.6.2002, n. 50, §18). Tuttavia nulla puo' invocare la parte contribuente sia in caso di omessa documentazione della tassazione effettiva, sia in caso di omessa presentazione della dichiarazione (articolo 165 TUIR nuovo testo, comma 8; articolo 185 TUIR vecchio testo, comma 4; articolo 15 TUIR previgente, comma 4).

Il motivo e' pertanto infondato e va disatteso.

14. Con il terzo motivo si prospetta censura ex articolo 360 c.p.c., n. 4 per violazione dell'articolo 112 c.p.c., lamentando l'omessa pronuncia sulla questione della ricostruzione dei ricavi induttivamente operata dall'Ufficio, senza tener conto che alcune vendite di unita' abitative effettuate da Siot sono state perfezionate per il tramite di altri operatori, alcuni anche esteri, diversi dalla societa' ritenuta costituire la stabile organizzazione in Italia della ricorrente. A riprova del proprio assunto, il ricorso (inizio di pag. 28) riporta uno stralcio della gravata sentenza ove il tema dovrebbe essere trattato, rilevandone la lacunosita'.

Come rileva la stessa ricorrente, la sentenza gravata - su questo punto ed anche sulla successiva doglianza, sempre attinente alla ricostruzione induttiva del reddito - richiama e fa propria la

ricostruzione del PVC, cui la parte contribuente non e' stata ritenuta saper contrapporre documentazione per un efficace ricostruzione alternativa a quella dell'Ufficio. Cosi' operando, il collegio d'appello si e' attenuto alle disposizioni sul rito tributario ed ai principi (da esso richiamati) del codice di procedura civile per cui il giudice deve porre a fondamento della pronuncia i fatti accertati e quelli non specificamente contestati dalle parti. In questo senso, ampia e' la ricostruzione in atti per cui le societa' estere, con sede in Svizzera e nel Liechtenstein, risultano tutte riconducibili al commercialista di fiducia del gruppo (XXXXX), nel cui studio in Chiasso avevano piena operativita', con personale appositamente delegato e secondo la direzione e controllo del patron di (XXXXX), fondatore e legale rappresentante anche della stessa ricorrente, il che risponde ai quei parametri d'indagine - da condurre non tanto sul piano formale quanto, e soprattutto, su quello sostanziale indicati dalla giurisprudenza di legittimita' (Cass. V, n. 21693/2020). Il motivo, cosi' come posto, e' quindi infondato e non puo' essere riqualificato come censura ex articolo 360 c.p.c., n. 5, peraltro nel nuovo testo applicabile ratione temporis.

15. Con il quarto motivo si prospetta violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, nonche' del principio di capacita' contributiva di cui all'articolo 53 della Carta, in parametro all'articolo 360 c.p.c., n. 3, nonche' ancora omessa pronuncia sul motivo di impugnazione concernente la richiesta di detrazione di una percentuale forfettaria dei costi dai ricavi lordi accertati dalla G.d.F. sulla base dei dati extracontabili rinvenuti nel corso di verifica presso la (XXXXX) s.p.a., ove intesa quale stabile organizzazione in Italia della ricorrente accertata.

In altri termini, la contribuente contesta l'equiparazione "fatturato = reddito" assunta dai militari e fatta propria dall'Ufficio, per essere confermata nei gradi di merito, in quanto la disposizione normativa consente la ricostruzione induttiva del reddito, muovendo da elementi comunque reperiti, ma non di meno razionalmente svolta, in primis nel rispetto dei criteri contabili per cui il reddito si calcola sull'utile che e' la differenza del ricavo dedotte le spese. Non tenere conto delle spese avrebbe cioe' falsato la pretesa impositiva dell'Ufficio. Per cui, alla violazione di legge perpetrata si sarebbe aggiunto il vizio processuale nella mancata risposta ad un motivo di appello, richiamandosi ampia giurisprudenza di questa Corte per cui la ricostruzione induttiva del reddito richiede anche si tenga conto delle spese, comunque emerse in sede di verifica.

Il motivo puo' ritenersi analogo a quello esaminato e accolto sopra sub §.8 e ne condivide le sorti e i principi di diritto enunciati nella relativa disamina (pag. 31-32), risultando fondato alla luce dell'orientamento maturato in questa Corte a seguito dell'intervento del Giudice delle leggi nel 2005 (cfr., da ultimo, Cass. VI-5, n. 26748/2018).

In definitiva, i ricorsi sono fondati in ragione - rispettivamente dei motivi ottavo e quarto; sicche' le sentenze impugnate, nei termini di cui in motivazione, vanno cassate con rinvio al giudice d'appello che, in diversa composizione, provvedera' all'uopo, se del caso valendosi anche dei poteri istruttori di cui all'articolo 7 proc. trib. (es. Cass. V, n. 26397/2020 e n. 17691/2013).

P.Q.M.

La Corte riunisce al ricorso r.g. n. 4243/2011 il ricorso r.g. n. 5973/2014; accoglie il motivo n. 8 del ricorso r.g. n. 4243/2011 e l'analogo motivo n. 4 del ricorso r.g. n. 5973/2014, dichiara assorbito il motivo n. 11 del ricorso r.g. n. 4243/2011; rigetta tutti gli altri motivi, cassa le sentenze impugnate in relazione ai motivi accolti e rinvia alla CTR per la Lombardia - Milano, in diversa composizione, cui demanda altresi' la regolazione delle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza