Sentenza del 21/11/2018 n. 30033 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI (IN GENERALE) - "SOLVE ET REPETE" - TERRITORIALITA' DELL'IMPOSIZIONE (ACCORDI E CONVENZIONI INTERNAZIONALI PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI) Soggetto residente - "Stabile organizzazione" - Accertamento per ciascuna annualità di imposta - Necessità - Conseguenze.

Massima:

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 attività), 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 può avere effetto con riferimento ad anni d'imposta diversi.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 28/02/11 del 30/03/2011, la Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 297/02/09 della Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano, che aveva accolto il ricorso proposto dalla S. Italia s.r.l. avverso tre avvisi di accertamento a fini IRAP, IVA e IRPEG, relativi agli anni di imposta 2004, 2005 e 2006.

1.1. Come si evince dalla sentenza della Commissione di secondo grado e dalle difese delle parti: a) gli avvisi di accertamento, comportanti la rettifica del reddito d'impresa e le conseguenti maggiori imposte, erano emessi sul presupposto dell'esistenza di una stabile organizzazione in Italia della S. G., società residente a (XXXXX), con conseguente applicazione della normativa fiscale italiana; b) la Commissione di primo grado accoglieva il ricorso della società contribuente,

escludendo la sussistenza della prefigurata stabile organizzazione; b) l'Agenzia delle Entrate proponeva appello avverso la sentenza della Commissione di primo grado.

1.2. La Commissione di secondo grado così motivava il rigetto dell'appello: a) con sentenza n. 11/02/07 la Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano aveva accolto i ricorsi proposti dalla S. Italia s.r.l. nei confronti degli avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 1997-2003, che trovavano fondamento negli accessi e verbali di constatazione della Guardia di Finanza di Brunico del 17/09/2004 e del 21/02/2005 (identici a quelli alla base degli accertamenti per cui è causa), stabilendo che "non sussistevano i presupposti di fatto per poter considerare la S. Italia srl una stabile organizzazione in Italia della S. G. di (XXXXXX)"; b) la sentenza di primo grado, confermata in sede di appello, era "divenuta definitiva in seguito alla sentenza n. 19616/10 della Suprema Corte di Cassazione, che aveva dichiarato inammissibile il ricorso dell'Agenzia delle Entrate"; c) come anche rilevato dalla società contribuente, che aveva eccepito la violazione del principio del ne bis in idem, il menzionato giudicato esterno impediva che si potesse esaminare nuovamente la questione di fatto se la S. Italia s.r.l. costituisse una stabile organizzazione in Italia della S. G. germanica, essendo stata tale stabile organizzazione esclusa dalla menzionata sentenza della Commissione di primo grado n. 11/02/07; d) "del resto in entrambi i giudizi i soggetti, il fatto controverso e le questioni di diritto dedotti in causa (in relazione all'esistenza di una organizzazione stabile in Italia della S. G. germanica) sono identici, ed inoltre in questa sede non vengono dedotti fatti e questioni nuovi precedentemente non conosciuti o non considerati".

2. Avverso la sentenza della Commissione di secondo grado l'Agenzia delle entrate proponeva tempestivo ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

3. La S. Italia s.r.l. in liquidazione resisteva con controricorso e proponeva, altresì, ricorso incidentale condizionato affidato a diciassette motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che il passaggio in giudicato della sentenza della Commissione Tributaria di secondo grado n. 22/02/2008 non assume efficacia vincolante nel presente giudizio, riguardante altre annualità d'imposta. Invero, ciò che bisogna verificare è se il giudicato esterno abbia avuto ad oggetto qualificazioni giuridiche o altri eventuali elementi preliminari rispetto ai quali possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo e, nel caso di specie, la ricorrenza dei requisiti della stabile organizzazione presuppone la verifica, anno per anno, degli elementi di fatto (materiali e personali) che giustifichino e supportino tale conclusione.

2. Il motivo, differentemente da quanto eccepito dalla controricorrente, è ammissibile in quanto sufficientemente specifico in ordine alla questione (di diritto e non di fatto) sottoposta all'attenzione della S.C., privo di elementi di novità (la questione del giudicato esterno si è posta solo in grado di appello), riguardante una questione di interpretazione del consolidato orientamento della Corte in tema di efficacia del giudicato esterno in materia tributaria e

correttamente proposto ai sensi dell'art. 360 C.P.C., comma 1, n. 3, (Cass. n. 10537 del 30/04/2010; Cass. n. 21200 del 05/10/2009; Cass S.U. n. 24664 del 28/11/2007).

2.1. Il motivo è altresì fondato per le considerazioni che seguono.

2.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte "nel processo tributario, il vincolo oggettivo derivante dal giudicato, in relazione alle imposte periodiche, deve essere riconosciuto nei casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione del rapporto, salvo che, in materia di IVA, ciò comporti l'estensione ad altri periodi di imposta di un giudicato in contrasto con la disciplina comunitaria, avente carattere imperativo, compromettendone l'effettività" (così, da ultimo, Cass. n. 9710 del 19/04/2018; si veda, altresì, ex multis, con riferimento alle imposte dirette, Cass. n. 21395 del 15/09/2017 e, con riferimento all'IVA, Cass. n. 8855 del 04/05/2016, per la quale "le controversie in materia di IVA sono soggette a norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c., e dalla sua eventuale proiezione oltre il periodo di imposta, che ne costituisce specifico oggetto, atteso che, secondo quanto stabilito dalla sentenza della Corte di Giustizia CE 3 settembre 2009, in causa C-2/08, la certezza del diritto non può tradursi in una violazione dell'effettività del diritto euro-unitario").

2.3. Nel caso di specie, gli avvisi di accertamento impugnati riguardano tutti anche l'IVA, sicchè deve senz'altro escludersi, con riferimento a tale tributo, l'efficacia vincolante del giudicato esterno riguardante diversi anni d'imposta.

2.4. Tuttavia, l'efficacia di giudicato esterno costituito dalla sentenza della Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano n. 22/02/2008 deve escludersi anche con riferimento all'IRPEG e all'IRAP, non ricorrendo i presupposti di legge indicati dalla giurisprudenza della S.C. Invero, sulla base dei sopra elencati principi di diritto, l'accertamento della insussistenza della stabile organizzazione in Italia da parte della S. G. operato con la menzionata sentenza non può riguardare gli anni d'imposta 2004, 2005 e 2006, non trattandosi di un fatto che, per legge, ha un'efficacia permanente e non involgendo la qualificazione di un rapporto giuridico.

2.5. Del resto, secondo la S.C. "ai fini dell'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, accertato ai sensi dell'art. 5 del modello di convenzione OCSE e dell'art. 7 della convenzione stipulata tra Italia e Repubblica Jugoslava, ratificata con I. n. 974 del 1984, contro la doppia imposizione, è necessaria una presenza del soggetto non residente che, sia incardinata nel territorio dell'altro Stato contraente dotata di una certa stabilità in quanto caratterizzata da una "stabile organizzazione", i cui elementi costitutivi sono quello materiale ed oggettivo della "sede fissa di affari" e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attività" (Cass. n. 28059 del 24/11/2017; cfr. anche Cass. n. 20597 del 07/10/2011; Cass. n. 3889 del 15/02/2008; Cass. n. 17206 del 28/07/2006); inoltre, "ai fini dell'applicazione delle imposte dirette, la relativa indagine deve essere condotta non solo sul piano formale, ma anche su quello sostanziale" (Cass. n. 1103 del 17/01/2013).

2.6. Trattandosi, pertanto, di un fatto che, per sua natura, è mutevole nel corso degli anni in ragione del mutamento degli elementi costitutivi, la stabile organizzazione deve essere accertata con riferimento a ciascun anno d'imposta.

2.7. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: "il requisito della "stabile organizzazione" di un soggetto non residente in Italia, la cui sussistenza è necessaria ai fini dell'imponibilità 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 attività), 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 più anni d'imposta non può avere effetto con riferimento ad anni d'imposta diversi".

3. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate pone la medesima questione alla base del primo motivo, ma in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

4. Con il terzo e il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa o insufficiente motivazione su un punto di fatto decisivo della controversia, contestandosi che gli elementi di fatto, che hanno condotto all'esclusione della stabile organizzazione da parte della sentenza n. 22/02/2008 della Commissione di secondo grado, non siano cambiati con riferimento agli anni d'imposta 2004-2006. La stessa questione è posta anche sotto il profilo della violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 c.c. e del D.P.R. n. 917 del 198, art. 67, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, (terzo motivo) ovvero in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, (quarto motivo).

5. Con il quinto motivo, infine, l'Agenzia delle Entrate lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa motivazione su un punto di fatto decisivo della controversia, consistente nella identità o meno dei processi verbali di constatazione sulla base dei quali sono stati emessi gli avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 1997-2003 (oggetto del giudicato esterno rilevato dalla Commissione di secondo grado) e quelli relativi agli anni d'imposta 2004-2006 (oggetto del presente giudizio).

6. I quattro motivi restano assorbiti in ragione dell'accoglimento del primo motivo di ricorso.

7. Con il primo motivo di ricorso incidentale la S.Italia s.r.l. deduce la nullità della sentenza o del procedimento per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, non essendosi la Commissione di secondo grado pronunciata in ordine alla contestata specificità dei motivi di appello dell'Ufficio.

8. Con il secondo motivo di ricorso incidentale si contesta la nullità della sentenza e del procedimento per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, non essendosi la Commissione di secondo grado pronunciata sull'eccezione di inammissibilità dell'appello perchè riguardante questioni nuove.

9. Con il terzo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza o del procedimento per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, non essendosi la

Commissione di secondo grado pronunciata sui motivi rimasti assorbiti in primo grado e regolarmente riproposti in sede di appello.

10. Le tre censure sono infondate.

10.1. La Commissione di secondo grado ha deciso la causa in applicazione del giudicato esterno costituito dalla più volte menzionata sentenza n. 22/02/2008 e ha espressamente dichiarato l'assorbimento di tutti i motivi di appello e delle ulteriori eccezioni di parte, ivi comprese quelle contenute nell'appello incidentale.

10.2. Il giudice a quo ha, dunque, pronunciato su tutte le domande formulate dalle parti, sicchè non sussistono i lamentati vizi di omessa pronuncia.

11. Gli ulteriori quattordici motivi di ricorso incidentale proposti in via subordinata e concernenti essenzialmente questioni già riproposte in appello dalla società controricorrente sono inammissibili.

11.1. Invero, la S. Italia s.r.l. è rimasta totalmente vittoriosa a seguito della sentenza di secondo grado, sicchè va ribadito il principio, più volte affermato da questa Corte, secondo cui è inammissibile il ricorso incidentale, anche se condizionato, con il quale la parte vittoriosa in sede di merito riproponga questioni che il giudice di appello non abbia esaminato (o non abbia deciso) avendole ritenute assorbite dalla statuizione adottata, in quanto, in tale ipotesi, difetta il presupposto del diritto all'impugnazione, cioè la soccombenza, sia pure teorica; la parte vittoriosa non deve riproporre le dette questioni neanche con il controricorso, non essendo applicabile nel giudizio di cassazione la norma dell'articolo 346 c.p.c., ma, ove venga cassata la sentenza impugnata, potrà far valere nuovamente le stesse, rimaste impregiudicate, davanti al giudice di rinvio (da ultimo, Cass. n. 23548 del 20/12/2012; Cass. n. 4130 del 21/02/2014; Cass. n. 22095 del 22/09/2017).

12. In conclusione, va accolto il primo motivo del ricorso principale, assorbiti gli altri, e va rigettato il ricorso incidentale condizionato; la sentenza impugnata va cassata in ordine al motivo accolto e rinviata alla Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione, per nuovo esame e perchè provveda sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso principale e dichiara assorbiti gli altri; rigetta il ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 4 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza