Sentenza del 12/12/2018 n. 32079 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 69/10/2010, emessa dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, Sez. Staccata di Pescara, e depositata l'11 marzo 2010.

Ha rappresentato che militari della G.d.F. di Lanciano eseguivano nel 2004 una verifica presso l'Istituto scolastico straniero denominato "Canadian College Italy" (C.C.I.), avente forma giuridica di fondazione di diritto canadese, autorizzato dal Ministero della Pubblica Istruzione ad operare didatticamente in Italia, sebbene senza rilascio di titoli aventi valore legale. Rappresentante dell'ente era D.C.M.. L'attività dell'ente era rivolta prevalentemente a studenti canadesi residenti in Italia; forniva servizi di istruzione, di alloggio e di mensa, vendendo peraltro libri e uniformi non compresi nel costo della retta; disponeva di un plesso principale concesso dal Comune di Lanciano in comodato gratuito, nonchè di altri edifici destinati a dormitori degli studenti e ad abitazioni degli insegnanti e dei coniugi D.C./ D.. La verifica appurava che l'attività della C.C.I. era esclusivamente quella esercitata dall'istituto scolastico in Lanciano, i costi erano sostenuti prevalentemente in Italia, salvo quelli pubblicitari promossi in Canada, la direzione scolastica era curata dalla D.C., cittadina italiana iscritta all'AIRE dall'1 gennaio 1991. Gli elementi raccolti durante la verifica, in particolare lo stabile domicilio della D.C. in Italia unitamente al coniuge, con brevi parentesi in Canada, la direzione dell'istituto scolastico e dell'azienda, la assenza di chiarezza sul soggetto giuridico sottoposto a controllo, non essendo supportata da alcuna documentazione specifica la dichiarata esistenza di una fondazione canadese, le caratteristiche organizzative e funzionali della attività espletata, erano stati fatti propri dalla Agenzia, che ritenendo l'intera attività svolta dalla C.C.I. direttamente riconducibile alla Sig.ra D.C., e considerando questa fiscalmente residente in Italia, emetteva quattro avvisi di accertamento per violazione degli obblighi dei sostituti d'imposta ed omessa esecuzione dei versamenti a titolo di ritenute Irpef sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti italiani e stranieri, relativamente agli anni dal 1999 al 2002.

La D.C., che contestava ogni addebito affermando di avere sede legale e di adempiere agli obblighi fiscali in Canada, adiva la Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, che all'esito, con sentenza depositata il 17 settembre 2007, accoglieva solo in parte le ragioni della contribuente, dichiarando l'inapplicabilità delle sanzioni irrogate e confermando per il resto gli atti impositivi. Proposto appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, questa, con la sentenza ora impugnata, riconoscendo che gli accertamenti nei confronti della D.C. trovassero ragione nel suo ruolo di amministratrice e rappresentante della C.C.I., e negando

la esistenza di una stabile organizzazione dell'ente in Italia, accoglieva le doglianze della appellante, annullando gli avvisi di accertamento.

L'Agenzia delle Entrate si duole della sentenza con due motivi.

Con il primo per omessa, insufficiente, contraddittoria ed illogica motivazione su punti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ed al D.lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, per avere erroneamente ed apoditticamente ricondotto gli effetti dell'accertamento all'ente, attraverso la D.C. nella sua qualità di rappresentante del medesimo, laddove l'Amministrazione aveva rivolto la pretesa direttamente nei confronti della contribuente sull'assunto che la stessa fosse da considerarsi fiscalmente residente in Italia, e che l'attività della evanescente C.C.I. fosse a lei direttamente ascrivibile;

con il secondo motivo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 23, nonchè della Convenzione Italia-Canada, art. 7, resa esecutiva con L. n. 912 del 1978, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e per motivazione insufficiente ed illogica su punti controversi e decisivi della causa, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver riconosciuto la configurabilità di una stabile organizzazione in Italia.

Ha chiesto pertanto la cassazione della sentenza con ogni consequenziale statuizione.

Si è costituita la D.C., che con controricorso ha contestato le avverse ragioni e, con ricorso incidentale condizionato, per quanto comprensibile, ha lamentato che il giudice di merito ha omesso di decidere in ordine alla propria carenza di legittimazione passiva. Sempre in via incidentale condizionata (ove riconosciuta la stabile organizzazione) ha poi impugnato la sentenza d'appello per omessa e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 20) e per vizio di omessa motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) per non aver tenuto conto la sentenza che le prestaziqni educative e didattiche sono esenti da Iva. In via incidentale infine ha impugnato la sentenza per l'errata liquidazione delle spese processuali. Ha chiesto in conclusione il rigetto dell'avverso ricorso ed in via incidentale, anche condizionata, la cassazione della sentenza con rinvio al giudice di merito.

All'udienza pubblica del 13 aprile 2018, dopo la discussione, il P.G. (che chiedeva l'accoglimento dei ricorsi, principale e incidentale relativamente ai profili non condizionati) e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

Il primo motivo di ricorso, con il quale l'Amministrazione si duole che il giudice regionale ha ritenuto che l'accertamento fiscale fosse diretto alla D.C. nella sua veste di amministratrice e legale rappresentante della Canadian College Italy, oltre che preside della scuola di Lanciano, e dunque fosse riconducibile all'ente medesimo e non alla D.C. in proprio, quale soggetto d'imposta, è inammissibile. E' innanzitutto inammissibile perchè la stessa formulazione del vizio motivazionale non risponde alla fattispecie in vigore al momento della pubblicazione della sentenza impugnata. Secondo la prospettazione del ricorrente la contraddizione della motivazione consisterebbe nel fatto che da un lato il giudice regionale avrebbe avvertito la

nebulosa qualificazione giuridica dell'ente canadese, ma poi ha ritenuto che l'atto impositivo fosse indirizzato alla D.C. quale rappresentante dell'ente; inoltre perchè, a detta della difesa della Amministrazione, sarebbero state trascurate una pluralità di circostanze da cui desumere che la contribuente fosse fiscalmente residente in Italia.

Va rilevato che la sentenza è stata depositata in data 11 marzo 2000 e pertanto al motivo di gravame si applica l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) nella versione ante 2012, sebbene successiva al 2006, che ha sostituito il termine "punto" con "fatto". Ebbene, con riguardo al vizio motivazionale riconducibile al "fatto" e non al più generico "punto", è stato reiteratamente ribadito che "per "fatto decisivo e controverso" deve intendersi un vero e proprio fatto, non una "questione" o un "punto"; non a caso, infatti, il citato art. 360 c.p.c. (nella parte in cui prevedeva l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia) è stato modificato dal D.lgs. n. 40 del 2006 nel senso che l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione deve riguardare un fatto controverso e decisivo, e la modifica non può essere ritenuta puramente formale e priva di effetti: il "fatto" di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, è perciò un vero e proprio "fatto", in senso storico e normativo, ossia un "fatto principale", ex art. 2697 c.c. (cioè un "fatto" costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) o anche, secondo parte della dottrina e giurisprudenza, un "fatto secondario" (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purchè controverso e decisivo." (Cass., sent. n. 2805 del 2011; cfr. anche sent. n. 17771 del 2016).

L'omissione o l'errata considerazione di cui si duole il ricorrente nel caso di specie è però una valutazione giuridica, non un fatto storico, perchè ritenere la D.C. la legale rappresentante dell'ente significa attribuire una qualificazione giuridica, non identificare un fatto storico, sicchè del tutto errata è l'invocazione del vizio motivazionale.

Il motivo è inammissibile anche perchè, a fronte delle conclusioni cui era pervenuta la CTP, che aveva riconosciuto la esistenza di una stabile organizzazione in Italia della società, e dunque a questa aveva imputato la legittimazione passiva dell'imposta, non emerge che l'Amministrazione, costituendosi in sede d'appello, si fosse lamentata della statuizione sul punto, anzi dinanzi al giudice regionale, come essa stessa riporta nel ricorso ora in esame, ebbe a sottolineare che "la Sig.ra D.C. era passivamente legittimata al pagamento del tributo quale unica titolare e rappresentante legale della C.C.I. e che sussistevano i presupposti per ritenere l'esistenza di una stabile organizzazione in Lanciano." (pag. 15 del ricorso). Le medesime parole sono peraltro riportate nella sentenza ora impugnata, e riferite alla difesa dell'Agenzia. La censura pertanto appare al limite della comprensibilità stante la posizione assunta dalla ricorrente medesima nel precedente grado di giudizio.

Inammissibile è anche il motivo di ricorso incidentale condizionato introdotto dalla D.C., che, per quello che si comprende, lamenterebbe la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38, 39 e 41, con riferimento ai principi di autonomia e soggettività fiscale, nonchè l'omessa motivazione del giudice regionale su un punto decisivo della controversia, ossia quello relativo alla sollevata carenza della propria legittimazione passiva.

A parte la maniera del tutto confusa con la quale si fa unitariamente riferimento ad un vizio di legge sostanziale e ad un vizio motivazionale, sotto quest'ultimo profilo vale per la ricorrente

incidentale quanto già chiarito in ordine alla inammissibilità del motivo del ricorso principale; sotto il primo profilo invece il motivo è del tutto generico e come tale risulta incomprensibile il rinvio alla disciplina relativa alla rettifica delle dichiarazioni (38 e 39) e all'accertamento d'ufficio (41), accomunate evidentemente dalla possibilità di ricorso a presunzioni, ciò che però in nulla interagisce con l'affermazione della sentenza, nella parte in cui ha ritenuto di qualificare la D.C. quale rappresentante e direttrice dell'ente, come tale destinataria degli atti impositivi. Se poi con la doglianza si voleva censurare la sentenza perchè avrebbe omesso di pronunciarsi sulla eccepita carenza di legittimazione passiva della persona, in proprio, il motivo di ricorso doveva ricondursi al diverso vizio dell'error in procedendo.

Esaminando il secondo motivo di ricorso, con esso l'Amministrazione lamenta tanto il vizio di legge quanto il vizio motivazionale per non aver riconosciuto la CTR la stabile organizzazione.

Per l'esame del motivo deve preliminarmente chiarirsi che nell'economia del giudizio, e per quanto emerso e valutabile dal giudice di legittimità nel rispetto del principio di autosufficienza, risulta incontestabile, perchè mai contraddetto dalla Agenzia e d'altronde ampiamente descritto in sentenza, che nel Canada esisteva una struttura organizzata, dotata di una sede legale, di alcuni dipendenti, preposta alla attività di marketing, alla raccolta delle rette pagate dai famigliari dei ragazzi di nazionalità canadese che frequentavano la scuola di Lanciano, alla tenuta dei contatti con i famigliari medesimi, l'invio, a mezzo di bonifici o altre operazioni bancarie, dei fondi con i quali sostenere l'attività poi esplicata in Lanciano. Trattasi dunque di una organizzazione esistente e strutturata. Che poi in concreto sia attività operante attraverso la forma della fondazione, come sostiene la difesa della D.C. - che tuttavia anche in questo giudizio non si preoccupa di indicare da quale documentazione ciò possa desumersi, non emergendo nell'atto difensivo alcunchè di specifico in osservanza del principio di autosufficienza, nè a tal fine risultando sufficiente che, come attesta la pronuncia impugnata, presso il Provveditorato agli Studi di Chieti la struttura avrebbe la forma giuridica di una Fondazione costituita in Ontario- o che tale organizzazione fosse riconducibile ad una attività d'impresa individuale, identificandosi la D.C. nell'imprenditore stesso, ciò, ai fini del motivo di ricorso, non rileva. Nell'uno come nell'altro infatti occorre valutare se la compagine associativa -la fondazione di diritto canadese - o l'impresa individuale - canadese - della D.C. abbia condotto la propria attività in Italia mediante una struttura organizzata che sia qualificabile e giuridicamente collocabile nell'alveo della stabile organizzazione.

Perimetrata l'area di indagine, il concetto di stabile organizzazione, nella definizione elaborata con ricorso alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni - prima che trovasse collocazione nel sistema normativo interno con l'art. 162 del TUIR - era identificato generalmente come "sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività" (modello di convenzione elaborato dall'OCSE nel 1977). La giurisprudenza ha a sua volta implementato la definizione e l'inquadramento della stabile organizzazione attraverso le concrete fattispecie di volta in volta esaminate. Così, a proposito della convenzione tra Italia e Repubblica Iugoslava ratificata nel 1984, si è affermato che ai fini dell'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, accertato ai sensi del modello di convenzione OCSE, art. 5 e della convenzione stipulata tra Italia e Repubblica Iugoslava contro la doppia imposizione, art. 7, 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., sent. n. 28059 del 2017). Ancora più esplicativa, in ordine agli elementi che si ritengono rivelatori della sua sussistenza, è il principio secondo cui, ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto non residente, e quindi dell'applicazione dell'IRPEF e dell'ILOR, l'accertamento deve essere condotto sul piano formale e soprattutto su quello sostanziale, non essendo incompatibili con il concetto di stabile organizzazione nè la personalità giuridica di cui sia eventualmente fornita la struttura operante in Italia, nè l'assenza, in capo a quest'ultima, della capacità di produrre reddito ovvero dell'autonomia gestionale o contabile. Da ciò consegue la sufficienza degli elementi oggettivi, desumibili dalle modalità operative dei soggetti attivi sul territorio nazionale, il cui significato sia, per di più, corroborato dall'esistenza di legami di natura soggettiva (così Cass., sent. n. 20597 del 2011, che ha riconosciuto la stabile organizzazione nel territorio dello Stato una società, con sede in San Marino, che offriva servizi didattici per la preparazione "breve" di esami universitari con il metodo "CEPU"). Che ai fini del riconoscimento della stabile organizzazione non fosse necessaria la sua capacità di produrre di per sè reddito era già da tempo affermato nella giurisprudenza di legittimità, laddove si sosteneva che in tema di imposte sui redditi, ai fini della sussistenza in Italia di una stabile organizzazione di società estera, va escluso che la struttura organizzativa debba essere di per sè produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile. Inoltre l'accertamento dei requisiti della stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti, o a trattative, in nome della società estera (anche se al di fuori di un potere di rappresentanza in senso proprio), deve essere condotto sul piano sostanziale più ancora che su quello formale (Cass., sent. n. 7682 del 2002). Sono stati talvolta valorizzati elementi indiretti, come l'attribuzione della partita Iva al soggetto che ne abbia fatto richiesta, affermandosi che per ragioni di ordine logico da tale situazione debba desumersi la presunzione di esistenza di una stabile organizzazione, nessun ulteriore onere probatorio aggiuntivo incombendo alla amministrazione, salvo la prova contraria mediante la dimostrazione della assenza in concreto degli elementi di ordine personale e materiale, che contrassegnano la nozione di stabile organizzazione (Cass., ord. n. 12633 del 2012). Peraltro, gli elementi assunti a prova, o a riscontro, della sua esistenza sono ancora più chiaramente individuati quando si afferma che la nozione di stabile organizzazione di una società straniera in Italia va desunta dal modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, art. 5, integrata con i requisiti prescritti dalla della Sesta Direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 per l'individuazione di un centro di attività stabile, art. 9, il quale, così come definito dalla giurisprudenza comunitaria (ad es. cfr. Corte di Giustizia 17.07.1997, C-190/95, Are Lease), consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari, con l'esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario. La prova dello svolgimento di tale attività da parte del soggetto nazionale può essere ricavata, oltre che dagli elementi indicati dal modello di convenzione OCSE, art. 5, anche da elementi indiziari, quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, indipendentemente dal conferimento di poteri di rappresentanza (Cass., sent. n. 17206 del

2006). In conclusione, al fine della identificazione del criterio di collegamento per la tassazione in Italia dei redditi prodotti da non residenti, gli indici di emersione della stabile organizzazione possono trovare sintesi, secondo una definizione di autorevole dottrina, nel cd. criterio della attività.

Queste conclusioni trovano peraltro conferma anche in riferimento alla Convenzione tra Italia e Canada, oggetto di causa, ed in particolare all'accordo , art. 5, il cui contenuto non differisce sostanzialmente dal modello OCSE, nè da altre simili convenzioni stipulate con altri Stati.

Alla luce di quanto chiarito occorre allora verificare se la sentenza impugnata abbia tenuto conto dei principi riportati.

La sentenza del giudice regionale motiva il disconoscimento della esistenza di una stabile organizzazione affermando che "la peculiarità della fattispecie consiste nel fatto che la struttura in Lanciano svolge attività rispondente allo scopo istituzionale della Fondazione canadese, ma al tempo stesso tale attività non è produttiva di reddito in Italia, posto che tutta la gestione finanziaria e tributaria (iscrizioni, stipendi, spese, ricavi..) fa capo alla sede legale canadese. Ne conseguirebbe, quindi, che l'ulteriore assoggettamento della Fondazione nel territorio italiano verrebbe a confliggere con il divieto della doppia imposizione. Peraltro la regola contenuta nel paragrafo 1 dell'art. 7 della Convenzione stabilisce che "gli utili di una 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". Per cui anche se la struttura della Fondazione operante in Lanciano potesse configurarsi senza ombra di dubbio quale "stabile organizzazione", in base alla norma testè richiamata, non vi sarebbe reddito della Fondazione da assoggettare ad imposizione in Italia, atteso che, come si è rilevato, alla struttura operativa di Lanciano non è attribuibile alcun reddito.".

Dalla lettura della motivazione emerge che il giudice regionale ha ristretto l'attenzione soprattutto, se non esclusivamente, sulla circostanza che la struttura di Lanciano non produca reddito, per essere concentrata la gestione tributaria e finanziaria presso la sede legale canadese.

Questo Collegio ritiene che, così impostata, la motivazione non ha tenuto conto dei principi interpretativi enucleati dalla giurisprudenza sul concetto di stabile organizzazione.

Ripartendo a tal fine dal principio secondo cui l'accertamento della sussistenza dei requisiti va condotto sul piano sostanziale più che su quello formale, tenendo conto della rilevanza dell'aspetto dinamico e del cd. criterio della attività, ciò che è emerso nella controversia è innanzitutto la perfetta identità delle persone fisiche che si occupano della struttura canadese e di quella italiana in Lanciano, in particolare la presenza quasi costante della Sig.ra D.C. in Italia, anche nella qualità di direttrice della scuola, cui fa capo la stessa compagine economica canadese; è emersa inoltre incontestabilmente la stabile struttura in Italia, dotata di risorse materiali (anche complesse, con la gestione di molti immobili, a destinazione didattica, per alloggio degli studenti, per alloggio degli insegnanti), ed umane (numerosi dipendenti, anzi un

numero di dipendenti ben maggiore di quelli risultanti in Canada); per maggior chiarezza è addirittura emerso che l'unica attività d'impresa svolta dal soggetto canadese consiste nella gestione della scuola di Lanciano. La circostanza che la struttura non produca reddito non solo è irrilevante per quanto sul punto chiarito dalla giurisprudenza, ma anche perchè non è neppure corretto affermarne la mancanza.

Essa infatti non si riconduce alla assenza di attività idonea a produrre il reddito perchè al contrario è solo in ragione dell'attività esercitata in Lanciano che la compagine canadese ricava redditi -, quanto ad una scelta di gestione contabile, riflessasi, secondo tali scelte, sul luogo di riscossione delle rette. A margine risulta anche che talune attività commerciali non comprese nelle rette (ad es. la vendita delle divise dei discenti e la vendita dei testi di studio), erano svolte e pagate in Lanciano.

Il quadro che complessivamente emerge è allora coerente con l'emersione di una stabile organizzazione operante in Italia.

Ne discende la fondatezza del secondo motivo di ricorso.

La sentenza va pertanto cassata e va disposto il rinvio del giudizio alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, che in diversa composizione, tenendo conto della esistenza di una stabile organizzazione, dovrà esaminare le altre questioni ancora pendenti, comprese quelle oggetto delle censure introdotte in via incidentale condizionata dalla contribuente, relative alla quantificazione del debito tributario e alla ripartizione delle spese processuali del giudizio di primo grado.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso principale, inammissibile il primo e inammissibile quello incidentale della contribuente sulla propria legittimazione passiva; cassa la sentenza in ragione dell'accoglimento del secondo motivo e rinvia alla Commissione Tributaria regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, che deciderà anche sulla disciplina delle spese di causa del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 13 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 12 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza