Sentenza del 12/12/2018 n. 32080 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 251/10/2010, emessa dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, Sez. Staccata di Pescara, e depositata il 17 agosto 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 un avviso di accertamento ai fini Iva relativamente all'anno d'imposta 1997.

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 30 aprile 2008, accoglieva solo in parte le ragioni della contribuente, dichiarando l'inapplicabilità delle sanzioni irrogate e confermando per il resto l'atto impositivo. Proposto appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, questa, con la sentenza ora impugnata, 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. 633 del 1972, artt. 1, 7 e 17, 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, lamentando che il giudice di merito aveva 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 dell'art. 10, n. 20) del D.P.R. n. 633 del 1972, per non aver tenuto conto la sentenza che le prestazioni educative e didattiche sono esenti da Iva. Ha chiesto in conclusione il rigetto dell'avverso ricorso ed in via incidentale, anche condizionata, la cassazione della sentenza in considerazione del ricorso incidentale.

All'udienza pubblica del 13 aprile 2018, dopo la discussione, il P.G. (che ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto di quello incidentale) 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 (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' inammissibile perchè la sentenza del giudice regionale non affronta affatto la questione - a differenza che in altre pronunce relative a diversi atti impositivi originati dalla medesima verifica fiscale -, sicchè la censura doveva trovare collocazione nell'error in procedendo, previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e non nel vizio motivazionale. Per mero scrupolo la censura sarebbe stata comunque inammissibile perchè la stessa formulazione del vizio motivazionale non risponde alla fattispecie in vigore al momento della pubblicazione della sentenza impugnata (17 agosto 2010, data in cui dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 era vigente la versione ante 2012, sebbene successiva al 2006), che fa riferimento ad un "fatto" e non ad un "punto", da intendersi pertanto come fatto storico, laddove la Agenzia si duole di una errata valutazione giuridica, qual è l'aver considerato la D.C. la legale rappresentante dell'ente.

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, anche per essa vale quanto spiegato con riferimento alla inammissibilità del primo motivo del ricorso principale.

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

Deve preliminarmente sgombrarsi ogni dubbio sulla ammissibilità del motivo ove con esso si lamenta un error in iudicando. Va inoltre chiarito che suggestive ma del tutto inconsistenti sono le difese della controricorrente, che lamenta come a fronte di un accertamento ai fini Iva non doveva farsi questione di sussistenza o meno della stabile organizzazione. E' appena il caso di rammentare che dalla esistenza o meno della stabile organizzazione dipendeva l'assoggettabilità, sia pure astratta, all'imposta sul valore aggiunto delle operazioni compiute dall'organizzazione medesima.

Ancora preliminarmente è inoltre utile avvertire 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 descritto in sentenza, che nel Canada esisteva una struttura organizzata, dotata di una sede legale, a cui erano addetti 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, all'invio, a mezzo di bonifici o a mezzo di altre forme di pagamento, dei fondi con i quali sostenere l'attività poi esplicata in Lanciano. Trattasi dunque di una organizzazione esistente e strutturata. Che poi in concreto fosse attività operante attraverso la forma della fondazione, 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 il TUIR, art. 162- 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, anche di recente, 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 dell'art. 5 del modello di convenzione OCSE e dell'art. 7 della convenzione stipulata tra Italia e Repubblica Iugoslava contro la doppia imposizione, si è affermata la necessità della presenza del soggetto non residente, che sia incardinato nel territorio dell'altro Stato contraente, dotato di una certa stabilità in quanto caratterizzato 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 eleementi 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 certamente sul piano formale, ma 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 ad 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 anche 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 dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata con i requisiti prescritti dall'art. 9 della Sesta Direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 per l'individuazione di un centro di attività stabile, il quale, così come definito dalla giurisprudenza comunitaria (ad es. cfr. Corte di Giustizia 17 luglio 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 dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE, 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'art. 5 dell'accordo, 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, dopo aver riferito che la Canadian College Italy è identificata quale omonima fondazione canadese costituita in Ontario nel 1955 con sede in Canada e con lo scopo di educare giovani mediante un liceo di alta qualità, perseguito attraverso l'unica struttura operativa in Lanciano, regolarmente autorizzata dal Ministero della Pubblica Istruzione, afferma che "l'istituto si regge con rette pagate dagli studenti, che sono nella quasi totalità di nazionalità canadese, rette stabilite per anno scolastico; gli insegnanti sono di madre lingua, per gli stessi adempimento fiscali vengono dichiarati eseguiti in Canada, nel mentre per il residuo ed esiguo personale di lingua italiana sono stati istituiti i registri relativi previsti per la presenza di dipendenti.". Da ciò fa discendere l'incompatibilità della struttura così descritta con la riconoscibilità di una stabile organizzazione in Italia, sottolineando che l'organizzazione finanziaria è localizzata in Canada.

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 la verifica 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 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 lo scopo istituzionale della compagine canadese è perseguito unicamente attraverso la 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 C.C.I. 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, i cui ricavi sono poi l'oggetto delle presenti contestazioni ai fini Iva), 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 spettanza o meno dell'Iva.

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 liquidazione delle spese di causa del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 13 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 12 dicembre 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza