Sentenza del 02/03/2020 n. 5642 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate emetteva, per l'anno 2003, avviso di accertamento nei confronti della società Ct. Inc., con sede legale ed amministrativa negli Stati Uniti di America, Stato del Delaware Dover Contea di Kent xxxxxxxxx Highway. Tale avviso muoveva da una verifica fiscale nei confronti di altra società, M. s.r.l., con sede in Varallo Sesia dalla quale emergeva che il 95% delle quote di quest'ultime erano possedute dalla Ct. Inc. che intratteneva rapporti commerciali in Italia per conto della società M. al fine di acquisire fornitori commerciali nel Far East, emettendo fatture per euro 123.404,04. L'ipotesi dell'Ufficio, da cui scaturiva l'avviso di accertamento era dunque che la Ct. Inc. avesse sede in Italia sicché recuperava a tassazione maggiori imposte ai fini Ires, Irap e Iva.

Avverso tale avviso ricorreva la società innanzi alla Commissione provinciale di Vercelli che respingeva il ricorso.

La società contribuente appellava la decisione di primo grado innanzi alla Commissione tributaria regionale di Torino che con la sentenza in epigrafe, riformava integralmente la decisone di primo grado dichiarando la nullità dell'accertamento.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso in cassazione affidandosi a tre motivi.

Resiste con controricorso la società contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo, l'amministrazione erariale deduce il vizio di motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ., contestando l'insufficiente, contraddittorio e carente iter motivazionale seguito dalla sentenza impugnata su di un fatto deciso e controverso per il giudizio relativo al "trasferimento" in Italia del domicilio fiscale della società contribuente, fatto imputato all'Ufficio, senza tener conto che era stato documentalmente dimostrato che la stessa società aveva indicato, nel frontespizio delle dichiarazioni presentate, il domicilio fiscale in Italia, Borgosesia, via xxxxxxxxx.

La sentenza impugnata, già nell'esposizione in fatto, afferma che l'Ufficio, a seguito della verifica, aveva provveduto «a trasferire d'Ufficio ai sensi dell'art. 59 d.P.R. n. 600/1973 il domicilio fiscale della società in Borgosesia»; nella parte motiva della sentenza - racchiusa in dieci righi - afferma che tale trasferimento «non era legittimo in quanto in contrasto con quanto stabilito

dall'art. 59 d.P.R. 600/1973. Tale norma non prevede il trasferimento del domicilio di un soggetto che opera all'estero ed in tutti i casi il trasferimento non sarebbe stato di competenza dell'Ufficio».

Il motivo, oltre che ammissibile, in quanto risponde ai requisiti di cui all'art. 366 cod. proc. civ., è fondato.

Nonostante la questione del domicilio fiscale sia fatto decisivo ed abbia rappresentato oggetto di discussione tra le parti - come risulta dagli atti difensivi in appello specificamente ìndicati fin ricorso - la Commissione tributaria regionale ha omesso di prendere in considerazione le allegazioni delle parti e le risultanze documentali (v. allegato 3 alle controdeduzioni in appello dell'Ufficio, frontespizio modello Unico 2004, per l'anno 2003), incorrendo così nel vizio di motivazione denunciato.

Si richiama, all'uopo, il costante orientamento di questa Corte secondo cui «ai fini della sufficienza della motivazione della sentenza, il giudice non può, quando esamina i fatti di prova, limitarsi a denunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perché questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla situazione iniziale di ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa» (v. Sez. 5, Sentenza n. 1236 del 23/01/2006, Rv. 590221-01; Sez. 6-5, Ordinanza n. 15964 del 29/07/2016 Rv. 640645-01, richiamate da Sez. 5, Ordinanza n. 32980 del 20/12/2018, Rv. 652058- 01).

Alla luce di tali principi, la motivazione della sentenza impugnata è gravemente insufficiente per aver omesso la valutazione di elementi di fatto decisivi per il giudizio come individuati dalla ricorrente nei giudizi di merito nonché in seno al giudizio di impugnazione e ciò nonostante la questione del domicilio fiscale abbia rappresentato l'unica ratio decidendi.

All'uopo, per mera completezza, si evidenzia che come è stato messo in luce da questa Corte (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 14434 del 15/06/2010, Rv. 613668-01) «l'art. 2, secondo comma, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 richiede, per la configurabilità della residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via alternativa, il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, e gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio nello Stato ai sensi del codice civile; ne consegue che l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali, non risultando determinante, a tal fine, il carattere soggettivo ed elettivo della "scelta" dell'interessato, rilevante solo quanto alla libertà dell'effettuazione della stessa, ma non ai fini della verifica del risultato di quella scelta, ma dovendosi contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi, per cui il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi».

Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente lamenta l'errore dei secondi giudici per aver ritenuto insussistenti i presupposti tipizzati dal legislatore nell'art. 58, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 per la tassazione in Italia del reddito prodotto dalla Ct. Inc.

Secondo l'indirizzo di questa Corte, ai fini dell'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, accertato ai sensi dell'art. 5 del modello di convenzione OCSE, 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; tale giurisprudenza, ha abbondantemente chiarito che la verifica in concreto della ricorrenza dei detti elementi deve essere effettuata dal giudice di merito, alla luce di quelli ulteriori caratterizzanti la fattispecie, con giudizio di fatto incensurabile in Cassazione, (Sez. 5 , Sentenza n. 28059 del 24/11/2017, Rv. 646224-01; Sez. 5, n. 1103 del 2013, Rv. 624996-01, richiamata in ricorso).

Nella specie, la Commissione tributaria regionale ha ritenuto di poter escludere la tassabilità in Italia dei redditi della società in quanto «l'accertamento emesso nei confronti di un soggetto con sede, amministrazione e domicilio fiscale negli Stati Uniti non può che essere considerato illegittimo con la conseguente illegittimità dell'iscrizione a ruolo dei tributi accertati».

E' evidente come lo scarno iter motivazionale sia in contrasto con le nome che regolano il fenomeno - segnatamente dell'art. 25 della legge n. 218 del 1995 e dell'art. 162, primo comma, t.u.i.r., artt. 5 e 4 del Modello di convenzione OCSE - e, quindi, con i presupposti di legge che regolano la tassazione dei redditi di società estera avente una stabile organizzazione anche in Italia.

Anche il terzo motivo, con il quale la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. proc. civ., è fondato.

Senza qui esaminare le specifiche allegazioni della ricorrente circa la sussistenza dei presupposti della pretesa creditoria - lambendo tali questioni una valutazione del merito che sarebbe inammissibile in questa sede - ciò che rileva, ai fini della fondatezza del vizio denunciato, è la violazione delle regole di riparto dell'onere probatorio.

In conclusione il ricorso va accolto, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR del Piemonte, in diversa composizione, perché proceda ad un nuovo esame della controversia, nonché provveda in ordine alle spese del presente giudizio.

PQM

Accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Piemonte, in diversa composizione, anche in rodine alle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 3 dicembre 2018.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza