Sentenza del 05/08/2021 n. 22313 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società contribuente impugnò un avviso di accertamento per IRPEG e IRAP, per il periodo d'imposta ottobre 2001/settembre 2002, con il quale, per quanto ancora interessa, l'Ufficio aveva disconosciuto - e, quindi, recuperato a tassazione - la deduzione, quali costi connessi alla produzione dei reddito, di somme versate dalla società, a titolo di royalties (per la concessione di licenze per l'utilizzazione di brevetti), ad alcune società, tedesche e austriache, controllate dalla holding tedesca Vxxx Pxxx Holding Gmbh & Co. KG, con sede in (XXXXX), la quale, in forza del possesso della totalità delle relative quote, controllava anche, interamente, Vxxx Pxxx s.r.l..

Sul presupposto che gli elementi raccolti facessero ritenere che Vxxx Pxxxr s.r.l. - ancorchè autonoma persona giuridica - fungesse da stabile organizzazione italiana del gruppo tedesco Vxxx, l'Agenzia addusse, a fondamento dell'accertamento, l'indeducibilità, da parte di detta società (come costi connessi alla produzione del reddito), delle somme versate a titolo di royalties in favore delle società estere del gruppo. Ciò perchè - in forza dell'art. 12, paragrafi 5 e 4, delle Convenzioni contro le doppie imposizioni rispettivamente vigenti tra Italia e Germania, e tra Italia e Austria, ratificate con le leggi L. n. 459 del 1992, e L. n. 762 del 1984 (di deroga alla regola dell'imponibilità dei "canoni" nello Stato di residenza del concedente "nel caso in cui il beneficiario effettivo dei canoni, residente in uno Stato contraente, eserciti nell'altro Stato contraente dal quale provengono i canoni... attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata", disponendo che, "in tal caso, i canoni sono imponibili in detto altro Stato contraente secondo la propria legislazione interna") - quegli importi, confluendo nel reddito d'impresa di società estera dotata di stabile organizzazione in Italia, invece che costi deducibili da imponibile, configuravano attività assoggettata a imposta nello Stato.

La società contribuente impugnò l'accertamento, ma la Commissione adita respinse il ricorso, affermando che, alla luce della giurisprudenza di questa Corte e del Commentario del Modello Ocse, gli elementi acquisiti inducevano a considerare Vxxx Pxxx s.r.l. quale stabile organizzazione del Gruppo Vxxx, e che, conseguentemente, l'Ufficio aveva legittimamente operato applicando la normativa prevista dalle convenzioni internazionali sopra citate.

In esito all'appello della società contribuente, articolato sia in riferimento al proprio difetto di soggettività passiva rispetto alla pretesa impositiva oggetto della rettifica dedotta in controversia (che, semmai, avrebbe dovuto essere rivolta alla società non residente di cui essa appellante veniva ritenuta stabile oraanizzazione), sia in riferimento all'insussistenza degli elementi di fatto atti a qualificare essa appellante stabile organizzazione della società estera, la

decisione di primo grado fu riformata dalla commissione regionale, in forza dell'assorbente rilievo che la qualificazione di Vxxx Pxxx s.r.l. quale stabile organizzazione di società non residente, ove effettivamente riscontrabile, avrebbe, in ogni caso, comportato che le violazioni tributarie accertate dovessero essere contestate al soggetto residente all'estero.

Contro la sentenza propose ricorso l'Agenzia per ottenerne la cassazione, cui resistette la società con controricorso e questa Corte con sentenza n. 16106/11 accolse il primo dei due motivi di ricorso proposti, stabilendo che, diversamente da quanto ritenuto dal giudice d'appello, l'accertamento condotto dall'Agenzia sul reddito d'impresa, prodotto nel territorio dello Stato da società non residente tramite stabile organizzazione, dev'essere svolto nei confronti di quest'ultima e non direttamente nei confronti della società non residente. E d'altro canto, ha aggiunto, nell'ipotesi (come quella di specie) in cui la stabile organizzazione del soggetto non residente è rappresentata da società residente munita di personalità giuridica, il criterio trova ulteriore conforto nel rilievo che l'accertamento non può che risolversi nella rettifica della dichiarazione di detto soggetto (ancorchè per la parte afferente al reddito della società non residente di cui costituisce stabile organizzazione).

In base a queste considerazioni questa Corte ha ritenuto assorbito il secondo motivo di ricorso, col quale l'Agenzia aveva censurato la pronunzia impugnata per aver ritenuto costo deducibile dalla stabile organizzazione il reddito imponibile della società non residente, così sottraendo quest'ultimo alla prescritta tassazione in Italia, ritenendo che la relativa decisione presuppone la risoluzione della questione (concernente l'effettiva ricorrenza in capo a Vxxx Pxxx s.r.l. della qualità di stabile organizzazione dell'omonima holding tedesca), non esaminata dal giudice di appello, perchè assorbita nella relativa decisione.

A seguito di riassunzione dinanzi al giudice di rinvio, la Commissione Tributaria Regionale, pur escludendo la forza di giudicato espressa dall'ulteriore sentenza n. 16105/11 di questa Corte, relativa al periodo d'imposta precedente, ha comunque rigettato l'appello della società, facendo leva sulla statuizione, contenuta nella sentenza n. 16106/11, in base alla quale la s.r.l. Vxxx Pxxx costituisce la stabile organizzazione in Italia del gruppo Vxxx.

Contro questa sentenza propone ricorso la s.r.l. Vxxx Pxxx per ottenerne la cassazione, che affida a un unico motivo, che illustra con memoria, cui l'Agenzia replica con controricorso e ricorso incidentale proposto in via condizionata, anch'esso affidato a un motivo.

Il giudizio proviene da pubblica udienza; in prossimità dell'odierna camera di consiglio la società deposita ulteriore memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Infondato è l'unico motivo del ricorso principale, col quale la società lamenta la nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione dell'art. 384 c.p.c., comma 2, e art. 394 c.p.c., in combinazione con l'art. 113 c.p.c., comma 1, perchè il giudice del rinvio avrebbe deciso la causa attribuendo alla sentenza di questa Corte un'estensione diversa e maggiore di quella effettiva, là dove ha ritenuto che l'oggetto del giudizio di rinvio, ossia la configurabilità della s.r.l. Vxxx Pxxx

s.r.l. come stabile organizzazione del gruppo Vxxx, fosse coperto dalle statuizioni contenute in Cass. n. 16106/11.

1.1.- Effettivamente, come rileva l'Agenzia, già in primo grado si è accertato che gli elementi acquisiti inducevano a considerare Vxxx Pxxx s.r.l. quale stabile organizzazione del Gruppo Vxxx: si legge nel testo della sentenza di primo grado trascritto in controricorso che "(...) Tutti questi elementi portano ad individuare, secondo i principi sopra delineati dalla Cassazione e dal Commentario del Modello Ocse, la Vxxx Pxxx come stabile organizzazione del gruppo Vxxx, e pertanto l'Ufficio ha legittimamente operato applicando la normativa prevista dalle Convenzioni Internazionali sopra citate".

1.2.- E anche la Commissione Tributaria Regionale nella prima sentenza d'appello resa aveva convenuto che la Vxxx Pxxx s.r.l. potesse essere considerata una stabile organizzazione in Italia del gruppo Vxxx: rilevante è lo stralcio della sentenza relativa, anch'esso riportato in controricorso, in cui si legge che "(...) la Vxxx Pxxx S.r.l. è una società interamente di proprietà della Vxxx Pxxx Holding Gmbh & Co. KG, capogruppo del settore paper a sua volta controllata dalla società tedesca J.M. Vxxx Axxxxx, e può essere considerata una stabile organizzazione in Italia della stessa, proprio in quanto trattasi di un soggetto non dotato di sufficiente autonomia imprenditoriale ed il cui legame con la società proprietaria è talmente penetrante da rendere il soggetto Vxxx Pxxx Srl una vera e propria struttura della società "madre" non residente in Italia".

1.3.- Ciò di cui si è discusso successivamente è stata soltanto la conseguenza giuridica da trarre da questo accertamento, in quanto secondo la tesi dell'Agenzia, poi ritenuta legittima da questa Corte con la sentenza n. 16106/11, era la società italiana, quale stabile organizzazione del gruppo consociato estero, il soggetto passivo dell'azione accertatrice, contrariamente a quanto sostenuto dall'odierna ricorrente.

2.- Giusta è per conseguenza la conclusione raggiunta dalla sentenza impugnata.

3.- Il motivo va quindi rigettato.

Il che determina l'assorbimento di quello incidentale, proposto in via subordinata.

4.- Va, peraltro, cassata la sentenza impugnata in relazione al profilo concernente le sanzioni, sul quale si diffonde la prima memoria, sia pure subordinatamente al rigetto del ricorso principale o all'accoglimento di quello incidentale condizionato. E lo fa invocando il ius superveniens introdotto dal D.Lgs. 24.09.2015, n. 158, art. 15, comma 1, lett. b).

4.1.- Nel giudizio di legittimità sono proponibili le questioni riguardanti la violazione di legge sopravvenuta, in quanto il giudizio della Corte non è sull'operato del giudice, bensì sulla conformità all'ordinamento giuridico della decisione impugnata (Cass., sez. un., 27 ottobre 2016, n. 21691).

4.2.- La contribuente in memoria ha esposto che è stata irrogata una sanzione unica pari al 100% delle maggiori imposte contestate, ossia nella misura minima.

Occorre quindi che il giudice del merito rinnovi la propria valutazione, al fine di verificare se il nuovo valore del minimo previsto per la sanzione in questione sia adeguato alla specifica fattispecie, in considerazione degli elementi soggettivi ed oggettivi rilevanti e se risulti favorevolmente modificato il complessivo trattamento sanzionatorio.

5.- Per quest'aspetto va cassata la sentenza, con rinvio per tale profilo, nonchè per la regolazione delle spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto in diversa composizione.

P.Q.M.

pronunciando sul ricorso, cassa la sentenza impugnata nei sensi di cui in motivazione e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 27 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 5 agosto 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza