Sentenza del 01/09/2022 n. 25791 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società S. M. s.r.l. un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2002, aveva contestato che la società, avente sede legale in Francia, aveva una stabile organizzazione ed un centro di attività stabile in Italia, sicchè era da considerarsi soggetto passivo ai fini Irpeg, Irap e Iva; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Imperia per vizi afferenti la notificazione dell'avviso di accertamento; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello; la Commissione tributaria regionale aveva rigettato l'appello, avendo dato rilievo decisivo alla circostanza che i contratti di impresa erano stati stipulati nello Stato di residenza della società e che nello stesso Stato erano stati acquistati ed immatricolati i beni strumentali utilizzati per l'esercizio dell'impresa; avverso la pronuncia del giudice di appello l'Agenzia delle entrate aveva proposto ricorso per la cassazione; questa Corte, con sentenza n. 4578/2017, aveva accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate; la Corte, in particolare, dopo avere precisato quali fossero i presupposti necessari ai fini della individuazione di una stabile organizzazione, aveva evidenziato la necessità di procedere all'analisi degli elementi oggettivi prospettati dall'amministrazione finanziaria e corroborati dall'esistenza di significati legami di natura soggettiva.

La Commissione tributaria regionale, a seguito della riassunzione del giudizio, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate, ritenendo che sulla base delle circostanze fattuali specificamente indicate doveva ritenersi sussistente la stabile organizzazione in Italia.

M.A. e F.G., quali soci della società nelle more estinta, hanno quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a otto motivi di censura, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Visonà Stefano, ha depositato le proprie osservazioni scritte con le quali ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

Ai fini della definizione della presente controversia si ritiene prioritario l'esame del secondo motivo di ricorso con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1 n. 4), per violazione dell'art. 384 c.p.c., per non essersi adeguata a quanto richiesta dalla pronuncia di questa Corte n. 4578/2017 che, in accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle entrate, aveva

cassato con rinvio, demandando al giudice di compiere un approfondimento del complesso degli elementi oggettivi e soggettivi al fine di verificare se, in concreto, poteva dirsi configurabile una stabile organizzazione ed un centro di attività stabile in Italia.

Il motivo è fondato.

Va premesso che, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., la Corte, quando accoglie il ricorso, cassa la sentenza rinviando la causa ad altro giudice, il quale deve uniformarsi al principio di diritto e comunque a quanto statuito dalla Corte.

Profilo centrale della presente controversia, dunque, è la verifica del corretto adeguamento della pronuncia resa a seguito di cassazione con rinvio, il che implica una verifica del contenuto precettivo della medesima e del rispetto dei limiti entro i quali è stato chiesto di pronunciare.

Questa Corte ha precisato che, in tema di ricorso avverso la sentenza emessa in sede di rinvio, ove sia in discussione, in rapporto al petitum concretamente individuato dal giudice di rinvio, la portata del decisum della sentenza di legittimità, la Corte cli cassazione, nel verificare se il giudice di rinvio si sia uniformato al principio di diritto da essa enunciato, deve interpretare la propria sentenza in relazione alla questione decisa e al contenuto della domanda proposta in giudizio dalla parte, con la quale la pronuncia rescindente non può porsi in contrasto (Cass. n. 3955 del 2018).

In questo ambito, è consolidato il principio secondo cui i limiti dei poteri attribuiti al giudice di rinvio sono diversi a seconda che la pronuncia di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia: nella prima ipotesi, il giudice deve soltanto uniformarsi, ex art. 384 c.p.c., comma 1, al principio di diritto enunciato dalla sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo; nella seconda, non solo può valutare liberamente i fatti già accertati, ma anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in funzione della statuizione da rendere in sostituzione di quella cassata, ferme le preclusioni e decadenze già verificatesi.

Ciò precisato, la pronuncia di questa Corte aveva accolto il motivo di ricorso con il quale l'Agenzia delle entrate aveva censurato la decisione del giudice di appello per vizio di insufficiente motivazione, non avendo tenuto conto di diversi elementi fattuali, non presi in considerazione dal giudice di appello, che, in realtà, aveva solo fatto riferimento alla circostanza che i contratti di impresa erano stati stipulati nello Stato di residenza della società e che i beni strumentali erano da essa stati acquistati ed immatricolati nel medesimo Stato. A tal proposito, questa Corte aveva rilevato che il giudice di appello non aveva provveduto ad una valutazione complessiva degli elementi prospettati dall'amministrazione finanziaria a supporto della propria pretesa.

Quel che, dunque, era stato richiesto al giudice del rinvio era un riesame di tutti gli elementi fattuali prospettati, sia dal punto di vista oggettivo che soggettivo, nel senso che, sotto quest'ultimo profilo, era necessario che si procedesse ad una analisi specifica della natura dei rapporti soggettivi tra la società contribuente, la Cooperativa Imperia e la società Marzo s.r.l., sia

al fine di ricondurre l'attività svolte da quest'ultime pur sempre nell'ambito dell'attività di impresa svolta dalla contribuente, sia al fine di escludere che l'attività da essa svolta fosse meramente preparatoria ed ausiliaria, ma con connotazioni idonee per l'accertamento di una sede d'affari, caratterizzata da fissità e permanenza, in modo da potere ritenere che l'impresa non residente svolgesse, in tutto o in parte, la propria attività per mezzo di tale sede fissa di affari.

E' in questo senso che questa Corte aveva evidenziato che gli elementi fattuali prospettati dall'amministrazione finanziaria avevano il carattere della decisività, nel senso che avrebbero potuto assumere rilevanza ai fini della definizione della controversia, e, in quanto tali, avrebbero dovuto essere oggetto di specifica valutazione da parte del giudice del rinvio, in quanto, "in astratto", idonei a giustificare una conclusione diversa da quella assunta dal giudice di appello.

In sostanza, il giudice del rinvio avrebbe dovuto procedere ad una valutazione in concreto della rilevanza probatoria delle circostanze fattuali prospettate dall'amministrazione finanziaria e non prese in considerazione dal giudice di appello, ragionando in ordine alla maggiore rilevanza dei medesimi rispetto alla opposta prospettazione della contribuente, secondo cui gli elementi fattuali avrebbero dovuto condurre ad ipotizzare lo svolgimento di una mera attività preparatoria, assumendo, invece, rilievo la circostanza, valorizzata dal giudice di appello, della stipulazione dei contratti di impresa presso lo Stato di residenza della contribuente.

Era stato quindi richiesto di procedere ad una esposizione delle ragioni logico giuridiche a supporto della motivazione che tenesse conto di tutti gli elementi fattuali posti all'attenzione del giudicante al fine di accertare l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione e di un centro di attività stabile.

Queste specifiche prescrizioni poste a fondamento della decisione di cassazione della sentenza del giudice di appello non sono state osservate dal giudice del rinvio che, invero, si è limitato a riportare letteralmente le circostanze fattuali di cui era stata rilevata l'omessa considerazione, senza, tuttavia, procedere a: esplicitare il ragionamento logico richiesto dalla pronuncia della Corte in ordine alla rilevanza in concreto dei medesimi elementi fattuali; analizzare i legami di natura soggettiva tra le diverse società, al fine di verificare se, in sostanza, il complesso delle attività svolte in Italia fosse comunque riconducibile al medesimo soggetto contribuente, senza alcuna diversificazione soggettiva; valutare la rilevanza degli elementi fattuali prospettati dall'amministrazione finanziaria in modo tale da condurre a ritenere recessiva la diversa prospettazione della contribuente secondo cui, invece, si trattava di attività meramente ausiliaria e preparatoria, dovendosi dare rilevanza, invece, alla circostanza che i contratti di impresa erano stati stipulato nel paese di residenza.

Sotto tale profilo, la pronuncia risulta resa in violazione dell'art. 384 c.p.c., per mancata osservanza delle specifiche prescrizioni di accertamento richieste con la pronuncia di cassazione, non avendo provveduto agli specifici accertamenti richiesti.

L'accoglimento del secondo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del primo motivo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), e dell'art. 36 c.p.c., comma 2, n. 4), per avere reso una motivazione

apparente; del terzo motivo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112, c.p.c., per non avere pronunciato in ordine alla prospettata carenza di valenza probatoria della documentazione cui si fa riferimento nell'avviso di accertamento; del quarto, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo della Repubblica francese per evitare le doppie imposizioni, ratificata con L. n. 20 del 1992; del quinto, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per omessa pronuncia con riferimento alla illegittima determinazione della materia imponibile ai fini delle imposte dirette, in quanto, non si sarebbe tenuto conto delle spese generali di impresa nonchè dei costi inerenti alla produzione dei ricavi da noleggio accertati; del sesto, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 9, par. 1, Direttiva n. 77/388/Ce, in quanto non era configurabile un centro di attività stabile che presuppone la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinare prestazioni di servizi; del settimo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per omessa pronuncia con riferimento alla illegittima determinazione della materia imponibile ai fini Iva; dell'ottavo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, artt. 15 e 32, attesa l'applicabilità alla fattispecie dello ius superveniens favorevole alla contribuente in materia di sanzioni.

In conclusione, è fondato il secondo motivo, assorbiti i restanti, con conseguente accoglimento del ricorso e cassazione della sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo motivo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 4 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza