Sentenza del 19/01/2023 n. 1709 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Si controverte dell'impugnazione, da parte di P. Retail A.G. ("Pretag"), con sede in Svizzera, degli avvisi di accertamento, ai fini Ires e Irap, per il 2007 - scaturiti da un PVC redatto a conclusione di una verifica fiscale a carattere generale - che contestavano alla società svizzera l'esistenza sul territorio nazionale di una propria stabile organizzazione, deputata alla vendita al dettaglio di prodotti con marchio Puma, attraverso il canale retail di P. Italia Srl ("P. Italia"), la quale, per quella annualità, aveva omesso di presentare le dichiarazioni Ires e Irap, a fronte di un reddito imponibile pari a Euro 17.628.293.

2. La Commissione tributaria provinciale di Milano ha accolto il ricorso della società, con sentenza (n. 246/23/13) che è stata confermata dalla Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Lombardia, la quale ha respinto l'appello dell'ufficio non ravvisando gli elementi fattuali tipici della stabile organizzazione di una società non resistente.

3. L'Agenzia delle entrate ricorre, con un motivo, per la cassazione della sentenza di appello; la società resiste con controricorso, illustrato con una memoria, nel quale svolge ricorso incidentale condizionato, con tre motivi. La stessa parte ha depositato documentazione ex art. 372, c.p.c., a sostegno delle eccezioni di improcedibilità e di inammissibilità del ricorso per cassazione.

Motivi della decisione

a. Non è fondata l'eccezione della contribuente di improcedibilità del ricorso per cassazione dell'Agenzia per omesso deposito della copia autentica della sentenza impugnata, con la relata di notifica tramite posta elettronica certificata del 02/04/2015, e con la relata di notifica a mani del 07/04/2015, ex art. 369 c.p.c., comma 2, n. 2). Dagli atti di causa risulta che l'Amministrazione finanziaria ha depositato in cancelleria una copia cartacea della sentenza impugnata rilasciata dalla segreteria della C.T.R., recante il visto di conformità all'originale (cfr. il relativo timbro ad inchiostro con sottoscrizione). Sulla premessa che la contribuente non contesta la conformità all'originale della copia della sentenza di appello versata in atti, si deve escludere che l'Agenzia delle entrate dovesse depositare, unitamente alla sentenza di appello, anche la relativa relata di notifica in ragione del fatto che, come sostiene l'ufficio, la notifica della sentenza a mezzo PEC del 02/04/2015 era nulla, anzi, inesistente e, come tale, inidonea ai fini della decorrenza del termine breve di impugnazione. Invero, in linea con la costante giurisprudenza di questa Corte (ex plurimis Cass. n. 8897/2022), merita ricordare che l'art. 2 del decreto del direttore generale delle Finanze del 15 dicembre 2016 (in G.U. n. 298 del 22 dicembre 2016), adottato sulla base del D.M. 23 dicembre 2013, n. 163 (che reca la disciplina dell'uso degli strumenti informatici e

telematici nel processo tributario, in attuazione delle disposizioni contenute nel D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 39, comma 8, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111), ha previsto l'entrata in vigore del processo tributario telematico, nelle diverse regioni, secondo una certa sequenza temporale, e, in particolare, con riferimento alla Regione Lombardia, a decorrere dal 15 aprile 2017.

b. L'inesistenza della notifica della decisione di appello fa sì che sia priva di fondamento anche l'eccezione della contribuente di inammissibilità del ricorso dell'Agenzia delle entrate perchè proposto in data 03/06/2015, oltre il termine di sessanta giorni, decorrente dalla menzionata notifica a mezzo PEC del 02/04/2015, che nella specie sarebbe maturato il 1/06/2015.

1. Con l'unico motivo di ricorso principale ("Violazione e falsa applicazione dell' art. 115 c.p.c., comma 1, ultima parte, art. 116 c.p.c.; artt. 2697 e 2729 c.c.; D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 162, comma 1, 4 e 7; art. 5, commi 1 e 5 convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni ratificata con L. 23 dicembre 1978, n. 943, in relazione all' art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4"), l'Agenzia delle entrate censura la sentenza impugnata che, in primo luogo, non si è attenuta all' art. 115 c.p.c. - che impone al giudice di porre a fondamento della propria decisione i fatti non contestati - art. 116 c.p.c., - che gli impone di valutare i fatti secondo il proprio prudente apprezzamento e non in maniera arbitraria. Assume al riguardo l'Amministrazione che, nella specie, posto che era incontestato che P. Italia, verso il corrispettivo di una provvigione garantita del due o tre per cento sul fatturato di vendita, assumeva dipendenti affinchè questi operassero come addetti alle vendite nei punti vendita allestiti da Pretag, che tali punti vendita venivano presi in locazione dalla stessa P. Italia, la quale era tenuta indenne da Pretag dei relativi costi, e che quest'ultima impartiva le direttive vincolanti sui prodotti da vendere (di cui fissava i prezzi), sull'arredamento dei locali e sul comportamento che il personale doveva tenere con il pubblico, era irragionevole, alla stregua dei richiamati canoni di valutazione delle prove e dei fatti non contestati, dedurre (come invece ha fatto la Commissione regionale) che Puma Italia svolgesse soltanto attività ausiliarie e preparatorie, dovendosi piuttosto arguire l'esatto contrario, e cioè che P. Italia era la stabile organizzazione italiana di Pretag. In secondo luogo, per l'ufficio, la sentenza impugnata viola gli artt. 2697 e 2729 c.c. - sulla rilevanza probatoria degli elementi indiziari - non avendo riconosciuto che le circostanze sopra riferite costituivano un compendio indiziario grave, preciso e concordante, idoneo a fornire la prova che Puma Italia era la stabile organizzazione italiana di Pretag, sicchè spettava alla contribuente - che non aveva assolto al relativo onere - dimostrare il contrario. In terzo luogo, per l'ufficio, la sentenza impugnata collide con l' art. 162, comma 7, t.u.i.r., e con l'art. 5, paragrafo 5, della Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni, che dispongono a contrario che costituisce stabile organizzazione il commissionario o intermediario privo di status indipendente. Nella specie, prosegue l'Agenzia, la Commissione regionale ha trascurato i fatti rilevanti, dedotti dall'ufficio, che dimostravano che si era in presenza di una situazione di "commissionario dipendente" in quanto Puma Italia non correva alcun rischio di impresa, perchè i suoi costi di gestione (locazioni, retribuzioni del personale) erano contrattualmente assunti da Pretag, ed anche perchè, a prescindere dal volume delle vendite, le veniva assicurata una provvigione del due o tre per cento; inoltre, tutta l'organizzazione tecnica delle vendite (scelta e prezzi dei prodotti, scelta dei locali di vendita, arredamento dei locali di vendita, regole di comportamento del personale, manutenzione

straordinaria), era curata direttamente ed esclusivamente da Pretag, con modalità totalmente vincolanti per P. Italia.

1.1. Il motivo non è fondato.

1.2. La cornice normativa di riferimento è stata recentemente delineata da Cass. n. 36690/2022 nei seguenti termini: "La stabile organizzazione, istituto di origine convenzionale, ha ricevuto una disciplina compiuta nell'ordinamento interno a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, al D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 162, il quale, nella versione applicabile ratione temporis (ovvero nella versione precedente alla novella introdotta dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1 conseguente alla modifica, nel 2017, del modello Ocse), nel sesto e nel comma 7, che qui interessano, così dispone: "6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni. 7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.". La già citata convenzione tra Italia e Svizzera (...) così recita (...) (al paragrafo) 5 dell'art. 5 "Non si considera che un'impresa di uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa vi esercita la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.". Quanto al rapporto tra le due fonti appena richiamate, deve sottolinearsi che quella convenzionale, a sua volta conforme al modello Ocse di convenzione tra gli Stati in materia di doppia imposizione, preesisteva al D.Lgs. n. 344 del 2003, che ha introdotto nel t.u.i.r. l'art. 162 ante riprodotto, (...) dando attuazione alla L. delega 7 aprile 2003, n. 80, art. 4, comma 1, lett. a), che prevedeva l'introduzione della nozione interna di stabile organizzazione, prescrivendone l'elaborazione "sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni". E' quindi evidente la relazione di circolarità che, nella definizione e nell'interpretazione della nozione di stabile organizzazione, lega la norma interna di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 162, già modellata sui criteri convenzionali, alla specifica singola previsione convenzionale e, pertanto, agli strumenti che sono di ausilio all'interpretazione di quest'ultima (in particolare il modello di convenzione-tipo ed il relativo commentario Ocse). Fermo restando, comunque, che (come rilevato da Cass. 20/11/2019, n. 30140, in motivazione) le convenzioni, una volta recepite nel nostro ordinamento interno con legge di ratifica, acquistano il valore di fonte primaria, ai sensi dell' art. 10 Cost., comma 1, (che prevede il sistema di adattamento dell'ordinamento italiano alle norme del diritto internazionale) e dell' art. 117 Cost., (che prevede l'obbligo comune dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario ed agli obblighi internazionali), come peraltro ribadito, nella materia tributaria, anche dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 75 ("nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia") e dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 169 (per il quale le disposizioni dello stesso t.u. "si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione")".

1.3. Per la giurisprudenza di questa Corte, alla quale va data continuità, "(I)n tema di imposte sui redditi, ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto non residente (...) l'accertamento deve essere condotto sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale" (Cass. n. 14573/2018 che, in motivazione, richiama Cass. nn. 28815/2010, 20597/2011, 1103/2013), con la precisazione che "(P)er l'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, è necessaria: una presenza che sia incardinata nel territorio dell'altro Stato e dotata di una certa stabilità; una sede di affari capace, anche solo in via potenziale, di produrre reddito; un'attività autonoma rispetto a quella svolta dalla casa madre" (Cass. n. 21693/2020; conf., Cass. n. 30033/2018).

1.4. Nel nostro caso la C.T.R. ha negato che Puma Italia fosse una stabile organizzazione dell'elvetica Pretag, ed ha conseguentemente affermato l'illegittimità delle riprese a tassazione dei redditi di quest'ultima, non dichiarati in Italia, dopo avere scrutinato in maniera approfondita, completa ed esaustiva i dati oggettivi emersi dalla verifica fiscale, in tal modo attenendosi ai principi che presidiano il ragionamento inferenziale tipico della prova critica. Ed infatti, rispetto alla molteplicità di indizi, la Commissione regionale ha dato prova di avere effettuato la doverosa ponderazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi risultanti dall'attività accertatrice, ne ha verificata la concordanza e, con accertamento di fatto incensurabile nel giudizio di legittimità, ha riscontrato che la loro combinazione integrava una valida prova indiziaria, focalizzando la propria attenzione, in maniera minuziosa e non atomistica, sui profili rilevanti del variegato panorama istruttorio (su questi aspetti, cfr. Cass. nn. 9108/2012, 5374/2017, 9059/2018).

1.5. In altre parole, per il giudice tributario di appello Puma Italia non è una stabile organizzazione di Pretag, finalizzata alla vendita al dettaglio dei prodotti con marchio Puma sul territorio nazionale e che agisse quale commissionario per la vendita in nome proprio e per conto di Pretag sulla base del Service and commission agreement stipulato dalle parti il 30/07/2004, in quanto, (cfr. pagg. da 4 a 6 della sentenza): (a) come risulta delle dichiarazioni dei dipendenti di P. Italia le direttive fornite a quest'ultima da Pretag erano soltanto "linee guida impartite al proprio prestatore di servizi di intermediazione commerciale derivanti dal contratto di Service and Commission Agreement in essere tra P. Italia Srl e P. Retail AG"; (b) non è indice della stabile organizzazione il sostenimento da parte di Pretag dei costi di esercizio di P. Italia in ragione del fatto che non si trattava del rimborso, ma di un parametro di riferimento ai fini della remunerazione dell'attività del commissionario P. Italia; (c) non è rilevante il fatto che quest'ultima fosse esonerata dal rischio di impresa dato che, in base al contratto di commissione, P. Italia prestava i propri servizi di intermediazione in favore del mandante e non gestiva la vendita dei prodotti con marchio P., "svolgendo solo la propria attività di prestatore di servizi di intermediazione commerciale, ausiliari e preparatori dell'attività commerciale di P. Retail AG"; (d) neppure è condivisibile l'assunto dell'ufficio che fosse antieconomica la dismissione da parte di P. Italia del canale retail ceduto alla società svizzera, dato che dai bilanci certificati prodotti dalla contribuente si evinceva che la vendita al dettaglio in Italia si era conclusa in perdita nelle annualità 2004, 2005 e 2006, ed aveva registrato un modesto utile nel 2007; (e) non è esatto il contenuto di una mail scambiata tra due dipendenti di P. Italia attestante l'antieconomicità della cessione del canale retail; (f) l'ufficio ha liberamente interpretato il valore dell'"appunto" rinvenuto dalla Guardia di Finanza nel corso della verifica, dal quale si

evincerebbe la natura meramente formale dell'incarico di commissionario svolto da Puma Italia in quanto, in realtà, da quell'appunto si evince il contrario, "poichè viene confermato che i dipendenti erano "legalmente assunti dal commissionario"; che l'affitto dei locali sarebbe stato a carico del commissionario; che le manutenzioni e riparazioni sarebbero state effettuate dal commissionario"; (g) "(l)a circostanza che eventuali modifiche ed opere straordinarie dovessero essere effettuate a seguito di approvazione scritta della P. Retail AG non può essere considerato elemento a riprova del contrario. Per quanto concerne il software, risulta scritto che P. (e non P. Retail AG), avrebbe potuto accedere al sistema".

2. Ne consegue il rigetto del ricorso principale dell'Agenzia delle entrate.

3. Con il primo motivo di ricorso incidentale condizionato ("Nullità della sentenza per violazione di corrispondenza tra il chiesto e il pronunziato di cui all' art. 112 c.p.c. consistente in omessa pronuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., n. 4"), la ricorrente censura la sentenza impugnata che ha pronunciato soltanto sul merito della causa, senza pronunciare sull'appello incidentale della contribuente che aveva dedotto la nullità/illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, art. 12, comma 7, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42.

4. Con il secondo motivo ("Nullità della sentenza per carenza di motivazione inteso quale difetto di un requisito di forma indispensabile prescritto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, dall' art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e dall'art. 118 disp. att. c.p.c., comma 2, in relazione all' art. 360 c.p.c., n. 4"), per l'ipotesi in cui si debba ritenere che la sentenza impugnata abbia implicitamente rigettato la censura di cui al precedente motivo (nullità/illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, art. 12, comma 7, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42), la contribuente lamenta la nullità della sentenza per "omessa radicale motivazione" su tale motivo di appello incidentale.

5. Con il terzo motivo ("Violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e art. 12, comma 7, nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), in subordine rispetto ai motivi precedenti, si censura la sentenza impugnata che non ha rilevato la nullità/illegittimità dell'avviso emesso senza che l'Agenzia prendesse posizione sulle osservazioni della contribuente al PVC, proposte dopo il decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica del medesimo processo verbale e, tuttavia, ben tre anni prima rispetto all'emanazione degli atti impositivi (oggetto del giudizio).

6. Il ricorso incidentale resta assorbito, trattandosi di ricorso condizionato all'accoglimento del ricorso principale dell'ufficio che, invece, è stato rigettato (ex plurimis Cass. Sez. 3, n. 22345/2017).

7. Le spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

8. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, assorbito l'incidentale, e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 200,00, per esborsi, Euro 20.000,00, a titolo di compenso, oltre al 15 per cento sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 11 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 19 gennaio 2023

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza