

Sentenza del 15/03/2024 n. 7119 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In esito a verifica effettuata dalla Guardia di Finanza nei confronti di Ital Brokers Spa (ora Ital Broker Holdings Srl), i militari formulavano, in relazione all'annualità oggetto del presente contenzioso, un rilievo attinente all'omessa effettuazione e versamento di ritenute alla fonte per complessivi Euro 34.749,00.

1.1. Veniva nella specie rilevato: i) che la società di diritto portoghese Glencove Corporation LIII Consultadora e Servigos Lda (di seguito, per brevità, Glencove Lda), con sede in Funchal, in data 31.08.2007 aveva emesso una nota di debito nei confronti dell'impresa italiana per un importo pari ad Euro 115.830,00, e tale operazione era stata regolata finanziariamente in modo frazionato, mediante bonifici bancari, a favore della società portoghese, sul c/c acceso presso il Credit Suisse di Zurigo; ii) che tale operazione era riconducibile alla attività di "promozione commerciale", prevista dal contratto stipulato tra le parti in data 11/03/2005 e tuttora vigente; iii) che in forza di tale contratto la Glencove Lda aveva assunto il compito di promotrice commerciale, in via esclusiva, per conto di Ital Brokers Spa, in campo assicurativo e riassicurativo, e ciò per il tramite di A.A., agente esclusivo di Glencove Lda sul mercato italiano.

1.2. I verificatori osservavano: i) che, alla luce della concreta configurazione dei rapporti correnti tra le società e, in particolare, della posizione della Glencove Lda (soggetto di diritto portoghese), priva di stabile organizzazione in Italia, la Ital Brokers Spa avrebbe dovuto operare, sui compensi corrisposti alla società portoghese, la ritenuta del 30% di cui all' art. 25 comma 2 D.P.R. 600/73 ; ii) che, inoltre, alla stessa identica conclusione si perveniva in applicazione di quanto previsto all'art. 14 ("professioni indipendenti") della Convenzione stipulata tra i due paesi e ratificata dall'Italia con L. 10.07.1982, n. 562 ; iii) che alla luce di quanto evidenziato, posto che Glencove Lda non aveva alcuna stabile organizzazione in Italia, ma soltanto una rappresentanza costituita dal suo agente in Italia, Sig. A.A., presso gli uffici di Ital Brokers Spa, era evidente come quest'ultima società, al momento di corrispondere all'impresa portoghese i compensi di Euro 115.830,00 avrebbe dovuto operare su detta somma (e successivamente versare) una ritenuta alla fonte pari al 30% di essa, ossia Euro 34.749,00.

2. Le conclusioni tratte dai verbalizzanti, riportate e trascritte nel P.V.C. del 18.03.2008, erano poste a fondamento dell'avviso di accertamento n. (Omissis) relativo all'anno d'imposta 2007, notificato a Ital Brokers Spa in data 9.06.2011 e nel quale, oltre a recuperare le ritenute dovute di Euro 34.749,00, venivano irrogate le conseguenti sanzioni.

3. La società Ital Brokers Spa ricorreva avanti alla CTP di Genova, deducendo: i) che la ritenuta non era dovuta, in quanto Glencove Lda sarebbe stata dotata di una stabile organizzazione,

almeno secondo quanto emergente dalla lettera della Convenzione stipulata tra Italia e Portogallo; ii) in via subordinata, che, eventualmente, avrebbe dovuto essere applicato alla fattispecie in esame non già l'art. 25, bensì il successivo art. 25 bis D.P.R. 600/73 , dettato in tema di provvigioni.

4. Le tesi della società contribuente, non apprezzate dalla Commissione territoriale, trovavano accoglimento in sede di appello.

5. La CTR della Liguria, con la sentenza qui impugnata, escludeva, come d'altronde sostenuto dall'Ufficio, l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia della società di diritto portoghese, in ragione del ruolo rivestito dal sig. A.A., "un agente e non un dipendente della Glencove al quale era stata affidata l'esclusiva per l'Italia delle sue attività, per di più a tempo determinato per dodici mesi rinnovabile per uguale periodo". Osservava a tale proposito che "Una stabile organizzazione in Italia presuppone una autonomia contabile (non riscontrata nella fattispecie) ed una forma di esistenza (partita IVA, iscrizione al REA, ecc.)".

Da tali premesse faceva comunque discendere l'infondatezza della pretesa erariale, rilevando che l'art. 7 della Convenzione Italia - Portogallo del 10 luglio 1982, "stabilisce la non tassazione in Italia, proprio in assenza di stabile organizzazione onde evitare in via preventiva la doppia imposizione" ed "Essendo la norma convenzionale di rango superiore, non può essere applicato l' art. 25 DPR 600/1973 (...)".

5. L'Agenzia delle Entrate ricorre, con unico motivo, avverso la predetta sentenza.

6. Resiste con controricorso la società contribuente.

7. In prossimità dell'udienza, il pubblico ministero ha depositato memoria, chiedendo l'accoglimento del ricorso, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo di ricorso l'Amministrazione lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la "Violazione e falsa applicazione degli artt. 7, ultimo comma, e 14 della Convenzione Italia-Portogallo del 14 maggio 1980 (in G.U. 16 agosto 1982, n.224, S.O.), ratificata con Legge del 10 luglio 1982, n.562 , nonché degli artt. 25 comma 2 del DPR n. 600/1973 , 2727 e 2697 c.c."

1.1. L'Amministrazione ricorrente: i) non contesta la statuizione dei giudici di appello che ha escluso l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia della società Glencove Lda; ii) lamenta che i giudici di appello non abbiano fatto discendere dalla riconosciuta inesistenza di una stabile organizzazione della società portoghese, l'onere, a carico dell'italiana Ital Brokers Spa, di effettuare e versare le ritenute ex art. 25 , comma 2 D.P.R. 600/1973 ; iii) contesta la tesi affermata dai giudici di appello secondo cui, nella fattispecie, si applicherebbe l'art. 7 della Convenzione, in quanto tale disposizione regolerebbe la territorialità nel caso di "utili delle imprese", laddove, nella fattispecie, risulterebbe incontrovertibile che l'attività di intermediazione era prestata con status indipendente in Italia dal signor A.A., per conto della società portoghese, a favore della società italiana Ital Brokers Spa; iv) sostiene che, per la natura propria dell'attività esercitata, ai compensi erogati alla società portoghese a fronte dell'attività

resa dal sig. A.A. si applicherebbe il disposto dell'art. 14 della medesima convenzione, che disciplina la territorialità nell'ipotesi di redditi relativi alle "professioni indipendenti", in quanto, "avendo la Glencove Lda a disposizione un ufficio in Italia, attraverso la postazione di lavoro del soggetto indipendente sig. A.A. (fatto incontestato in giudizio), si configura, quindi, nel territorio dello Stato una base fissa per esercizio dell'attività indipendente, cui si ricollega, secondo la richiamata norma pattizia, la potestà impositiva italiana; v) afferma che la rilevanza territoriale della prestazione della società portoghese ai sensi dell'art. 14 cit. comporta l'applicazione dell'art. 25 c. 2 DPR n. 600/1973 e, quindi, l'obbligo per il sostituto residente di applicare la ritenuta a titolo d'imposta; vi) conclude, rilevando che le regole di determinazione della base imponibile di cui agli art. 153 e 154 DPR n. 917/1986 stabiliscono il criterio di tassazione isolata del reddito, a mente del quale l'ente non residente che produce redditi imponibili in Italia viene tassato sulla base delle disposizioni riferite alla specifica categoria di reddito, a nulla rilevando che il soggetto non residente rivesta -eventualmente- la qualifica di imprenditore nel proprio paese.

Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dalla controricorrente, con critiche che travalicano il profilo della lamentata carenza di interesse per contestare, in concreto, l'infondatezza della censura.

2. È quindi opportuno richiamare la disciplina normativa applicabile.

2.1. La stabile organizzazione, istituto di origine convenzionale, ha ricevuto una disciplina compiuta nell'ordinamento interno a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 12.12.2003, n. 344 all'art. 162 d.P.R. 22.12.1986, n. 917, il quale, nella versione applicabile *ratione temporis* (ovvero nella versione precedente alla novella introdotta dall'art. 1 della legge del 27/12/2017, n. 205, conseguente alla modifica, nel 2017, del modello Ocse), nel sesto e nel settimo comma, 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."

2.2. La Convenzione tra Italia e Portogallo, per quanto qui rileva, così recita, ai commi 4 e 5 dell'art. 5:

"4. Una persona che agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente - diversa da un agente che goda di uno status indipendente, di cui al paragrafo 5 - è considerata "stabile organizzazione" nel primo Stato se dispone nello Stato stesso di poteri che esercita abitualmente e che le

permettono di concludere contratti a nome dell'impresa, salvo il caso in cui l'attività di detta persona sia limitata all'acquisto di merci per l'impresa.

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".

2.3. 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 all' art. 4 , comma 1, lettera a), della legge delega 7 aprile 2003, n. 80 , 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".

2.4. È quindi evidente la relazione di circolarità che, nella definizione e nell'interpretazione della nozione di stabile organizzazione, lega la norma interna di cui all' art. 162 d.P.R. n. 917 del 1986 , 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 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 , comma 1, Cost. (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 dall' art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973 ("nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia") e dall' art. 169 del d.P.R. n. 917 del 1986 (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").

2.5. Sulla base di queste ultime norme, quindi, questa Corte (Cass. 19/01/2009, n. 1138 ; Cass. 15/7/2016, n. 14474) ha non solo affermato il principio generale che le Convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117 Cost., comma 1, nel testo di cui alla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3 , art. 3); ma ha anche specificato che, in materia d'imposte sul reddito, le norme pattizie derivanti da accordi tra gli Stati prevalgono, attese la specialità e la ratio di evitare fenomeni di doppia imposizione, su quelle interne (Cass. 24/11/2016, n. 23984 ; v., di recente, Cass. 14/12/2022, n. 36679).

3. La CTR, sulla premessa fattuale, non specificamente censurata dalla ricorrente, dello status indipendente dell'intermediario A.A., ha correttamente applicato la disciplina convenzionale, rilevando l'assenza di una stabile organizzazione della società portoghese in Italia e dunque la non imponibilità del reddito di impresa prodotto. Peraltro, anche in presenza di una stabile

organizzazione, si perverrebbe alla medesima conclusione in applicazione della disciplina interna di cui all' art. 25 , comma 2 del D.p.r. n. 600/1973 , invocata dalla contribuente, che esenta da ritenute i compensi corrisposti a quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

4. Non coglie nel segno la censura dell'Agenzia delle Entrate, laddove qualifica i compensi percepiti dalla Glencove Lda come redditi relativi alle "professioni indipendenti", invocando l'applicazione dell'art. 14 della Convenzione, che così recita: "1. I redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto Stato. Tuttavia, detti redditi sono imponibili nell'altro Stato contraente nei seguenti casi: a) se il residente dispone abitualmente, nell'altro Stato contraente, di una base fissa per l'esercizio delle sue attività; in tal caso è imponibile nell'altro Stato contraente soltanto la frazione dei redditi attribuibile a detta base fissa; o b) se la sua permanenza nell'altro Stato contraente si protrae per un periodo o periodi di durata complessiva eguale o superiore a 183 giorni nel corso dell'anno solare. (...)".

4.1. Sviluppando tale tesi, l'Amministrazione pare ipotizzare che Glencove Lda abbia operato non come impresa, bensì, come professionista indipendente non residente, che esercitava la propria attività mediante una base fissa sita in Italia, da identificarsi nella persona del sig. A.A..

4.2. Peraltro, il concetto di "base fissa per l'esercizio delle attività", contenuto nell'indicato art. 14, va inteso come del tutto equiparabile a quello di stabile organizzazione, sancito dall'art. 5 della stessa Convenzione secondo quanto indicato nel commentario OCSE, tanto che in linea generale l'art. 14 stesso è stato rimosso dal commentario OCSE proprio per tale ragione, sebbene l'Italia abbia espresso sul punto una riserva, ed in ogni caso per la definizione il Commentario OCSE rimanda all'art. 7 e da qui all'art. 5 (Cass., 5 febbraio 2024, n. 3303).

4.3. Pertanto, una volta esclusa - e non contestata - la sussistenza dei presupposti per il riconoscimento di una stabile organizzazione al fine dell'addebito, ancora ribadita dall'Agenzia laddove afferma (ricorso, pag. 14) che "risulta incontrovertibile che l'attività di intermediazione era prestata con status indipendente in Italia dal Signor A.A. per conto della società portoghese a favore della società italiana Italbrokers", la CTR della Liguria ha correttamente ritenuto, in applicazione dell'art. 7 della Convenzione, la non tassabilità in Italia dei redditi di tale impresa, in quanto non residente).

5. Ha peraltro trovato sviluppo nelle argomentazioni del pubblico ministero ostese nella memoria ex art. 378 cod. proc. civ. l'ipotesi che l'Agenzia delle Entrate avesse inteso adombrare una natura elusiva dell'operazione, che il procuratore generale ravvisa nella interposizione della società portoghese nel rapporto tra l'agente e la società assicuratrice Ital Brokers Spa

5.1. A tale riguardo, si rammenta che è principio consolidato che l'applicazione del divieto dell'abuso del diritto non sia preclusa in sede processuale, essendone persino ammesso il rilievo officioso per la prima volta da parte del giudice di legittimità (Cass. Sez. U, n. 30055 del 23/12/2008 ; da ultimo v. Cass. N. 33793 del 16/11/2022).

5.2. Nella specie, peraltro, il tema dell'abuso non è ravvisabile nelle difese del patrono erariale, è stato del tutto estraneo al dibattito processuale, ed il suo rilievo officioso risulta precluso dalla necessità di indagini di fatto che dovrebbero, in ipotesi, accertare la natura fittizia della interposizione della società portoghese nel rapporto tra l'agente e la società assicuratrice Ital broker, finalizzata a consentire al residente A.A. di percepire le provvigioni esenti da tassazione e, in seconda battuta, di ravvisare l'obbligo della committente di operare le ritenute. Tutte circostanze di fatto che, seppure non certo inverosimili, non trovano aggancio dei fatti accertati in causa.

5.3. Il rilievo è dirimente. Va infatti osservato che, in tema di contenzioso tributario, laddove si prospetti una questione (anche di diritto) che sia rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio, la relativa eccezione non può essere sollevata per la prima volta innanzi al giudice di legittimità, allorché il suo esame implichi un accertamento in fatto, rimesso al giudice di merito (v. in generale Cass. n. 7410/2011 , e Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 17363 del 19/08/2020), così come l'esame di documenti, di regola precluso alla Corte di cassazione (vedi in generale 7410/2011 e 17363/2020).

5.4. Sotto tale profilo, dunque, la tesi del procuratore generale introduce una impropria censura del merito della decisione, in quanto tende, implicitamente, a far valere una differente interpretazione del quadro indiziario, sulla base di una diversa valorizzazione di alcuni elementi rispetto ad altri, il che esula dai poteri del giudice di legittimità.

5.5. Quanto ai confini del controllo del giudice di legittimità sull'apparato decisorio, si rammenta che è prevalente nella giurisprudenza di legittimità l'orientamento che ne ammette la censurabilità solo nella misura in cui risulti ciò dal testo della decisione gravata dal ricorso, posto che una diversa revisione, in realtà, non sarebbe altro che un giudizio di fatto e si risolverebbe sostanzialmente in una sua nuova formulazione, contrariamente alla funzione assegnata dall'ordinamento al giudice di legittimità. Ne consegue che risulta del tutto estranea all'ambito del giudizio di legittimità ogni possibilità per la Corte di cassazione di procedere ad un nuovo giudizio di merito attraverso l'autonoma, propria valutazione delle risultanze degli atti di causa (Cass. n. 3161/2002).

5.6. Diversamente opinando la stessa Corte inevitabilmente compirebbe un non consentito giudizio di merito, se - confrontando la sentenza con le risultanze istruttorie - prendesse in considerazione fatti probatori diversi o ulteriori rispetto a quelli assunti dal giudice di appello a fondamento della sua decisione. (Cass. n. 4766/2006).

5.7. Né a ciò soccorre l'eventuale autosufficienza poiché "il divieto di accesso agli atti istruttori è la conseguenza di un limite all'ambito di cognizione della Corte di cassazione" e, dunque, "non ha una funzione solo logistica, che possa essere soddisfatta mediante la trascrizione" (nella specie neppure operata dalla ricorrente), così eludendo l'esclusiva devoluzione al giudice di merito della selezione delle prove (Cfr. Cass. n. 961/2015 in motivazione).

6. Il motivo è pertanto infondato.

7. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna della ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

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

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 7.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza