CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 22-7-2011 N° 16106

Imposte dirette – stabile organizzazione di società non residente – assunzione della forma di società di capitali - rettificabilità

R.G. 13.058/10

16106 11

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

Imposte dirette - soggetto residente - reddito d'impr stabile organizzazione dota personalità giuridica.

R.G.N. 13.058

Cron. 16106

Rep.

Ud. 5.5.2011

Composta dai Sigg.ri Magistrati:

dott. Michele	D'ALONZO	presidente
dott. Antonio	MERONE	consigliere
dott. Aurelio	CAPPABIANCA	consigliere rel.
dott. Raffaele	BOTTA	consigliere
dott. Giuseppe	CARACCIOLO	consigliere

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliato in Roma, via , rappresentata e difesa dagli avv.ti e ;

- controricorrnete -

per la cassazione della sentenza della Commissione

tributaria regionale del Veneto, sez. XXXIII, n. 16 dell'11 febbraio 2010.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 5.5.2011 dal consigliere relatore dott. Aurelio Cappabianca;

udito, per l'Agenzia ricorrente, l'avvocato dello Stato ;

udito, per la società controricorrente, l'avv. ;

udito il P.M., in persona del sostituto procuratore generale dott. Raffaele Ceniccola, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

La società contribuente propose ricorso avverso avviso di accertamento irpeg ed 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 del reddito, di somme versate dalla società, a titolo di *royalties* (per la concessione di licenze per l'utilizzazione di brevetti), ad alcune società estere (tedesche ed austriache), tutte controllate dalla *holding* tedesca , con sede in , la quale, in forza del possesso

della totalità delle relative quote, controllava anche, interamente, s.r.l..

Sul presupposto che gli elementi raccolti facevano ritenere che s.r.l. - ancorché autonoma persona giuridica - fungeva da stabile organizzazione italiana del gruppo tedesco , a fondamento dell'accertamento, l'Agenzia assumeva 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 perché - in forza dell'art. 12, paragrafi 5 e 4, delle Convenzioni contro le doppie imposizioni vigenti tra Italia e Germania, e tra Italia e Austria, ratificate con le leggi 459/92 e 762/84 (che 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, piuttosto

che costi deducibili da imponibile, configuravano attività assoggettata ad imposta nello Stato.

La società contribuente contrastava l'accertamento, assumendo, in primo luogo, che - in presenza di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ancorché individuabile in soggetto giuridico - le violazioni tributarie eventualmente commesse vanno contestate esclusivamente al soggetto residente all'estero. Negava, inoltre, che, alla luce degli elementi evidenziati dall'Agenzia, la si potesse qualificare "stabile organizzazione" della società estera.

L'adita commissione tributaria respinse il ricorso, affermando che, alla luce della giurisprudenza di questa Corte e del Commentario del Modello Ocse, gli elementi acquisiti inducevano a considerare s.r.l. quale stabile organizzazione del Gruppo , 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 organizzazione) 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

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.

Avverso la decisione di appello, l'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione in due motivi.

La società contribuente ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

I) Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia - deducendo "*violazione e falsa applicazione degli artt. 20, c. 1 lett. e, 87, c. 1 lett. a e d, 112 e 113, commi 1 e 2, d.p.r. 22.12.1986 n. 917 (nel testo vigente anteriormente all'1.1.2004); 1, 4, c. 2, e 14, c.. 4, d.p.r. 29.9.73 n. 600*" - censura la decisione impugnata per non aver considerato che, allorché un soggetto non residente produca redditi di impresa nel

territorio dello Stato, quivi avvalendosi di una stabile organizzazione consistente in una società commerciale residente dotata di personalità giuridica che abbia presentato autonoma dichiarazione dei redditi, legittimamente l'accertamento di maggior imponibile viene effettuato attraverso la rettifica di tale dichiarazione e, quindi (salvo i casi di simulazione della società o di interposizione fittizia), a carico della società o persona giuridica residente, qualificata come stabile organizzazione del soggetto estero.

Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia - deducendo "violazione e falsa applicazione dell'art. 12 par. 5 della Convenzione tra l'Italia e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, ratificata con l. 24.11.92 n. 459" - censura la decisione impugnata per non aver considerato che la norma evocata, nel prevedere l'assoggettamento a tassazione in Italia dei redditi costituiti da canoni per l'utilizzazione di brevetti di cui sia beneficiario effettivo un soggetto residente in Germania che li abbia percepiti operando in Italia tramite una stabile organizzazione, non consente che tali canoni, per il solo fatto che la stabile organizzazione italiana dopo averli percepiti

dai clienti li debba riversare al soggetto residente in Germania, siano riportati nel conto economico della stabile organizzazione (dotata o meno di autonoma personalità giuridica) come costi deducibili e, così, sottratti a tassazione in Italia.

II) 1.- Il primo motivo di ricorso è fondato nei termini di seguito riportati.

Secondo i giudici di appello, se un soggetto non residente esercita nel territorio dello Stato un'attività di impresa attraverso una stabile organizzazione - nel caso specifico consistente in una società di capitali residente (e, quindi, dotata di autonoma soggettività) - la pretesa impositiva, per i redditi prodotti nel territorio dello Stato tramite quella stabile organizzazione, può essere esclusivamente esercitata nei diretti confronti del soggetto non residente.

L'assunto non è condivisibile.

2.- Con riferimento a controversie in materia di iva (ed al quadro legislativo precedente all'emanazione del d.lgs. 191/2002 ed alla successiva novella di cui al d.l. 135/2009, convertito in l. 166/2009) questa Corte (con impostazione che resiste alla successiva evoluzione normativa) ha configurato la *stabile organizzazione* nel territorio dello Stato quale

autonomo centro d'imputazione di rapporti tributari riferibili a soggetto non residente, abilitato all'effettuazione degli adempimenti correlativamente prescritti dalla legge e, anche, all'eventuale richiesta di rimborso dell'eccedenza dell'iva detraibile (cfr. Cass. 3889/08, 6799/04), così indubitabilmente riconoscendo alla stabile organizzazione, soggettività fiscale di diritto interno in relazione ai rapporti inerenti al soggetto non residente.

Attesa la sostanziale unitarietà, quanto agli aspetti strutturali, della nozione di *stabile organizzazione* (cfr. Cass. 9166/11, 17206/06, 6799/04), il criterio, seppure elaborato in relazione a controversie in materia di iva, è estendibile al campo delle imposte dirette.

L'impostazione trova, peraltro, riscontro nel sistema normativo proprio di tali imposte.

Invero, tale sistema: stabilisce la soggezione ad irpeg delle società e degli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (v. art. 87, comma 1 lett. d) d.p.r. 917/1986, nel testo anteriore all'1.1.2004, applicabile *ratione temporis*); limita il reddito imponibile di detti enti a quello prodotto nel

territorio dello Stato (v. il successivo art. 112, commi 1 e 2); precisa che, per detti enti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di impresa derivanti da attività esercitate tramite stabili organizzazioni quivi stabilite (v. l'art. 20, comma 1 lett. e, d.p.r. 917/1986); sancisce la separazione contabile della stabile organizzazione (cfr. l'artt. 112, comma 1, d.p.r. 917/1986 e l'art. 14, comma 4, d.p.r. 600/1973), così identificandone la consistenza quale entità, rilevante a fini tributari interni per la determinazione del reddito d'impresa prodotto in Italia da soggetto non residente, costituendola in "massa separata" al fine di garantire, da un lato, che nessuna parte di esso sfugga all'imposizione nazionale e, dall'altro, che da questa non sia colpito anche reddito privo di collegamento con il territorio dello Stato.

Il descritto quadro normativo va, peraltro, valutato alla luce del combinato disposto dall'art. 1, comma 1, d.p.r. 600/1973 (dal quale si ricava che la soggettività di diritto tributario deriva dall'assoggettamento stesso all'imposta) e del successivo art. 4 (che - prescritto, al primo comma, che "la dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ... deve indicare i

dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente e di almeno un rappresentante ... nonché per l'effettuazione dei controlli" - precisa, al secondo, che le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato devono "*indicare l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio stesso, in quanto vi sia, e in ogni caso le generalità e l'indirizzo in Italia di un rappresentante per i rapporti tributari*"). Previsione normativa che - nel rivelare come l'applicazione dell'imposta sul reddito di impresa prodotto da una società non residente attraverso una stabile organizzazione nel territorio dello Stato debba avvenire, a carico della società non residente, attraverso un rapporto che intercorra tra l'amministrazione finanziaria e la sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ben identificata da un bilancio e da un indirizzo e specificamente rappresentata - offre specifica rispondenza alla definizione giurisprudenziale della *stabile organizzazione* nel territorio dello Stato, quale autonomo centro d'imputazione di rapporti tributari riferibili a soggetto non residente, abilitato all'effettuazione degli adempimenti correlativamente prescritti dalla legge e dotato di legittimazione sostanziale in merito ai rapporti

tributari inerenti al soggetto non residente, già enucleata con riferimento alla disciplina iva.

L'impostazione è del resto coerente con la fondamentale esigenza - valida tanto nel campo dell'imposizione iva quanto in quella delle imposte dirette - a che i redditi prodotti dai soggetti non residenti ed imponibili nello Stato siano, in questo, agevolmente identificabili e controllabili.

3.- La nozione di stabile organizzazione non è, d'altro canto, incompatibile con la personalità giuridica di cui la stessa sia eventualmente fornita e non è, dunque, possibile dubitare dell'attribuibilità ad una società del ruolo, palese od occulto, di stabile organizzazione materiale di soggetto non residente, soltanto in ragione della sua personalità giuridica

L'autonoma piena soggettività giuridica non interferisce, invero,con l'imputazione, quale massa separata, dei rapporti fiscali riferibili a soggetto non residente, restando i due profili evidentemente autonomi e distinti, seppur in capo alla medesima entità (cfr. Cass. 9166/11, 3889/08, 17206/06, 6799/04, 7682/02). Difatti - ove la persona giuridica nazionale sia ad un tempo stabile organizzazione di soggetto non residente - nulla osta a che l'Amministrazione finanziaria indirizzi la propria

pretesa impositiva e la propria azione accertatrice, nei suoi diretti confronti, quanto ai redditi da essa prodotti con la propria autonoma attività e, nei confronti della "stabile organizzazione", per i redditi costituiti in "massa separata" riferibile a soggetto non residente; con la peculiarità che, per tali ultimi. l'applicazione dell'imposta avverrà secondo le regole proprie dell'imposta sul reddito dei soggetti non residenti.

4.- Alla luce degli esposti rilievi, può, dunque, concludersi che - diversamente da quanto opinato dal giudice *a quo* - l'accertamento condotto dall'Agenzia sul reddito d'impresa, prodotta nel territorio dello Stato da società non residente tramite stabile organizzazione, deve essere svolta nei confronti di quest'ultima e non nei diretti confronti della società non residente. E d'altro canto, nell'ipotesi (quale 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 in tal caso, per le precipue caratteristiche del sistema legale descritto in precedenza, l'accertamento non può che risolversi nella rettifica della dichiarazione di detto soggetto (ancorché per la parte afferente al reddito

del soggetto non residente di cui costituisce stabile organizzazione).

III) - Alla stregua della considerazioni che precedono s'impone l'accoglimento del primo motivo di ricorso dell'Agenzia.

Il secondo motivo (con il quale l'Agenzia censura la pronunzia impugnata per aver ritenuto costo deducibile dalla stabile organizzazione reddito imponibile della società non residente, così sottraendo quest'ultimo alla prescritta tassazione in Italia) resta assorbito posto che la relativa decisione presuppone la risoluzione della questione (relativa all'effettiva ricorrenza in capo a s.r.l. della qualità di stabile organizzazione dell'omonima *holding* tedesca) non esaminata dal giudice di appello, perché assorbita nella relativa decisione.

La sentenza impugnata va, dunque, cassata, con rinvio della causa, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio VENETO.

P. Q. M.

la Corte: accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per la regolamentazione delle

spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio VENETO.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 5 maggio 2011.

Il consigliere est.

Il presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 22 LUG 2011

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona