M

22312-21

Oggetto: Iva- Stabile organizzazione- Giudicato esterno.

CROM. 22312

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE V CIVILE

composta dai signori magistrati:

Biagio Virgilio **presidente**

Enrico Manzon **consigliere**

Angelina-Maria Perrino **consigliere relatore**

Giancarlo Triscari **consigliere**

Maria Giulia Putaturo Donati Viscido Di Nocera

consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorsi iscritto al n. 27857 del ruolo generale dell'anno 2012, proposto

122/2021

da

(omissis) , in persona del legale rappresentante *pro tempore,* rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'avv. (omissis) , col quale elettivamente si domicilia in (omissis) presso lo studio (omissis)

- ricorrente-

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore,* rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli

uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, depositata in data 17 aprile 2012, n. 38/19/12;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27 maggio 2021 dal consigliere Angelina-Maria Perrino;

lette le considerazioni espresse a norma dell'art. 23, comma 8-*bis*, del d.l. n. 137/20, come convertito, dal sostituto procuratore generale Roberto Mucci, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatti di causa

Emerge dalla sentenza impugnata che l'Agenzia delle entrate recuperò a tassazione ai fini iva, per gli anni 2002 e 2003, maggiore materia imponibile in relazione alle *royalties* in conto licenze dovute al gruppo (omissis) con sede all'estero, del quale ritenne che la (omissis) fosse la stabile organizzazione in (omissis). E giustappunto in base a questa configurazione della (omissis) l'Agenzia negò che fosse detraibile l'iva assolta in relazione alle fatture per *royalties* emesse dalle consociate estere del (omissis) (omissis). La contribuente impugnò il relativo avviso di accertamento, senza successo in primo grado per i profili d'interesse.

La Commissione tributaria regionale del Veneto ha rigettato l'appello della società, sostenendo che l'appellante neanche in sede di appello avesse dimostrato la propria autonomia dal gruppo (omissis). Contro questa sentenza propone ricorso la (omissis) per ottenerne la cassazione, che affida a sei motivi e illustra con memoria, cui l'Agenzia replica con controricorso.

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

Ragioni della decisione

1.- Si legge nella sentenza impugnata che il processo verbale di constatazione che ha originato l'avviso di accertamento di cui si discute richiama precedente processo verbale di constatazione, dal quale erano scaturiti due avvisi di accertamento, coi quali era stata recuperata materia imponibile ai fini dell'iva e delle imposte dirette per l'anno d'imposta 1999/2000.

Dall'impugnazione di questi avvisi, si prosegue in sentenza, ha preso le mosse un contenzioso definito, in sede di appello, dalla sentenza della medesima Commissione tributaria regionale n. 17 del 30 marzo 2006, che aveva rigettato l'appello della società, confermando la legittimità dell'operato dell'Agenzia.

Ebbene, questa decisione ha acquisito la forza del giudicato, in virtù della sentenza n. 16105/11 di questa Corte, che ha rigettato il ricorso allora proposto dalla contribuente.

1.1.- Riferisce questa Corte nella narrativa di quella sentenza che gli accertamenti erano fondati sul presupposto che gli elementi raccolti facevano ritenere che (omissis) -nonostante la sua qualificazione formale come autonoma persona giuridica- costituisse stabile organizzazione italiana del gruppo tedesco (omissis), sicché si doveva inferire l'indeducibilità da parte di detta società, quali costi connessi alla produzione del reddito, delle somme versate a titolo di *royalties* in favore delle società estere del gruppo e l'indetraibilità dell'iva corrispondentemente versata. E ciò in ragione della particolare natura dei rapporti intercorrenti tra il soggetto non residente e la sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

1.2.- Disattendendo la tesi dell'Agenzia secondo cui alla società ricorrente andava riconosciuta natura di stabile organizzazione di soggetto non residente, l'adita Commissione provinciale accolse l'impugnativa della società contribuente avverso i recuperi sopra indicati.

La decisione fu tuttavia, per tale profilo, riformata dalla Commissione regionale, che riaffermò la legittimità dei medesimi recuperi.

2.- In particolare, premesso che sul piano giuridico nulla osta a che anche una società di capitali possa fungere da stabile organizzazione di società estera, i giudici di appello pervennero al convincimento della ravvisabilità in capo alla società contribuente del ruolo di stabile organizzazione di soggetto non residente, attraverso analitica disamina degli elementi di fatto acquisiti in atti, ribadendo che la natura dei rapporti soggetto non residente/stabile organizzazione non consentiva la deduzione e la detrazione dedotte in giudizio.

2.1.- Queste statuizioni, divenute definitive in esito e per l'effetto della definizione del giudizio di legittimità con la citata sentenza n. 16105/11, e riferite, diversamente da quanto argomenta la società nella seconda memoria, alla nozione di stabile organizzazione anche ai fini dell'iva, e non soltanto delle imposte dirette, s'impongono con la forza del giudicato esterno nell'odierno giudizio, proprio perché la *relatio* di cui si dà conto in sentenza –e che non si contesta nel giudizio odierno- tra il secondo processo verbale di constatazione e il primo evidenzia che i presupposti di fatto che ne hanno costituito l'oggetto sono stati i medesimi (ribadisce questo principio, da ultimo, Cass. n. 10457/21).

3.- Non si ravvisano per conseguenza i presupposti per l'applicazione del principio fissato dalla giurisprudenza unionale (specificamente da Corte giust. 16 luglio 2020, causa C-424/19), in base al quale il diritto dell'Unione osta a che, nell'ambito di una controversia relativa all'imposta sul valore aggiunto, un giudice nazionale applichi il principio dell'autorità di cosa giudicata, qualora tale controversia non verta su un periodo d'imposta identico a quello di cui si trattava nella controversia che ha dato luogo alla decisione giurisdizionale munita di tale autorità, né abbia il

medesimo oggetto di quest'ultima, e l'applicazione di tale principio costituisca un ostacolo a che tale giudice prenda in considerazione la normativa dell'Unione in materia di iva.

3.1.- E ciò perché nel caso in questione l'autorità di cosa giudicata è imperniata sulla ricostruzione della situazione di fatto - identica, lo si è già rimarcato, a quella che rileva nel giudizio in esame- compiuta in sede di merito, che ha indotto il giudice di merito a riconoscere la fisionomia della stabile organizzazione, alla quale la società si è limitata a contrapporre, ha rilevato questa Corte, mere petizioni di principio.

3.2.- Inoltre, quel giudicato non è d'ostacolo all'applicazione della normativa unionale in tema di iva, ponendosi, anzi, pienamente in linea con esso, in base alle considerazioni di seguito sviluppate.

3.3.- Ne discende il rigetto del *primo motivo di ricorso*, col quale la contribuente denuncia l'omessa o insufficiente motivazione in ordine agli elementi conoscitivi e documentali prodotti dalla parte per escludere la sussistenza della stabile organizzazione.

4.- Anche il *secondo motivo di ricorso*, col quale si lamenta la nullità della sentenza per omessa pronuncia in ordine all'eccepito difetto di legittimazione passiva sostanziale della (omissis) rispetto alla contestazione d'indetraibilità dell'iva relativa alle fatture per *royalties* e in ordine alla violazione degli artt. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e 17 della sesta direttiva, perché la rettifica ha a oggetto la dichiarazione iva presentata in proprio dalla (omissis) e per l'insussistenza della contestata indetraibilità dell'iva addebitata alla (omissis) dalla presunta stabile organizzazione del gruppo (omissis), è infondato.

4.1.- Non v'è, anzitutto, alcuna omessa pronuncia: si legge difatti in sentenza, giustappunto con riguardo al conto "Licenze", che «*La Commissione Tributaria* Regionale *di Venezia osserva come la parte appellante non abbia prodotto –in sede di appello- elementi tali da*

dimostrare la propria autonomia rispetto al (omissis) (omissis) »; e la pronuncia è di portata tale, da escludere il presupposto di fatto che, invece, assume la ricorrente a fondamento della censura in questione, ossia che la (omissis) (omissis) abbia svolto «*attività sua propria*».

5.- Quanto alla contestata indetraibilità dell'iva oggetto delle fatture per *royalties* emesse dalle consociate estere, vanno applicati i persuasivi principi fissati da Cass. n. 16106/2011. Ed anche in questo caso non v'è spazio per tener conto della richiamata sentenza del giudice dell'Unione, giacché la sentenza n. 16106/11 non rileva come giudicato esterno in questo giudizio.

La sentenza rileva perché in maniera persuasiva questa Corte ha osservato che la stabile organizzazione di una società non residente costituisce un autonomo centro di imputazione dei rapporti tributari riferibili alla casa madre; conseguentemente, è legittimo l'accertamento condotto non nei confronti della casa madre, bensì nei confronti della società italiana, che avviene attraverso la rettifica del reddito d'impresa evidenziato nella dichiarazione di quest'ultima; non rileva, ai fini dell'applicazione di tale principio, il fatto che la stabile organizzazione sia o meno un soggetto dotato di personalità giuridica in Italia (conformi, tra le più recenti, Cass. n. 12240/18; n. 32081/18).

5.1.- E anche con riferimento a controversie in materia di iva (e al quadro legislativo precedente all'emanazione del d. lgs. 19 giugno 2002, n. 191, e alla successiva novella oggetto del d.l. 24 giugno 2009, n. 135, conv. con l. 24 novembre 2009, n. 166 del 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 all'eventuale richiesta di rimborso dell'eccedenza

dell'iva detraibile (cfr. Cass. 3889/08, 6799/04), cosi indubitabilmente riconoscendo alla stabile organizzazione soggettività fiscale di diritto interno in relazione ai rapporti inerenti al soggetto non residente.

La configurazione della (omissis) come stabile organizzazione della società non residente esclude l'alterità tra le due società: di qui la conseguenza che non è configurabile detraibilità dell'iva addebitata in rivalsa, ma obbligo di assolvimento dell'iva in capo alla società non residente, per il tramite della sua stabile organizzazione, in relazione alla concessioni delle licenze per l'utilizzazione di brevetti.

Il motivo va in conseguenza respinto.

6.- La ricostruzione in questione non si pone in contrasto con gli artt. 168 e 176 della direttiva iva, come prospettato col *quinto motivo*, che va esaminato prima del terzo e del quarto, per priorità logica.

La Corte di giustizia ha difatti chiarito che l'art. 193 della direttiva iva dev'essere interpretato nel senso che è debitore dell'iva il soggetto passivo che fornisce una prestazione di servizi quando quest'ultima è fornita a partire da un'organizzazione stabile situata nello Stato membro in cui tale imposta è dovuta (Corte giust. 23 aprile 2015, causa C-111/14, *GST-Sarviz AG Germania,* punti 25 e 27).

6.1.- Molto ampia è d'altronde la nozione di stabile organizzazione ai fini iva assunta dall'art. 11 del regolamento di esecuzione UE n. 282/11, a norma del quale «1. *Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per*

le esigenze proprie di detta organizzazione. 2. Ai fini dell'applicazione degli articoli seguenti la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione» e che, sebbene sia divenuto applicabile solo a decorrere dal 1° luglio 2011, è comunque idoneo a fornire utili chiarimenti proprio del concetto di «stabile organizzazione», in base al considerando 14 (in termini, Corte giust. 3 giugno 2021, causa C-931/19, *Titanium Ltd,* punto 43).

6.2.- Ebbene, alla luce di questa nozione, non rileva che la stabile organizzazione corrisponda a una società di capitali: significativo è sul punto che ancora la giurisprudenza unionale (si veda, in particolare, Corte giust. 7 agosto 2018, causa C-16/17, *TGE*) ha stabilito che gli art. 167 e 168 della direttiva iva e il principio di neutralità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro consideri che una società che ha la propria sede in un altro Stato membro e la succursale che essa possiede nel primo dei detti Stati costituiscono due soggetti passivi distinti sulla base del rilievo che tali soggetti hanno ciascuno un numero di identificazione fiscale.

Quel che conta è se la succursale possa essere considerata autonoma, nel senso che sopporta il rischio economico inerente alla propria attività: laddove, nel caso in esame, il giudice d'appello ha appunto escluso la sussistenza di elementi tali da dimostrare l'autonomia della (omissis) .

7.- Ne derivano il rigetto del quinto motivo e l'assorbimento dei profili sviluppati nella prima memoria concernenti l'applicabilità dell'art. 6, comma 6, del d.lgs. 21 dicembre 1997, n. 471, come modificato dall'art. 1, comma 935, della l. 27 dicembre 2017, n.

205, oggetto d'interpretazione autentica ad opera dell'art. 6, comma 3-*bis,* del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, conv., con modificazioni, con l. 28 giugno 2019, n. 58, che pur sempre postula la configurabilità dell'esercizio del diritto di detrazione.

8.- Inammissibile è il *terzo motivo di ricorso*, che si traduce in una critica delle statuizioni di Cass. n. 16106/11 mediante la richiesta di rimessione alle sezioni unite, e che si rivela sterile alla luce delle considerazioni che precedono.

9.- La forza di giudicato spiegata da Cass. n. 16105/11 determina l'inammissibilità del *quarto motivo di ricorso*, col quale si torna a far leva sulla configurabilità di prestazioni di servizi riguardanti l'attività propria della società, e *dell'ultimo motivo*, col quale si propone per gli stessi motivi già esaminati di sollevare questione pregiudiziale alla Corte di giustizia, che risulta per conseguenza irrilevante in base ai rilievi esposti.

10.- Va, peraltro, cassata la sentenza impugnata in relazione al profilo concernente le sanzioni, sul quale pure si diffonde la prima delle due memorie depositate. E lo fa invocando il *ius superveniens* introdotto dall'art. 15, comma 1, lett. b), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

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).

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 e oggettivi rilevanti e se risulti favorevolmente modificato il

complessivo trattamento sanzionatorio (conf., tra varie, Cass. 14 giugno 2017, n. 14406).

10.1.- Per quest'aspetto va cassata la sentenza, con rinvio per tale profilo, nonché per la regolazione delle spese, alla Commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione.

Per questi motivi

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

Così deciso in Roma, in data 27 maggio 2021.

L'estensore

Il presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 05 AGO. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa Isabella Panacchia

27857/12

RG n. ~~15721/15~~

Angelina-Maria Perrino estensore