



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CIRILLO Ettore - Presidente

Dott. NAPOLITANO Lucio - Consigliere

Dott. CATALDI Michele - Consigliere

Dott. MACAGNO Gian Paolo - Consigliere - Rel.

Dott. CRIVELLI Alberto - Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 31452/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata ex lege in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (Omissis) che la rappresenta e difende

- ricorrente -

contro

(...), elettivamente domiciliata in ROMA (...), presso lo studio dell'avvocato STUDIO LEGALE BI. & BI., rappresentata e difesa dagli avvocati GI. PO. (Omissis), GI. PI. (Omissis)

- controricorrente -

avverso SENTENZA di COMM. TRIB. REG. LOMBARDIA n. 1088/2019 depositata il 11/03/2019.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 06/03/2024 dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

Udito il pubblico ministero nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Giuseppe Locatelli ha chiesto accogliersi il primo e quarto motivo di ricorso, con assorbimento del secondo e terzo motivo.

Data atto che l'Avvocato dello Stato Paolo Gentili ha chiesto accogliersi il ricorso e che l'Avvocata Gi. Po. ne ha chiesto il rigetto.

FATTI DI CAUSA

1. Ad esito di verifica della Guardia di Finanza, con avvisi di accertamento del 4 gennaio 2016 l'Agenzia delle entrate di Milano rettificava le dichiarazioni Ires, Irap e Iva relative all'anno di imposta 2012 della (...) - sede secondaria, con sede legale a Milano, della società statunitense (...), operante a livello mondiale nella fornitura di sistemi di

"networking", ovverosia di collegamento in rete di differenti apparecchiature e sistemi informatici, sia per le imprese sia per i privati.

2. La sede secondaria - in atti indicata anche con il termine anglofono di "branch" - era stata costituita nel 2001 al fine di svolgere in Italia, per conto della casa madre, servizi promozionali, di marketing e di supporto alle vendite concluse direttamente da altre società del Gruppo nei confronti di un ridotto numero di distributori presenti nel territorio italiano, la cui clientela finale era costituita per lo più da venditori al dettaglio dei medesimi prodotti tecnologici.

3. Le vendite dei prodotti ai distributori venivano a questi ultimi fatturate direttamente dalla casa madre tramite il rappresentante fiscale Iva europeo, una consociata olandese della medesima società statunitense.

4. I relativi ricavi non venivano quindi assoggettati in Italia a tassazione ai fini Ires e Irap, in quanto imputati a soggetto non residente e non prodotti tramite stabile organizzazione in Italia, né ad Iva, in quanto relativi a cessioni intracomunitarie dall'Olanda all'Italia (con applicazione del "reverse charge" ai sensi del d.l. n. 331/93).

5. I servizi di supporto venivano invece compensati come disciplinato in due contratti di servizio: l'uno, denominato "Agreement for assistance in sale promotion, product information and other service", concluso con effetti dal 10.04.2001, che prevedeva un compenso determinato nella misura del 7,5% dei costi operativi sostenuti nell'esercizio di riferimento; l'altro, denominato "Sales representative agreement", concluso con effetti dal 19.05.2006, che prevedeva un compenso pari ai costi sostenuti più l'1,2% dei ricavi netti sulle vendite verso i clienti sul territorio italiano per gli ordini sollecitati e/o le vendite agevolate dall'attività svolta dalla "branch", compensi tutti regolarmente dichiarati e assoggettati a tassazione in Italia.

6. In esito alla verifica effettuata, i militari contestavano che la sede secondaria italiana avesse operato al di là dei limiti formali dei contratti di prestazione di servizi alla attività promozionale e di assistenza alla clientela, rilevando come essa concordasse con i distributori italiani elementi essenziali e decisivi dei contratti con la casa madre, quali, in particolare, gli sconti ("rebates") riconosciuti loro al raggiungimento di determinati volumi di vendite al dettaglio.

7. Ne derivava, secondo la ricostruzione dei verificatori e fatta propria dall'Ufficio, che la sede secondaria non si sarebbe limitata alla attività promozionale e di assistenza alla clientela, ma avrebbe operato con autonomo potere negoziale, e quindi, identificata come "stabile organizzazione" in Italia della società statunitense, ad essa dovessero imputarsi i ricavi generati dalla vendita in Italia dei prodotti della casa madre, da sottoporre a tassazione ai fini Ires e Irap; ai fini Iva, inoltre, ciò comportava che le cessioni ai distributori italiani, provenendo dalla stabile organizzazione italiana, dovevano essere considerate cessioni interne, da assoggettare a tassazione ordinaria, e non cessioni intracomunitarie non soggette ad imposta ex art. 41 d.l. 331/93.

8. La società proponeva ricorso, eccependo l'intervenuta decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo per illegittimo raddoppio dei termini, il difetto di motivazione degli atti impugnati, l'illegittima applicazione delle disposizioni sulla stabile organizzazione, l'illegittima applicazione della disciplina dell'IVA con riguardo alla territorialità dell'imposta, l'illegittima irrogazione delle sanzioni.

8.1. La CTP di Milano accoglieva il ricorso della contribuente.

9. Su appello dell'Agenzia, la CRT della Lombardia, con la sentenza in epigrafe rigettava il gravame, escludendo la natura di stabile organizzazione della (...). sede secondaria.

10. Avverso la predetta sentenza ricorre l'Agenzia delle entrate, con quattro motivi.

Resiste la società contribuente con controricorso.

Il Pubblico ministero ha depositato requisitoria ex art. 378 cod. proc. civ. chiedendo accogliersi il primo e quarto motivo del ricorso, assorbiti il secondo e il terzo.

In prossimità dell'udienza, la società contribuente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso principale, l'Agenzia delle entrate lamenta, in relazione all'art. 360 n. 4 cod. proc. civ., la "Violazione e falsa applicazione dell'art. 36 c. 2 n. 4 D.Lgs. 31.12.1996 n. 546 (omissione totale di motivazione)".

2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360 n. 4 cod. proc. civ., la "Violazione e falsa applicazione dell'art. 36 c. 2 n. 4 D.Lgs. 31.12.1992 n. 546".

3. Con il terzo motivo lamenta, in relazione all'art. 360 n. 3 cod. proc. civ., la "Violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 c.c.; 162 dpr 22.12.1986 n. 917; 5 c. 4 l. 11.12.85 n. 763".

4. Con il quarto motivo deduce, in relazione all'art. 360 n. 3, cod. proc. civ., la "Violazione e falsa applicazione degli artt. 7 c. 1 lett. d) dpr 26.10.1972 n. 633; 44 e 45 Direttiva 2006/112/CE; 10 e 11 regolamento di esecuzione (CE) 282/2010"

5. È opportuno anteporre all'esame dei motivi di ricorso la ricognizione della disciplina normativa applicabile.

5.1. La stabile organizzazione, istituto di origine convenzionale, ha ricevuto una disciplina compiuta nell'ordinamento interno a seguito delle modifiche apportate dal dl.gs. 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), nelle parti che qui rilevano, prevede, al primo comma che "l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato" e al quarto comma precisa che: " 4. Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se: (...) e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario".

5.2. Specularmente, la Convenzione tra Italia e Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni del 25/08/1999, all'art. 5 comma 1, recita che: "1. Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività", precisando al terzo comma che "Non si considera che vi sia una "stabile organizzazione" se: (...) (e) una sede fissa di affari è utilizzata, per l'impresa, ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario".

5.3. 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".

5.4. 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").

5.5. Sulla base delle norme da ultimo citate, 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).

6. I primi due motivi, da esaminarsi congiuntamente stante la stretta connessione e l'affinità delle critiche sollevate, sono inammissibili.

7. Con la prima doglianza l'Amministrazione lamenta che, nel capo in cui ha affrontato il merito della vertenza, escludendo che la sede secondaria della (...) potesse configurare una "stabile organizzazione" nella accezione ora evocata, la sentenza della CTR risulti viziata da motivazione apparente.

8. Con il secondo strumento di impugnazione viene mossa analogo censura, rilevandosi l'assenza di motivazione con riguardo alla statuizione con la quale è stata ritenuta non corretta la metodologia applicata da parte dell'Agenzia per la determinazione dei ricavi sottratti a tassazione.

8.1. Sostiene la ricorrente che le argomentazioni espresse dalla CTR consistono esclusivamente di proposizioni conclusive, esponendo non razionali motivazioni, ma mere conclusioni tratte da premesse che rimangono del tutto assenti dalla sentenza impugnata.

Lamenta pertanto che la pronuncia sia viziata da motivazione apparente, in quanto non consentirebbe alcun controllo della congruità logico-giuridica delle conclusioni così raggiunte dal giudice di secondo grado, e ciò anche in considerazione del fatto che il giudice di primo grado non aveva affrontato il merito, risolvendo la controversia sulla base di una questione pregiudiziale.

9. Va rammentato che "La riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione." (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. 1, 03/03/2022 n. 7090).

9.1. Ancora, secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, ai fini della sufficienza della motivazione della sentenza, il giudice non può, quando esamina i fatti di prova, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perché questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa (cfr. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 123b del 23/01/2006; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15964 del 29/07/2016; Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 32980 del 20/12/2018, richiamate da Cass. n. 26387 del 12/09/2023).

10. Con specifico riguardo alla questione della selezione dei dati offerti o comunque disponibili è ormai consolidato in giurisprudenza il principio che il giudice di merito sia libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove o risultanze di prove che ritenga più attendibili ed idonee alla formazione dello stesso (Cass. n. 3601/2006).

Inoltre, l'osservanza degli artt. 115 e 116 c.p.c., non richiede che il giudice di merito dia conto dell'esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettate dalle parti. È, infatti, necessario e sufficiente che egli esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, offrendo una motivazione logica ed adeguata, evidenziando le prove ritenute idonee a confortarla. Invece, devono reputarsi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo seguito. (Cass. n. 520/2005).

In altre parole, il giudice di merito non ha l'obbligo di soffermarsi a dare conto di ogni singolo elemento indiziario o probatorio acquisito in atti, potendo egli invece limitarsi a porre in luce quelli che, in base al giudizio effettuato, risultano gli elementi essenziali ai fini del decidere, purché tale valutazione risulti logicamente coerente.

10.1. 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).

10.2. 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).

10.3. 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).

11. Il giudice d'appello, in aderenza ai principi e criteri ora esposti, nell'esaminare i fatti di prova non si è dunque limitato ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione (contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale), ma ha anche chiaramente manifestato il processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio (contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa).

11.1. Dalla lettura della motivazione della sentenza impugnata emerge l'iter logico seguito dalla CTR che, lungi dal manifestare una mera adesione acritica alle difese della contribuente, e indipendentemente dalla condivisibilità della conclusioni tratte, si è confrontata le argomentazioni delle parti e con le relative allegazioni probatorie ivi richiamate e, dopo aver puntualmente richiamato la disciplina nazionale e convenzionale, ha affermato che "Occorre osservare che l'Ufficio non ha fornito alcuna prova dell'esistenza di una sede fissa di affari, come definita ai sensi della Convenzione sopra ricordata, che faccia ritenere sussistente una stabile organizzazione della (...) in Italia. Difatti dalle dichiarazioni dei distributori (...), (...) Srl, (...) Srl, rese alla Gdf, si evince chiaramente che i distributori ricevevano i listini telefonicamente o via email da tale Ro.Di.Di. channel account manager della ricorrente, e ricevevano indicazioni sulla scontistica applicabile, sempre telefonicamente o via email, da tale Na.La. southern europe managing director della ricorrente, veicolando gli ordini dei propri clienti al vendor (casa madre) attraverso i predetti soggetti, ordini che non venivano evasi dalla (...) (...), ma dalla società irlandese del gruppo (...) o direttamente dalla (...) attraverso il rappresentante fiscale olandese, che fatturavano le operazioni".

11.2. Come necessaria conseguenza della esclusione della sussistenza di una stabile organizzazione, la CTR ha quindi escluso la correttezza della metodologia di ricostruzione dei ricavi adottata dall'Ufficio, osservando: "Da quanto sopra appare del tutto evidente che non sussistono in capo alla ricorrente i requisiti della stabile organizzazione ai sensi della ricordata Convenzione contro le doppie imposizioni, circostanza confermata dalle dichiarazioni rese alla GdF da Na.La. che ha chiarito che era la casa madre a fissare i prezzi, e ad avallare operazioni promozionali cui erano collegate le eventuali condizioni di sconto, nonché il fatto che la sede secondaria era strutturata su due aree la CBU che seguiva gli aspetti tecnici per fornire idoneo supporto ai commerciali, e la RBU che si interessava della commercializzazione verso i clienti retail, e che in ogni caso il rapporto diretto era esclusivamente con i distributori sopra menzionati i quali concludevano, come dagli stessi evidenziato, i contratti di vendita con i clienti."

12. Con il terzo motivo di ricorso principale si contesta, in concreto, la violazione da parte dei giudici di appello, dei principi in materia di valutazione della prova.

Il motivo è inammissibile.

12.1. A tale riguardo, osserva il Collegio che: a) sotto un primo profilo, la valutazione delle prove raccolte, anche se si tratta di presunzioni, costituisce un'attività riservata in via esclusiva all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito, le cui conclusioni in ordine alla ricostruzione della vicenda fattuale non sono sindacabili in cassazione, sicché rimane estranea al vizio previsto dall'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ. qualsiasi censura volta a criticare il "convincimento" che il giudice si è formato, a norma dell'art. 116, commi 1 e 2, cod. proc. civ., in esito all'esame del materiale istruttorio mediante la valutazione della maggiore o minore attendibilità delle fonti di prova, atteso che la deduzione del vizio di cui all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ. non consente di censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali, contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendo alla stessa una diversa interpretazione al fine di ottenere la revisione da parte del giudice di legittimità degli accertamenti di fatto compiuti dal giudice di merito (Cass., Sez. 2, 19.7.2021, n. 20553, Rv. 661734-01); b) per altro verso, in tema di prova presuntiva, il giudice è tenuto, ai sensi dell'art. 2729 cod. civ., ad ammettere solo presunzioni "gravi, precise e concordanti", laddove il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza", richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia - di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d.

convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi. Sicché, la denuncia, in cassazione, di violazione o falsa applicazione del citato art. 2729 cod. civ., ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., può prospettarsi quando il giudice di merito affermi - e non è il caso di specie - che il ragionamento presuntivo può basarsi su presunzioni non gravi, precise e concordanti ovvero - e non si tratta, ancora, del caso di specie - fonda la presunzione su un fatto storico privo di gravità o precisione o concordanza ai fini dell'inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota e non anche quando la critica - come invece avvenuto nella specie - si concreti nella diversa ricostruzione delle circostanze fattuali o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica diversa da quella ritenuta applicata dal giudice di merito o senza spiegare i motivi della violazione dei paradigmi della norma (Cass., Sez. 2, 21.3.2022, n. 9054, Rv. 664316-01); c) non ultimo, infine (e con specifico riferimento alle contestazioni dell'Amministrazione ricorrente), il giudice di merito è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove o risultanze di prova che ritenga più attendibili e idonee alla formazione dello stesso, né gli è richiesto di dar conto, nella motivazione, dell'esame di tutte le allegazioni e prospettazioni delle parti e di tutte le prove acquisite al processo, essendo sufficiente che egli esponga - in maniera concisa ma logicamente adeguata - gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione e le prove ritenute idonee a confortarla, dovendo reputarsi implicitamente disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo svolto (Cass., Sez. 5, 29.12.2020, n. 29730, Rv. 660157-01).

12.2. Nel caso in esame dalla lettura del motivo di ricorso nessuna di tali censure viene mosse al Giudice di appello del quale si contesta, esclusivamente e nella sostanza, la valutazione delle risultanze delle prove offerte, con censure di natura meritale, non ammissibili in questa sede di legittimità.

13. Il quarto motivo è inammissibile, in quanto, pur proposto il relazione al profilo della violazione di legge, in concreto lamenta l'erroneità della ricostruzione in fatto operata dalla CTR, con riferimento alla "localizzazione delle operazioni imponibili ai fini IVA che, in mancanza di una stabile organizzazione in Italia per quanto sopra detto, deve essere determinata con riferimento al luogo, diverso dall'Italia, nel quale vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa ai sensi dell'art. 10 del Reg. (UE) n. 282/2011 in materia di applicazione del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto."

13.1. La Commissione regionale ha ricostruito puntualmente l'architettura del gruppo, con riguardo alla centralità esterna all'Italia del potere decisionale, escludendo inoltre, sulla base degli elementi istruttori di cui ha dato compiutamente conto, l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini Iva sul territorio nazionale.

Va richiamata, a tale ultimo riguardo, la giurisprudenza unionale in particolare laddove ha affermato che "l'articolo 44 della direttiva IVA e l'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011 devono essere interpretati nel senso che una società avente la propria sede legale in uno Stato membro non dispone di una stabile organizzazione in un altro Stato membro per il motivo che tale società vi detiene una società figlia che mette a sua disposizione mezzi umani e tecnici in forza di contratti con i quali essa le fornisce, in via esclusiva, servizi di marketing, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza che sono in grado di avere un'influenza diretta sul volume delle sue vendite" (CGUE sentenza C-333/20 del 7 aprile 2022, Berlin Chemie A. Menarini). Analogamente, la Corte di Giustizia UE ha da ultimo affermato che "un soggetto passivo destinatario di servizi, la cui sede d'attività economica è fissata fuori dell'Unione europea, non dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è stabilito il prestatore dei servizi di cui trattasi, giuridicamente distinto da tale destinatario, quando quest'ultimo non vi dispone di una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici che possa costituire tale stabile organizzazione, e ciò anche qualora il soggetto prestatore dei servizi realizzi a vantaggio di detto soggetto destinatario, in esecuzione di un impegno contrattuale esclusivo, prestazioni di lavoro per conto terzi nonché una serie di prestazioni accessorie o supplementari, che concorrono all'attività economica del soggetto passivo destinatario in tale Stato membro" (CGUE sentenza C-232-2022 del 29 giugno 2023, Cabot Plastics Belgium SA).

13.2. La ricorrente si duole, in realtà, dell'omesso esame di elementi istruttori che, a suo dire, avrebbero dovuto portare ad ammettere l'esistenza di una "stabile organizzazione", in particolare ai fini della territorialità delle operazioni rilevanti ai fini dell'Iva, come richiesto dall'art. 7, lett. d) del DPR n. 633/1972, laddove la CTR ha escluso, valorizzando gli elementi di cui si è già dato conto, l'effettuazione da parte della sede secondaria italiana della (...), di attività che esorbitassero dalla mera promozione e assistenza alle vendite ed alla clientela.

13.3. Tuttavia, come chiarito da questa Corte, ciò non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, censurabile ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie. Il fatto storico, infatti, non può identificarsi con il difettoso esame delle risultanze processuali.

13.4. Nella specie, la doglianza sarebbe comunque inammissibile, operando il limite della c.d. "doppia conforme" di cui all'art. 348-ter, comma 5, cod. proc. civ., introdotto dall'articolo 54, comma 1, lett. a), del d.l. 22 giugno 2012,

n. 83, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n. 134, espressamente exceptio dalla controricorrente e applicabile ratione temporis nel presente giudizio, atteso che l'appello avverso la sentenza di primo grado risulta depositato in data 8/05/2017, non avendo la ricorrente dimostrato che le ragioni di fatto, poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di appello, erano fra loro diverse (ex multis, Cass. n. 266860 del 18/12/2014; Cass. n. 11439 dell'11/05/2018).

14. In conclusione, il ricorso va dichiarato inammissibile, con 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 dichiara inammissibile il ricorso.

Condanna la ricorrente Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 20.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 06 marzo 2024.

Depositato in Cancelleria il 18 marzo 2024.

 **AVVOCATO**  
**Bertaggia**



[www.avvocatobertaggia.org](http://www.avvocatobertaggia.org)

+39 0532 240071

Via Aldighieri, 10

44121 – Ferrara - Italy