

Civile Ord. Sez. 5 Num. 19862 Anno 2022

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: NAPOLITANO ANGELO

Data pubblicazione: 20/06/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ETTORE CIRILLO	Presidente
ROBERTA CRUCITTI	Consigliere
ANDREINA GIUDICEPIETRO	Consigliere
VALENTINO LENOCI	Consigliere
ANGELO NAPOLITANO	Consigliere rel.

Oggetto

IRES AVVISO DI
ACCERTAMENTO
PAGAMENTO

R.G. N. 18043/2015

CC – 20/04/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18043/2015 R.G. proposto da:

SOCIÉTÉ GÉNÉRALE DE SUCRERIES EN LIQUIDATION S.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, in virtù di procura speciale allegata al ricorso, dall'Avv. Francesco d'Ayala Valva, presso il cui studio è elettivamente domiciliata in Roma al viale Parioli n. 43;

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è elettivamente domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12;

– controricorrente –



Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. VENETO, sede di Venezia, n. 184/19/15, depositata il 13/1/2015, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta dal consigliere dott. Angelo Napolitano nella camera di consiglio del 20 aprile 2022, tenutasi mediante collegamento da remoto;

Rilevato che:

Con avviso di accertamento n. 83803A401044, notificato alla Société Générale de Sucreries en liquidation S.A. presso la sede legale in Belgio (d'ora in poi anche "*la società*" o "*la contribuente*"), l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Padova, recuperò a tassazione l'importo di euro 95.565 a titolo di imposta Ires per "*redditi d'impresa*", conseguiti dalla società in territorio italiano ai sensi dell'art. 86 Tuir a titolo di "*plusvalenza patrimoniale*"; conseguenti euro 12.436 a titolo di Irap oltre a sanzioni per 131.833,20, specificando che "*ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. n. 446/1997 l'imposta risulta dovuta per la Regione Piemonte, in quanto la plusvalenza tassata si è generata in tale Regione*" (pag. 4 dell'accertamento).

La società, non residente in Italia, omise di presentare la dichiarazione dei redditi mod. Unico Persone Giuridiche 2005 per l'anno d'imposta 2004.

Essa, con atto notarile del 14/12/2004, vendette alla società "*Sivim Impresa Generale di Costruzioni s.r.l.*" dei terreni edificabili siti in Alessandria al prezzo di vendita di euro 292.620,55.

L'Ufficio determinò tale importo quale plusvalenza tassabile, ai sensi dell'art. 86, comma 4, del d.P.R. n. 917 del 1986.

La società propose ricorso dinanzi alla CTP di Padova, che lo respinse.



La società propose appello dinanzi alla CTR del Veneto, che lo accolse limitatamente al recupero a tassazione dell'Irap e dei relativi interessi e sanzioni.

Contro la sentenza d'appello, la società ha proposto ricorso per cassazione articolato in sette motivi.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

La società, in vista dell'adunanza, ha depositato una memoria ai sensi dell'art. 380 bis.1. c.p.c.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, rubricato "*Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 151, comma 2 e 86 d.P.R. n. 917/1986, in combinato disposto con l'art. 152 d.P.R. 917/1986, anche in combinato disposto con l'art. 23 Tuir (art. 360 n. 3 c.p.c.)*", la contribuente deduce che la CTR ha accertato, alla stregua di fatti incontestati, l'insussistenza di una stabile organizzazione, base fissa o ufficio, della società nel territorio dello Stato italiano, e che ciononostante abbia ritenuto di configurare un "*reddito d'impresa*" conseguito con la vendita dei terreni edificabili in Alessandria.

Argomenta la odierna contribuente che il legislatore ha voluto distinguere gli enti commerciali aventi una stabile organizzazione in Italia, dagli enti commerciali non aventi stabili organizzazioni in Italia, assoggettando solo i primi alla "*imposta sul reddito delle società*" (titolo II) e, conseguentemente, alla normativa di cui all'art. 81 Tuir sul "*reddito complessivo*", secondo cui quest'ultimo, da qualsiasi fonte proveniente, debba essere considerato "*reddito d'impresa*", come tale determinato alla stregua delle successive disposizioni, tra le quali vi è anche l'art. 86 Tuir, posto a base dell'avviso di accertamento, avente



ad oggetto le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, come tali atti a formare il "reddito d'impresa".

Secondo la contribuente, essa, qualificandosi come ente commerciale non residente senza stabile organizzazione in Italia, non sarebbe soggetta al titolo II, bensì al titolo I, con la conseguenza che le fonti di reddito non potrebbero essere qualificate "reddito d'impresa", ma devono essere ascritte nell'ambito delle singole categorie reddituali nelle quali rientrano.

1.1. Il motivo è infondato.

Innanzitutto, esso pecca di astrattismo, ed in quanto tale non rende evidente la sussistenza dell'interesse a ricorrere in capo alla contribuente, in quanto non è concludente circa il vantaggio fiscale che la società avrebbe conseguito se il reddito fosse stato determinato ai sensi dell'art. 152 Tuir anziché ai sensi dell'art. 151 Tuir.

In altri termini, la società non dice quale sia lo svantaggio fiscale concreto che avrebbe subito a causa dell'asseritamente erronea qualificazione come reddito *tout court* d'impresa della plusvalenza realizzata mediante la cessione dei terreni in Alessandria, e già tale carenza deduttiva priverebbe la società dell'interesse a spiegare il motivo di ricorso in esame.

In ogni caso, anche seguendo il ragionamento della società, che invoca per sé l'applicazione dell'art. 152, comma 2, Tuir, il motivo è infondato. L'art. 152, comma 2, Tuir, vigente *ratione temporis*, disponeva che "*in mancanza di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo sono determinati secondo le disposizioni del titolo I, relative alle categorie nelle quali rientrano*". Orbene, non può esservi dubbio che, a norma delle disposizioni del titolo I, il reddito imputato alla contribuente sia qualificabile come reddito d'impresa che, secondo l'art. 56, comma 1, Tuir, è determinato



secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II del Tuir, salve le deroghe contenute nello stesso capo VI del titolo I.

In forza del rinvio alla sezione I del capo II del titolo II Tuir, le plusvalenze patrimoniali, di cui all'art. 86 Tuir, concorrono a formare i redditi imponibili delle società non residenti senza stabile organizzazione in Italia.

2. Con il secondo motivo, proposto in subordine rispetto al primo, e rubricato *"Omesso esame del fatto controverso e decisivo del mancato esercizio di attività commerciale nello Stato italiano, ai fini dell'imponibilità della plusvalenza ex art. 86 Tuir, ovvero della qualificazione di quest'ultima quale reddito d'impresa (art. 360 n. 5 c.p.c.)"*, la società deduce che la CTR non poteva qualificare il reddito ripreso a tassazione come *"reddito d'impresa"* solo perché imputato ad un ente commerciale non residente nello Stato italiano.

La società contesta, inoltre, l'inquadramento della compravendita dei terreni nell'ambito dell'attività d'impresa da essa svolta.

3. Con il terzo motivo, rubricato *"Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600/1973 ed art. 41 d.P.R. n. 600/1973, in combinato disposto tra essi e con l'art. 152 Tuir (art. 360 n. 3 c.p.c.)"*, la società censura la sentenza impugnata in quanto, avendo ritenuto produttivo di un reddito d'impresa la compravendita dei terreni edificabili in Alessandria, ha escluso la dedotta erroneità dello strumento di accertamento adottato dall'Ufficio.

4. Con il quarto motivo, proposto in subordine rispetto al terzo motivo, e rubricato *"Omesso esame del fatto controverso e decisivo del mancato esercizio di attività commerciale nello Stato italiano, ai fini dell'imponibilità della plusvalenza ex art. 86 Tuir, ovvero della qualificazione di quest'ultima quale reddito d'impresa, rettificabile ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 39, comma 2, d.P.R. n. 600/1973 e 41 d.P.R. n. 600/1973 (art. 360 n. 5 c.p.c.)"*, la società



ripropone sostanzialmente la questione della riconducibilità della vendita dei terreni edificabili all'esercizio dell'attività d'impresa, questione che, secondo la contribuente, avrebbe dovuto essere risolta negativamente, atteso che essa, non avendo una stabile organizzazione in Italia, non aveva obblighi di tenuta della contabilità, né aveva obblighi dichiarativi in Italia.

4. Il secondo, il terzo e il quarto motivo devono essere esaminati e decisi insieme in virtù della loro stretta connessione.

Essi sono infondati.

Ai sensi dell'art. 55, comma 1, Tuir, *"sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali"*.

Per quel che rileva in questa sede, *"per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, anche se non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c..."*.

Orbene, è chiaro, e non risulta contestato in sede di merito, che la contribuente esercitava un'impresa commerciale al tempo della compravendita dei terreni edificabili in Alessandria, avente ad oggetto una delle attività indicate nei nn. 1) e 2) dell'art. 2195, comma 1, c.c., o un'attività ad esse ausiliaria (art. 2195, comma 1, n. 5 c.c.).

Peraltro, la stessa società, che contesta che la vendita dei terreni in Italia sia avvenuta nell'esercizio di un'attività commerciale da essa svolta, si guarda bene dall'indicare a quale attività tale vendita sia ascrivibile e quale tipo di reddito avrebbe prodotto in capo ad essa.

L'Ufficio, dunque, verificato un reddito da plusvalenza conseguito nell'esercizio di un'impresa commerciale da parte della società contribuente, ha emesso un avviso di accertamento nel rispetto dei presupposti di legge, senza che si ravvisino violazioni degli artt. 39 e 41 del d.P.R. n. 600/1973 o dell'art. 152 Tuir.

E', inoltre, infondata la prospettazione della contribuente secondo la quale una società non residente in Italia e non dotata di stabile



organizzazione sul territorio nazionale non possa compiere atti, in Italia, riconducibili all'esercizio dell'impresa commerciale.

Si deve, tuttavia, chiarire che il fatto che una società non residente non abbia in Italia una stabile organizzazione non esclude che gli atti, produttivi di reddito, compiuti sul territorio nazionale siano ascrivibili all'esercizio dell'impresa commerciale di cui la società è titolare e che, di conseguenza, quel reddito sia qualificabile come reddito d'impresa.

In altri termini, l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia non è una condizione necessaria affinché un soggetto possa essere qualificato come società commerciale ed affinché gli atti da esso compiuti in territorio italiano possano essere ricondotti all'esercizio dell'impresa.

5. Con il quinto e il sesto motivo, rubricati "*Violazione e falsa applicazione dell'art. 31, comma 2, d.P.R. n. 600/1973, in combinato disposto con l'art. 58 d.P.R. n. 600/1973 (art. 360 n. 3 c.p.c.)*", la società contesta la legittimità dell'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio di Padova, sostenendo che alla sua emissione sarebbe stato competente, al più, l'Ufficio di Alessandria, visto che l'attività (vendita dei terreni) produttiva di reddito si era svolta in Alessandria.

In particolare, la società ha dedotto che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 31, comma 2 e 58 del d.P.R. n. 600 del 1973, non avendo essa la sede legale o amministrativa, né una sede secondaria o una stabile organizzazione in Italia, i controlli e le verifiche fiscali avrebbe dovuto svolgerli l'Ufficio di Alessandria, luogo di svolgimento dell'attività produttiva di reddito, e comunque non l'Ufficio di Padova.

5.1. Il quinto e il sesto motivo, per la loro stretta connessione, possono essere esaminati e decisi insieme.

Essi sono infondati, anche se il percorso motivazionale seguito dalla CTR deve essere corretto in base alle considerazioni che seguono.

E' pacifico che al tempo dell'emissione dell'avviso di accertamento impugnato la società aveva sede all'estero e che era priva di una stabile



organizzazione in Italia, che aveva lasciato per trasferirsi in Belgio agli inizi degli anni '90 dello scorso secolo.

E' altrettanto pacifico che tra il 2000 e il 2009 la società effettuava pagamenti di imposte con modello F23, indicando quale codice fiscale quello di cui era titolare prima del trasferimento all'estero, al quale era associata la vecchia sede legale di Padova, Piazza Salvemini n. 20.

Ebbene, l'indicazione, all'atto del pagamento delle imposte, del vecchio codice fiscale in uso prima del trasferimento non può essere irrilevante al fine di individuare nell'Ufficio di Padova il "terminale" amministrativo italiano con il quale la società ha inteso implicitamente, ma significativamente, intrattenere i suoi rapporti fiscali anche dopo il trasferimento della sede all'estero.

L'art. 10, comma 1, dello Statuto del Contribuente (legge n. 212 del 2000) indica nella buona fede e nella collaborazione i principi ai quali debbono essere improntati i rapporti tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria.

Orbene, sarebbe come voler *venire contra factum proprium*, e dunque equivarrebbe ad assumere un comportamento contrario a buona fede, la pretesa della società che, prima, elegge sostanzialmente l'Ufficio di Padova quale suo "interlocutore" italiano ai fini fiscali, versando le imposte ed indicando il codice fiscale collegato alla vecchia sede legale di Padova; poi, sconfessa la sua sostanziale elezione contestando la competenza dell'Ufficio di Padova ad effettuare i controlli e gli accertamenti relativi ai suoi rapporti con l'amministrazione finanziaria italiana.

Deve, peraltro, notarsi che i criteri di competenza territoriale stabiliti dal combinato disposto degli artt. 31, comma 2 e 58 del d.P.R. n. 600 del 1973 non sono immodificabili.

Il contribuente, infatti, può chiedere all'amministrazione finanziaria (art. 59, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973) che il suo domicilio



fiscale (che radica la competenza amministrativa ai sensi dell'art. 31, comma 2, del citato d.P.R.) *"sia stabilito in un comune diverso da quello previsto dall'articolo precedente"* (cioè dall'art. 58 del d.P.R. in parola). Nel caso che ci occupa, tale richiesta della contribuente deve ritenersi implicitamente contenuta nell'essersi avvalsa la società, all'atto del pagamento delle imposte proprio nel periodo (prima decade del 2000) in cui furono venduti i terreni in Alessandria, del codice fiscale collegato all'Ufficio di Padova, comune dove la contribuente aveva la sede legale prima del trasferimento in Belgio (per una recente applicazione del principio di affidamento nei rapporti tra contribuente e fisco in relazione alla competenza ad emettere gli avvisi di accertamento e alle elezioni di domicilio contenute nelle dichiarazioni dei redditi, cfr. Cass., sez. 5, n. 4412/2020, Rv. 65698001).

Né rileva che l'amministrazione, in seguito alla implicita elezione di domicilio contenuta nell'indicazione del codice fiscale associato alla sede di Padova, non abbia adottato un formale provvedimento di variazione del domicilio fiscale, come prevede il terzo comma dell'art. 59 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Da un lato, infatti, la contribuente non può dolersi della omissione di un formale provvedimento di variazione, se essa stessa sceglie di instaurare i suoi rapporti fiscali con un dato ufficio dell'amministrazione finanziaria e se questo ufficio, in sostanziale adesione alla sua scelta, procede alle verifiche e agli accertamenti della sua posizione fiscale.

Dall'altro, un provvedimento formale di variazione non sarebbe stato necessario nel caso di specie, considerato che, non avendo la contribuente nemmeno una stabile organizzazione in Italia, non era individuabile un luogo preciso e predeterminato per legge idoneo a valere, ai sensi del combinato disposto degli artt. 31, comma 2 e 58 del d.P.R. n. 600 del 1973, quale domicilio fiscale della società e, di conseguenza, idoneo a radicare in capo ad un determinato ufficio



finanziario la competenza ad eseguire le verifiche e ad emanare gli avvisi di accertamento.

6. Con il settimo motivo, rubricato "*Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600/1973 ed art. 41 e 41 bis d.P.R. n. 600/1973, in combinato disposto tra essi e con l'art. 86 Tuir e con l'art. 6, comma 4, della legge n. 212 del 2000 (art. 360 n. 3 c.p.c.)*", la società si duole che, nella determinazione della plusvalenza tassabile, l'Ufficio non abbia tenuto conto dei costi di acquisizione dei beni da essa sostenuti.

In particolare, deduce la contribuente, questi costi avrebbero dovuto essere determinati d'ufficio, a prescindere dall'indicazione o dalla quantificazione da parte della contribuente.

Il motivo è infondato.

Nello stesso ricorso per cassazione, a pag. 3, la società afferma che nell'atto di vendita dei terreni in Alessandria la venditrice (la contribuente) non aveva indicato i titoli di proprietà (cioè del suo acquisto) avendoli acquistati "*per dichiarato possesso ultraventennale*".

In altri termini, nel contratto di vendita dei terreni la contribuente ha dichiarato di aver acquistato i terreni per usucapione.

Nessun costo di acquisto, pertanto, essa ha sostenuto per l'acquisto dei terreni, sicché è corretta la determinazione della plusvalenza nell'intero prezzo di vendita pattuito nel contratto.

7. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

7.1. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la Société Générale de Sucreries en liquidation S.A. al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del



giudizio, che si liquidano in euro settemilaottocento per onorari, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20 aprile 2022.

Il Presidente
(Ettore Cirillo)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

