

Convenzioni contro le doppie imposizioni

La stabile organizzazione «occulta» nella giurisprudenza italiana

di Piergiorgio Valente (*)

L'approfondimento

La definizione del concetto di "stabile organizzazione" è stata oggetto di una serie di interpretazioni elaborate dalla prassi ministeriale italiana a partire dalla fine degli anni '70, che hanno riguardato prevalentemente la stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti.

Le sentenze della Corte di Cassazione, in tema di stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, e in particolare quelle relative al caso "Philip Morris", introducono alcuni profili di criticità per i gruppi esteri operanti in Italia.

1. Generalità

La nozione di "stabile organizzazione" rappresenta il **presupposto** per l'imposizione di un'attività economica svolta da un soggetto in un Paese diverso da quello di residenza della casa-madre. Il rilievo attribuito all'individuazione della sussistenza di una stabile organizzazione scaturisce dalla necessità di ogni Stato di determinare i criteri su cui fondare l'esercizio della **potestà impositiva** sul reddito d'impresa, conseguito da un **soggetto non residente** nel territorio dello Stato medesimo¹.

Assume pertanto rilievo l'identificazione dei requisiti in presenza dei quali un'entità, presente su un dato Stato, possa qualificarsi quale stabile organizzazione di un soggetto giuridico con sede in un altro. Si delineano quindi di seguito:

- la disciplina della stabile organizzazione secondo il Modello OCSE;
- i principi sulla stabile organizzazione "occulta" secondo la giurisprudenza italiana.

2. La stabile organizzazione materiale

Secondo l'art. 5, paragrafo 1, del Modello OCSE, la

stabile organizzazione rappresenta 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 Stato². La nozione include anche l'articolazione esemplificativa delle **positive e negative lists**. La **positive list** comprende, in particolare, una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, una cava o un altro luogo di estrazione di risorse naturali, un cantiere di costruzione o di montaggio, la cui durata oltrepassi i dodici mesi (paragrafo 3 dell'art. 5 del Modello OCSE). Ai fini dell'identificazione di una stabile organizzazione materiale, è necessario che i seguenti criteri siano soddisfatti:

- sede di affari;
- fissità della struttura;
- diritto all'uso della sede di affari;
- svolgimento dell'attività economica;
- il criterio temporale.

Il criterio della "**sede di affari**" prevede la verifica della presenza di una sede intesa in senso fisico, utile e strumentale allo svolgimento dell'attività economica. Essa richiede la sussistenza (a qualsiasi titolo) di lo-

(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners

Note:

- ¹ Per approfondimenti, cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", Milano, IPSOA, VI ediz. 2012, p. 230 ss..
- ² L'art. 162 T.U.I.R. prevede una disposizione del tutto analoga: "1. (...) l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato (...)". Per approfondimenti sulla stabile organizzazione nella normativa interna e convenzionale cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", Milano, IPSOA, VI ediz. 2012, p. 230 ss.; Valente P., *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, IPSOA, 2011, p. 877 ss.. Per approfondimenti sulla stabile organizzazione nel Modello OCSE e, in particolare, sulle modifiche all'art. 5 apportate dalla versione 2008, cfr. Valente P., "Modifiche agli artt. 1-5 del modello e al Commentario", in *Il fisco*, n. 32/2008, p. 5782 ss..

Convenzioni contro le doppie imposizioni

cali, immobili o macchinari, impianti e attrezzature varie per lo svolgimento dell'attività d'impresa³. Tale requisito è soddisfatto qualora la sede sia a disposizione dell'impresa estera ("power of disposition test" o "right of use test"), mentre **non rileva il titolo** in base al quale l'impresa ne abbia la disponibilità⁴.

La caratteristica della fissità della sede di affari va considerata con riferimento sia all'elemento temporale sia all'elemento spaziale⁵. Dal punto di vista temporale, è necessaria la sussistenza di un **elemento soggettivo** (la volontà di costituire una sede permanente, indipendentemente dall'effettiva durata della stessa) oppure di un elemento oggettivo (l'effettiva permanenza). Non è necessario che l'attrezzatura, che costituisce la sede di affari, sia fissa al suolo sul quale poggia, essendo sufficiente la **permanenza** della stessa in un determinato luogo.

Per quanto riguarda il requisito della **fissità dal punto di vista spaziale**, si deve ritenere che sussista un'unica sede di affari allorquando, alla luce dell'attività svolta dall'impresa, sia identificabile un determinato spazio che possa considerarsi unico, sia sotto il profilo geografico che da un punto di vista economico/funzionale, malgrado l'attività di affari venga svolta in più luoghi⁶.

L'esercizio dell'attività imprenditoriale richiede la **contestuale presenza** dei seguenti requisiti:

- la qualificazione dell'attività svolta dalla sede di affari come attività economica;
- la natura dell'attività svolta per il tramite della sede di affari deve potersi qualificare come essenziale e significativa rispetto all'attività commerciale⁷ svolta dall'impresa nel suo insieme;
- il collegamento diretto dell'attività svolta nello Stato con la sede di affari (la stessa deve essere svolta per il tramite della sede di affari)⁸.

Il **criterio temporale** è strettamente legato alla permanenza dello svolgimento di un'attività economica rilevante per il tramite di una sede di affari. Si fa riferimento alla durata del diritto di utilizzo della sede di affari in un arco di tempo esteso, senza richiedere che lo stesso sia ininterrotto.

Le attività indicate nella *negative list* di cui al paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello OCSE non costituiscono stabile organizzazione neppure in presenza di una sede fissa di affari di cui al paragrafo 1, in quan-

to i servizi svolti per il tramite di quest'ultima sono economicamente "distanti" (i.e., hanno carattere meramente preparatorio o ausiliario) dalla fase in cui si formano i profitti dell'impresa⁹. Tale lista non deve essere considerata esaustiva.

3. La stabile organizzazione personale

La disciplina della stabile organizzazione personale è contenuta nei paragrafi 5 e 6 dell'art. 5 del Modello OCSE, i quali distinguono gli **agenti dipendenti** dagli **agenti indipendenti**.

Analogamente, l'art. 162 del T.U.I.R. recepisce la distinzione tra stabile organizzazione "materiale" e "personale", prevedendo (nei commi 6 e 7) l'*agent clause* e disciplinando, ai fini della configurabilità o meno di una sede fissa di affari, il ruolo degli agenti dipendenti ed indipendenti¹⁰.

Precisa il paragrafo 5 dell'art. 5 del Modello OCSE, che quando una persona, diversa da un agente che goda di uno *status* dipendente, agisce per conto di un'impresa e ha ed abitualmente esercita in uno Sta-

Note:

- 3 Una sede di affari è configurabile anche nel caso in cui non vi siano locali a disposizione per lo svolgimento di un'attività imprenditoriale, ma l'impresa disponga solamente di un certo spazio.
- 4 Una stabile organizzazione può configurarsi anche qualora la sede di affari non sia di proprietà dell'impresa, né sia dalla stessa detenuta in base a un contratto di locazione (principio della "prevalenza della sostanza sulla forma").
- 5 Cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 233 ss..
- 6 Il diritto all'uso della sede di affari presuppone la proprietà, l'affitto o altro diritto ad utilizzare la sede di affari. È sufficiente che l'impresa abbia a disposizione uno spazio che utilizza per lo svolgimento della propria attività economica, indipendentemente dal fatto che lo occupi legalmente o illegalmente. Cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 233 ss..
- 7 Il paragrafo 24 del Commentario OCSE all'art. 5 prevede che il criterio per l'individuazione delle attività a carattere preparatorio o ausiliario consiste nell'analizzare se le attività svolte dalla sede fissa di affari costituiscono, per se stesse, parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa considerata unitariamente.
- 8 Cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 233 ss..
- 9 Il paragrafo 23 del Commentario OCSE all'art. 5 prevede che sebbene tale sede di affari possa effettivamente contribuire alla produttività dell'impresa, tuttavia, i servizi da essa forniti sono così "remoti" rispetto all'effettiva realizzazione degli utili che risulta difficile attribuire una parte qualsiasi degli utili a tale sede fissa di affari. Cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 235 ss..
- 10 Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 256 ss..

Convenzioni contro le doppie imposizioni

to il potere di concludere contratti in nome di questa, si può considerare che tale impresa abbia una stabile organizzazione in quest'ultimo Stato.

Un agente dipendente costituisce stabile organizzazione se:

- opera per conto dell'impresa estera. L'agente può essere una persona fisica ovvero una persona giuridica;
- dispone di poteri che gli permettono di concludere, nello Stato estero, contratti in nome dell'impresa e di cui ne faccia abitualmente uso. Il **potere di concludere contratti** deve riguardare l'attività propria dell'impresa¹¹; è irrilevante che l'agente abbia il potere di assumere dipendenti per l'impresa al fine di garantirsi un supporto nello svolgimento dell'attività, ovvero che sia autorizzato a stipulare, in nome dell'impresa, contratti riguardanti esclusivamente operazioni interne. Inoltre, il potere di concludere contratti deve essere esercitato in modo continuativo nell'altro Stato; quest'ultima circostanza deve essere valutata sulla base delle condizioni fattuali e della realtà commerciale propria dell'impresa;
- l'agente svolge attività diverse da quelle rientranti tra le ipotesi di esclusione di cui al paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello OCSE, vale a dire, differenti da quelle che hanno carattere preparatorio o ausiliario.

Rispetto alla previsione dell'art. 5 del Modello OCSE, il disposto del comma 6 dell'art. 162 del T.U.I.R. prevede che costituisce stabile organizzazione personale il soggetto che nel territorio dello Stato conclude, in nome dell'impresa, **contratti diversi da quelli di acquisto di beni**¹³.

L'agente dipendente è disciplinato dal paragrafo 6 dell'art. 5 del Modello OCSE, secondo il quale un'impresa non possiede una stabile organizzazione in uno Stato contraente per il solo fatto che esercita, in detto Stato, la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno *status* indipendente, sempre che agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

Con riguardo allo *status* di indipendenza, il Commentario al Modello OCSE individua alcuni criteri di riferimento:

- l'indipendenza giuridica ed economica¹⁴;

- la natura e l'estensione degli obblighi cui deve sottostare l'agente, nonché le istruzioni impartite e il controllo esercitato dall'impresa¹⁵;
- il rischio imprenditoriale, il quale deve incombere sull'agente e non sull'impresa. Lo *status* indipendente è condizione necessaria, ma non sufficiente alla non configurabilità della stabile organizzazione. Infatti, un agente indipendente può rientrare nella definizione generale di stabile organizzazione, quale sede fissa di affari in cui l'impresa esercita la sua attività, ma potrebbe non rispettare il requisito dello svolgimento di un'attività ordinaria¹⁶.

Nota:

- 11 Cfr. il paragrafo 33 del Commentario OCSE. Per approfondimenti, cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 238 ss.
- 12 Con l'espressione "in modo vincolante" si intende la sostanziale, e non formale, capacità dell'agente di negoziare con il cliente tutte le parti del contratto senza lasciare all'impresa estera alcun ruolo attivo di rilievo e la capacità di sottrarsi agli accordi presi. Risulta, quindi, irrilevante la circostanza che, da un mero punto di vista formale, il contratto venga negoziato dall'agente e poi sia ufficialmente firmato presso gli uffici dell'impresa. È buona prassi verificare se, lungo un congruo periodo temporale, l'impresa estera abbia sempre pedissequamente accettato tutte le proposte formulate dall'agente o se, talvolta, siano state rifiutate o modificate. Nel primo caso sarà più facile argomentare circa la capacità dell'agente di vincolare l'impresa estera, mentre nella seconda ipotesi sarà plausibile dimostrare che l'agente opera nell'ambito del proprio mandato e non vincola il preponente.
- 13 Per approfondimenti, cfr. Valente P., *Manuale di Governance Fiscale*, *op. cit.*, p. 877 ss.
- 14 Per quanto attiene all'indipendenza giuridica dell'agente, il Commentario OCSE precisa che il controllo che una società esercita su una sua consociata in quanto azionista non assume rilevanza, sebbene, come specificato al paragrafo 41, una controllata possa essere considerata un agente dipendente della sua controllante al verificarsi delle medesime condizioni poste in relazione a società non correlate (Commentario OCSE, *sub art. 5*, paragrafo 38.1). Cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 239 ss.
- 15 Un agente indipendente è tipicamente responsabile nei confronti del preponente per i risultati della sua attività, ma non è soggetto a controllo con riferimento alle modalità con cui l'attività viene svolta: non sarà, pertanto, soggetto a istruzioni dettagliate da parte del preponente in relazione alla gestione dell'attività. La circostanza che il preponente faccia affidamento sulle competenze e l'esperienza dell'agente è elemento che dimostra l'indipendenza di quest'ultimo. Il riferimento alle "detailed instructions" va inteso avendo riguardo ad un determinato contesto. Istruzioni o specifiche operative sono connaturate ad ogni prestazione di servizi e non sono, di per sé stesse, sufficienti ad integrare il presupposto della dipendenza (cfr. il Commentario OCSE all'art. 5, paragrafo 38.3).
- 16 Cfr. il Commentario OCSE all'art. 5, paragrafo 38. Per approfondimenti, cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 238 ss.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

Un elemento che assume rilievo ai fini della valutazione dell'indipendenza dell'agente è il numero di preponenti che l'agente rappresenta.

La circostanza che l'agente svolga la propria attività interamente o, per lo più, a favore di un unico preponente durante tutto il periodo in cui esercita la propria attività o per un significativo periodo di tempo potrebbe costituire un **indizio di dipendenza economica**. Tale elemento non è, tuttavia, di per sé determinante. Nel valutare l'indipendenza di un soggetto, devono essere tenuti in considerazione tutti i fatti idonei a determinare se l'attività dell'agente sia autonoma, se rispetto ad essa l'agente assuma il rischio di impresa e riceva un compenso commisurato alle competenze ed all'esperienza prestati per svolgere l'attività¹⁷.

Affinché un agente si qualifichi come indipendente, deve operare nell'ambito della propria ordinaria attività. Anche questa condizione è considerata necessaria, ma non sufficiente. Infatti, qualora non sia soddisfatta, si avrà, nello Stato di esercizio dell'attività, una stabile organizzazione dell'impresa preponente, a meno che la suddetta attività non possa essere fatta rientrare tra quelle indicate nel paragrafo 4, dell'art. 5 del Modello OCSE (attività a carattere preparatorio o ausiliario)¹⁸.

4. La stabile organizzazione "occulta" nella giurisprudenza italiana

La definizione del concetto di "stabile organizzazione" è stata oggetto di una serie di interpretazioni elaborate dalla prassi ministeriale italiana a partire dalla fine degli anni '70, che hanno riguardato prevalentemente la stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti.

L'Amministrazione finanziaria italiana ha postulato il **concorso di tre elementi costitutivi fondamentali**¹⁹:

- 1) l'esistenza di una installazione fissa in senso tecnico (locali, materiale, attrezzature, ecc.);
- 2) l'esercizio dell'attività da parte dell'impresa per mezzo di tale installazione;
- 3) l'autonomia funzionale rispetto alla casa-madre.

L'Amministrazione finanziaria ha aggiunto che le stabili organizzazioni all'estero di soggetti residenti devono considerarsi "fiscamente assorbite" nella re-

sidenza della casa-madre; ne consegue che la stabile organizzazione deve applicare, con riferimento ai redditi realizzati nella sua attività istituzionale, lo stesso regime riservato ai redditi della casa-madre²⁰.

Quanto alle ipotesi che possono configurare l'esistenza di una stabile organizzazione, l'Amministrazione finanziaria italiana ha, di fatto, operato un rinvio alle definizioni contenute nel Modello OCSE²¹. Anche la giurisprudenza ha riconosciuto la rilevanza del disposto dell'art. 5 del Modello OCSE²²; la verifica della sussistenza di una stabile organizzazione deve, pertanto, essere ricondotta alla definizione generale contenuta al paragrafo 1 del richiamato art. 5 (stabile organizzazione "materiale") o ai paragrafi 4 e 5 (stabile organizzazione "personale") ed alle esemplificazioni positive e negative dei paragrafi 2 e 3²³. In particolare, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha enunciato, nelle note sentenze sul caso "*Philip Morris*" (n. 3367 e 3368 del 20 dicembre 2001, depositate il 7 marzo 2002; n. 7682 del 20 di-

Note:

17 Va tuttavia rilevato che, quando un agente agisce per conto di più preponenti nell'ambito della propria ordinaria attività e nessuno di questi assume un ruolo predominante in relazione alle dimensioni della sua attività, la dipendenza giuridica può sussistere qualora i preponenti agiscano di concerto per controllare l'attività svolta dall'agente per loro conto. Cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 238 ss.

18 Il paragrafo 37 del Commentario OCSE all'art. 5 precisa che un intermediario è ritenuto agire al di fuori della propria attività ordinaria, qualora eserciti in via abituale un'attività che attiene economicamente alla sfera dell'impresa, invece che alla propria. A titolo esemplificativo si menziona il caso del commissario che non si limita a vendere beni dell'impresa ma che agisce, in qualità di agente dell'impresa stessa, nella stipula di contratti in via abituale. Tale fattispecie concretizza, per il Commentario OCSE, un caso di stabile organizzazione.

19 Si veda C.M. 17 marzo 1979 n. 12/12/345 e R.M. 1° febbraio 1983 n. 9/2398. Cfr. anche R.M. 30 gennaio 1979 n. 12/510, R.M. 8 aprile 1980 n. 9/427, Nota 19 maggio 1978 n. 9/724, R.M. 12 ottobre 1979 n. 12/538, R.M. 8 aprile 1982 n. 7/2926 e R.M. 21 luglio 1983 n. 12/533. In Banca dati BIG Suite, IPSOA.

20 In tal senso C.M. 17 marzo 1979 n. 12/345 e Nota 20 marzo 1981 n. 330470.

21 Si vedano, tra le altre, R.M. 1° febbraio 1983 n. 9/2398 e C.M. 30 aprile 1977 n. 7/1496.

22 Si segnalano, tra le altre, Cass. 27 novembre 1987 n. 8815, Cass. 27 novembre 1987 n. 8820, C.T.C. 9 marzo 1990 n. 1887.

23 L'art. 162 del T.U.I.R. contiene disposizioni analoghe a quelle dell'art. 5 del Modello OCSE. Per approfondimenti, cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 256 ss.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

cembre 2001, depositata il 25 maggio 2002, e n. 10925 del 20 dicembre 2001, depositata il 25 luglio 2002), le seguenti **caratteristiche fondamentali** per l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto estero:

- a) l'organizzazione deve essere **strumentale** ad un'attività svolta abitualmente in Italia da un ente straniero;
- b) l'organizzazione deve essere **stabile**, tale cioè da poter essere utilizzata in maniera durevole;
- c) le dimensioni e l'assetto strutturale dell'organizzazione sono irrilevanti;
- d) l'attività svolta dalla stabile organizzazione può essere secondaria o strumentale rispetto a quella dell'ente estero e lo **scopo può anche non essere economico**.

Come rilevato dalla Corte di Cassazione, l'accertamento dei presupposti per l'esistenza della stabile organizzazione (ai fini delle imposte sul reddito) o del centro di attività stabile (ai fini IVA) deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale, avuto riguardo, espressamente, al **requisito di dipendenza** ed a quello di **partecipazione alla conclusione di contratti**²⁴.

I principi elaborati dalle richiamate sentenze della Suprema Corte sono i seguenti:

- una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di **stabile organizzazione plurima di società estere** appartenenti allo stesso gruppo e perseguiti una strategia unitaria. In tal caso la ricostruzione dell'attività posta in essere dalla società nazionale, al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliaria o preparatoria, deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo unitariamente considerato (Cass. n. 3368/2002 e n. 7682/2002);
- un'autonoma prestazione di servizi effettuata nel territorio nazionale verso corrispettivo, quando sussista un nesso diretto ed immediato tra prestazione e corrispettivo, costituisce **operazione soggetta ad IVA** e ai relativi obblighi di fatturazione o autofatturazione, dichiarazione e pagamento dell'imposta, indipendentemente dal suo inserimento in un contratto che preveda altre prestazioni a carico del beneficiario e dal fatto

che quest'ultimo, non residente, abbia un centro di attività stabile in Italia (Cass. n. 3368/2002);

- l'attività di controllo sull'esatta esecuzione di un contratto tra soggetto residente e soggetto non residente non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria, ai sensi degli artt. 5, paragrafo 4, del Modello OCSE (Cass. n. 3368/2002 e n. 7682/2002);
- la partecipazione di rappresentanti o incaricati di una struttura nazionale ad una fase della conclusione di contratti tra società estera e altro soggetto residente può essere ricondotta al potere di concludere contratti in nome dell'impresa, anche al di fuori di un potere di rappresentanza (Cass. n. 7682/2002);
- l'affidamento ad una struttura nazionale della funzione delle operazioni di affari (*management*) da parte di società non avente sede in Italia, anche se riguardante una certa area di operazioni, comporta l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito e di centro di attività stabile ai fini IVA (Cass. n. 3368/2002 e n. 7682/2002);
- l'accertamento dei requisiti del centro di attività

Nota:

²⁴ Nel caso di specie, i giudici di legittimità - uniformandosi alle valutazioni operate nei processi verbali di constatazione - hanno riscontrato in un documento programmatico del gruppo l'esistenza di un rapporto di "natura interorganica" tra la società italiana e la capogruppo e le consociate, da cui risultava come le attività della società italiana fossero indirizzate e coordinate direttamente dai vertici del gruppo multinazionale per il raggiungimento di un obiettivo unitario. Gran rilievo è stato, in particolare, attribuito nelle sentenze in esame all'attività di controllo sulla regolare esecuzione dei contratti svolta dalla società italiana - ritenuta "strettamente funzionale alla produzione del reddito" e non meramente preparatoria o ausiliaria - ed all'accertamento del potere di concludere contratti in nome dell'impresa.

Osservano i giudici di legittimità che la società italiana aveva, di fatto, operato "in forma apparentemente autonoma, ma godendo di vantaggi (quali le vendite al Monopolio su condizioni poste da altre società del gruppo) e di svantaggi (quale l'assunzione di costi inerenti ad attività di prevalente interesse di altre società del gruppo medesimo)", configurandosi, pertanto, quale "plurima stabile organizzazione in Italia di più soggetti non residenti". Conclusivamente, ha precisato la Cassazione, nell'ambito di tale rapporto, l'affidamento della funzione delle operazioni di affari (*management*) alla società italiana da parte della ricorrente, anche se riguardante una certa area di operazioni, ha comportato l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito e di centro di attività stabile ai fini IVA. Per approfondimenti cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", op. cit., p. 269 ss.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

stabile o stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti, deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche e soprattutto su quello sostanziale (Cass. n. 3368/2002 e n. 7682/2002).

Infine, si rileva che la giurisprudenza di merito²⁵ ha osservato come il controllo di una società italiana da parte di una società non residente - di per sé - non sia **sufficiente** a far presumere l'esistenza di una stabile organizzazione ("stabile organizzazione occulta").

Da un punto di vista strettamente applicativo, si rileva come, in linea generale, una società controllata non costituisca, di per sé, una stabile organizzazione della società madre, dal momento che la società figlia si pone come autonomo soggetto di diritto e costituisce essa stessa centro di imputazione di relazioni giuridiche²⁶.

Considerazioni conclusive

Le sentenze della Corte di Cassazione, in tema di stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, e in particolare quelle relative al caso "Philip Morris", introducono alcuni profili di criticità per i gruppi esteri operanti in Italia.

In estrema sintesi, i principi elaborati dalla Suprema Corte sono i seguenti:

- presunzione di esistenza di una stabile organizzazione (cd. "stabile organizzazione occulta");
- definizione di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria;
- verifica se l'attività (in concreto) esercitata dalla società italiana sia preparatoria o ausiliaria (ai sensi dell'art. 5, paragrafo 4 del Modello OCSE).

La Corte di Cassazione ha, in particolare, affrontato ipotesi in cui vengono presi in considerazione i seguenti rapporti contrattuali:

- ✓ contratti di fornitura ai Monopoli di Stato, licenziatari per la produzione e vendita di sigarette;
- ✓ contratti di commissione con società del gruppo per la promozione dei filtri prodotti dalla società italiana in Europa e per la ricerca dei fornitori;
- ✓ contratti di vendita con altre società del gruppo al fine di controllare l'attività di distribuzione delle sigarette svolta dai Monopoli;
- ✓ contratti di agenzia sulle aree *duty free* stipulati con società del gruppo.

È stato osservato come l'attività svolta abbia **mascherato il ruolo effettivo** di stabile organizzazio-

ne rivestito per conto del gruppo (cd. "stabile organizzazione occulta"), nonché la **natura interorganica** del rapporto con le società del gruppo medesimo, la quale emerge da documenti programmatici, da cui risultano l'indirizzo e il coordinamento dei vertici per il raggiungimento di un obiettivo unitario.

In **senso contrario**, si è eccepito:

- la non esistenza di una stabile organizzazione cd. "materiale", dal momento che gli uffici ed il personale sono attribuibili alla società italiana;
- la non esistenza di una stabile organizzazione cd. "personale", dal momento che la società italiana non dispone del potere di concludere contratti in nome della società estera;
- la non dipendenza giuridica ed economica dalla società estera;
- che l'attività di servizi nei confronti del gruppo (assistenza nell'esatto adempimento dei contratti) non è l'attività principale (fabbricazione e vendita di filtri per sigarette) ed ha, in ogni caso, natura ausiliaria.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, invece, l'attività di controllo sui contratti non è ausiliaria e preparatoria, ma **strettamente funzionale** alla produzione del reddito. Inoltre:

- la società italiana è stabile organizzazione plurima (di società estere appartenenti allo stesso gruppo), in quanto i servizi sono prestati a diverse società del gruppo;
- non vi è indipendenza giuridica ed economica, dal momento che l'attività esercitata in concreto (assistenza nell'esatto adempimento dei contratti) è estranea all'oggetto sociale;
- le scelte produttive e commerciali della società italiana sono state assunte dalla struttura organizzativa del gruppo.

Note:

²⁵ Tra le altre, C.T.C. 7 novembre 1978 n. 14990, 20 maggio 1980, n. 5868 e 11 giugno 1981, n. 6478.

²⁶ Per approfondimenti cfr. Valente P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", *op. cit.*, p. 269 ss..