

La sentenza n. 66/4/12 della CTP di Como

Le condizioni per configurare una stabile organizzazione personale

Con la sentenza n. 66/04/12 del 20 giugno 2012, la CTP di Como si è espressa sulle condizioni necessarie al fine di configurare la sussistenza di una stabile organizzazione personale nel territorio italiano. I giudici di primo grado hanno affermato che, al fine della qualificazione di un'entità o di un soggetto come stabile organizzazione in Italia di un'impresa estera, l'Amministrazione finanziaria deve necessariamente dimostrare la disponibilità di una sede fissa di affari, la conclusione dei contratti in nome e per conto dell'impresa estera e l'abitudine dell'attività svolta sul territorio dello Stato italiano. Le eventuali presunzioni, utilizzate dall'Agenzia delle Entrate per dimostrare la sussistenza dei suddetti elementi, devono presentare i requisiti della gravità, precisione e concordanza previsti dall'art. 2729 c.c..

di Salvatore Mattia, Caterina Alagna - Valente Associati GEB Partners

La stabile organizzazione personale

La stabile organizzazione rappresenta il criterio - pressoché universalmente accolto - per l'imposizione di un'attività economica svolta da un soggetto in un Paese diverso da quello di residenza della casa-madre.

La rilevanza attribuita all'individuazione della sussistenza di una stabile organizzazione scaturisce dall'esigenza di ciascuno Stato di determinare il presupposto su cui fondare l'esercizio della potestà impositiva sul reddito d'impresa, conseguito da un soggetto non residente nel territorio dello Stato medesimo (per approfondimenti, cfr. Valente P., ["Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni"](#), Milano, IPSOA, 2012; Valente P., *Modello OCSE: gli agenti dipendenti della stabile organizzazione personale*, in [Fiscaltà & Commercio Internazionale](#), n. 3/2012.).

Riveste quindi notevole importanza 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 Stato. Tale entità, allorquando si configuri quale agente che non gode di uno *status* indipendente ed ha e abitualmente esercita il potere di concludere contratti in nome della casa-madre, costituisce "stabile organizzazione personale" ("agente dipendente") di quest'ultima.

L'agent clause ("stabile organizzazione personale") è contenuta nei paragrafi 5 e 6 dell'art. 5 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (di seguito, "Modello OCSE"), i quali distinguono tra agenti dipendenti e agenti indipendenti.

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi recepisce la distinzione tra "stabile organizzazione materiale" e "stabile organizzazione personale" delineata nell'art. 5 del Modello OCSE e prevede (nei commi 6 e 7 dell'art. 162) l'agent clause, disciplinando altresì il ruolo degli agenti dipendenti e degli agenti indipendenti.

Ai sensi del paragrafo 5 dell'art. 5 del Modello OCSE, "[...] quando una persona - diversa da un agente che goda di uno status indipendente [...] - agisce per conto di un'impresa, ha ed abitualmente esercita in uno Stato [...] il potere di concludere contratti in nome dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una «stabile organizzazione» in detto Stato [...]".

Analogamente, ai sensi del comma 6 dell'art. 162 TUIR, "[...] costituisce una stabile organizzazione dell'impresa (...) il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni".

La presenza di un agente dipendente costituisce stabile organizzazione se:

- l'agente opera per conto dell'impresa estera. L'agente può essere una persona fisica ovvero una persona giuridica;
- l'agente 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'impresa; è irrilevante, infatti, 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, il quale dispone del potere di negoziare gli elementi e i dettagli di un contratto in modo vincolante per l'impresa, può ritenersi di aver esercitato siffatto potere "in tale Stato", anche nel caso in cui il contratto sia firmato da un'altra persona nello Stato in cui l'impresa è situata. L'autorità di concludere contratti deve essere inerente all'attività commerciale propria dell'impresa. La medesima autorità esercitata per l'acquisto di materiale o di beni per l'impresa o per l'assunzione di dipendenti non rientra nell'ambito della nozione di "stabile organizzazione personale" ("agente dipendente");

- 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.

Al contrario, non si può ritenere che un'impresa abbia una stabile organizzazione in uno Stato diverso da quello in cui è localizzata, quando esercita, in tale ultimo Stato, la propria attività mediante un mediatore, un commissionario generale o ogni altro intermediario, dotati di uno status indipendente. Ciò vale, tuttavia, purché i medesimi soggetti agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

In relazione allo status di indipendenza, il Commentario al Modello OCSE individua alcuni criteri di riferimento:

- l'indipendenza giuridica ed economica;

- la natura e l'estensione degli obblighi cui deve sottostare l'agente, nonché le istruzioni impartite e il controllo esercitato dall'impresa;

- 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 ordinaria.

La sentenza della CTP di Como n. 66/04/12

La sentenza in commento trae origine da una verifica fiscale effettuata dalla Guardia di Finanza (e successivo avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate) nei confronti delle società "K. S.A." e "F. S.A.", entrambe con sede legale in Svizzera, operanti a livello internazionale nel settore dei prodotti tessili e abbigliamento per uomo, donna e bambino.

In particolare, secondo i verificatori, le due citate società, nell'ambito dei rapporti intrattenuti sul territorio italiano, si sono avvalse dell'attività abituale del sig. S.F., cittadino italiano regolarmente iscritto all'A.I.R.E.. Per i verificatori, siffatta collaborazione integra una stabile organizzazione personale sul territorio italiano delle società svizzere, in quanto il sig. S.F. "avrebbe svolto la propria attività commerciale in nome e per conto della K. S.A. e F. S.A. nel territorio italiano senza l'assunzione di un rischio di impresa personale".

Le società hanno proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento, ritenendo che l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto dimostrare, ai fini della configurazione della stabile organizzazione, che il sig. S.F., non solo ha "effettivamente incontrato" clienti con l'obiettivo di negoziare e sottoscrivere contratti commerciali, ma anche che tale effettivo potere sia stato esercitato in Italia e non in Svizzera. Inoltre, secondo le ricorrenti, l'avviso di accertamento deve essere considerato illegittimo, in quanto il reddito accertato è stato determinato esclusivamente con criteri induttivi, in contrasto con quanto previsto dall'art. 7, paragrafo 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera.

Al contrario, secondo l'Amministrazione finanziaria, il concetto di stabile organizzazione, previsto dall'art. 162 del TUIR, deve essere considerato quale criterio di attrazione al territorio di uno Stato dei redditi in esso prodotti, attraverso una struttura, fiscalmente rilevante e stabile nel tempo, dei soggetti non residenti (nel caso di specie, il sig. S.F., che riveste la carica di direttore, con funzioni commerciali e di stipula dei contratti di vendita nel mercato nazionale).

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha rilevato che l'incidenza del fatturato delle società svizzere con riferimento ai clienti italiani è pari circa all'87% dei ricavi complessivi, e che vi è una costante presenza nel territorio italiano delle autovetture delle società svizzere utilizzate dal sig. S.F. (mediante il riscontro dei pedaggi autostradali).

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate, a supporto della propria tesi, ha sostenuto che tre clienti italiani hanno dichiarato che i contratti sono stati abitualmente conclusi dal sig. S.F..

Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Como, l'Amministrazione finanziaria non ha dimostrato che l'effettivo potere di rappresentanza del sig. S.F. è stato esercitato in Italia, in via abituale.

I giudici di primo grado, nella sentenza in commento, hanno preliminarmente indicato le condizioni necessarie per l'esistenza di una stabile organizzazione personale, vale a dire:

- disponibilità di una sede fissa di affari;
- conclusione dei contratti in nome e per conto dell'impresa estera;
- attività svolta sul territorio italiano in via abituale.

Con riferimento al caso di specie, i giudici di prime cure hanno ritenuto che le presunzioni utilizzate dall'Agenzia delle Entrate non presentano i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza previsti dall'art. 2729 c.c..

Difatti, nella sentenza si rileva che "gli elementi presuntivi citati dall'Ufficio e cioè le dichiarazioni (peraltro non univoche) di tre clienti e le risultanze del Telepass sui passaggi di alcune vetture intestate alla K. S.A. e alla F. S.A. in alcuni tratti della rete autostradale italiana, non dimostrano che le auto in questione trasportassero il S. e che il S. fosse in Italia per stipulare contratti. Di converso alcuni clienti italiani hanno dichiarato che i contratti venivano conclusi in Svizzera".

Inoltre, viene contestata la determinazione induttiva del reddito operata dall'Amministrazione finanziaria, in quanto "nella fattispecie l'Ufficio aveva a disposizione le scritture contabili e il bilancio delle due società svizzere debitamente certificati nonché le dichiarazioni IVA della società S. & E. S.r.l., rappresentante fiscale in Italia delle precitate società. Pertanto, il reddito avrebbe dovuto semmai essere determinato in modo analitico (...) nel caso di specie l'operato dell'Ufficio è illegittimo perché ha prodotto un risultato totalmente incoerente con quello che si sarebbe determinato considerando la stabile organizzazione come impresa autonoma e indipendente dalla casa madre".

L'attribuzione presuntiva del reddito è stata effettuata:

- "ritenendo tassabili tutte le operazioni commerciali effettuate dalle due società svizzere con clienti residenti in Italia";
- "calcolando il ricavo delle suddette operazioni come differenza tra operazioni attive e passive IVA risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate attraverso il rappresentante fiscale".

Infine, la Commissione Tributaria Provinciale di Como ha statuito che le società ricorrenti hanno assolto tutti gli obblighi tributari, versando le imposte in Svizzera.

Ha quindi accolto i ricorsi presentati dalle due società svizzere, compensando le spese di giudizio "data la complessità della materia in trattazione".

Copyright © - Riproduzione riservata

[Commissione tributaria provinciale Como, sez. IV, sentenza 20/06/2012, n. 66](#)