

Requisiti da valutare anche sul piano sostanziale

Stabile organizzazione anche in presenza di più sedi

L'accertamento dei requisiti di sussistenza di una stabile organizzazione deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche e soprattutto sul piano sostanziale. Tale è il principio stabilito dalla Suprema Corte di Cassazione nella sentenza n. 20597, pronunciata in data 7 ottobre 2011 nei confronti di una società con sede legale in San Marino.

di Piergiorgio Valente, Caterina Alagna - Valente Associati GEB Partners

I fatti di causa

Nel caso esaminato nella sentenza n. 20597/2011 della Corte di Cassazione - tra il Ministero dell'Economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate e una società con sede legale a San Marino - quest'ultima si avvale di molteplici società italiane per mettere a disposizione i propri servizi di formazione sul territorio italiano.

In particolare, gli studenti universitari che intendono avvalersi di un sistema di insegnamento breve ed efficace per la preparazione degli esami, possono recarsi in una delle sedi italiane della società di San Marino per sottoscrivere un contratto di servizi standard in cui non si rinviene alcun obbligo a carico delle società italiane, che si limitano invece ad impartire l'attività di insegnamento. Le società italiane non hanno altra funzione se non quella di recapito per la società con sede a San Marino, vale a dire, di ufficio attraverso il quale gli studenti sottoscrivono il contratto e ricevono il materiale didattico. Esse rappresentano la promanazione della società sammarinese. Gli studenti, inoltre, non si recano a San Marino per ottenere il servizio di formazione. È la società sammarinese che, per mezzo di personale italiano ed unità locali situate in diverse città italiane, svolge attività di formazione. Parte contraente rispetto a ciascuno studente è la società sammarinese alla quale sono intestati i pagamenti.

L'Ufficio delle Entrate di Rimini contesta alla società sammarinese di aver costituito in Italia una stabile organizzazione articolata in 20 società e ditte individuali che commercializzano sul territorio italiano i prodotti formativi, accertando, in tal modo, ricavi non dichiarati ai fini IVA per gli anni 1994 e 1995, nonché redditi non dichiarati ai fini IRPEG e ILOR per l'anno 1994. La Commissione tributaria provinciale e la Commissione tributaria regionale respingono l'impugnazione della società sammarinese che presenta ricorso dinanzi alla Corte di Cassazione.

Dinanzi alla Suprema Corte, la società ricorrente si difende ritenendo che la fattispecie di stabile organizzazione non può considerarsi sussistere, in quanto, con tale espressione, si designa una "sede fissa di affari" per mezzo della quale l'impresa non residente esercita l'attività sul territorio dello Stato. Nel caso della società sammarinese, invece, le imprese che operano in Italia sono molteplici, dotate ciascuna di stabile organizzazione autonoma e gli introiti sono costituiti dai proventi delle provvigioni fatturate alla casa-madre. Inoltre, non c'è stabile organizzazione quando la casa-madre esercita l'attività di impresa attraverso un intermediario indipendente che agisca nell'ambito della propria attività.

Secondo la ricorrente, nel caso di specie non sarebbe stata accertata l'esistenza di "una sede d'affari indipendente" della società sammarinese, dal momento che le entità che operano in Italia sono "non una ma molteplici, dotate ciascuna di propria organizzazione autonoma ed operanti come agenti indipendenti i cui introiti non erano costituiti dai proventi dell'attività di assistenza didattica prestata (...), ma solo dalle provvigioni su vendite fatturate (...)".

La pronuncia della Suprema Corte di Cassazione

In via preliminare, si rileva che ai sensi dell'art. 162 TUIR, l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia implica:

- l'individuazione di una sede fissa di affari, in senso tecnico (locali, materiali, attrezzature, etc.);
- l'esercizio dell'attività da parte dell'impresa per mezzo di tale sede fissa di affari.

Con particolare riferimento al caso in cui la società estera agisca in Italia attraverso agenti mediatori, elementi significativi ai fini dell'esistenza di una stabile organizzazione possono essere desunti:

- dalla mancanza di effettivi controlli sull'operato dell'agente e di istruzioni dettagliate da parte dell'impresa estera;
- dalla rilevanza specifica delle qualità tecniche e professionali dell'agente, che hanno indotto il preponente ad avvalersi delle sue prestazioni;
- dal numero complessivo di preponenti rappresentati dall'agente.

A parere della Corte di Cassazione, l'organizzazione produttiva, in Italia, di una società estera articolata in molteplici sedi formalmente distinte, ma economicamente integrate in una struttura unitaria, strumentale al raggiungimento dello scopo commerciale in Italia della casa-madre non residente, non preclude la contestazione della sussistenza di una stabile organizzazione.

La Suprema Corte respinge le argomentazioni della ricorrente, rilevando che l'**accertamento dei requisiti di sussistenza di una stabile organizzazione** deve essere condotto non solo **sul piano formale**, ma anche e soprattutto **sul piano sostanziale**, come già ribadito in numerose pronunce (cfr., in particolare, le sentenze n. 10925/2002 e n. 6799/2004).

In particolare, si ribadisce che "l'accertamento dei requisiti del centro di attività stabile, o stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti - o alle sole trattative - in nome della società estera [...] deve essere condotto non solo sul piano formale ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale e che tale **concetto di stabile organizzazione non è incompatibile con la personalità giuridica** di cui la stessa sia eventualmente fornita, poiché l'autonoma soggettività giuridica non assume rilievo quanto all'imputazione dei rapporti fiscali".

Inoltre, secondo la Suprema Corte "va escluso che la struttura organizzativa debba essere di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile".

Pertanto, nonostante l'articolazione formale dell'organizzazione in Italia della società estera, nella sostanza le diverse sedi costituiscono una **struttura economica unitaria, strumentale al raggiungimento dello scopo commerciale in Italia della casa-madre non residente** (sammarinese). L'indipendenza delle società italiane rispetto alla casa-madre non sussiste, dato che le società italiane altro non sono che organismi attraverso i quali la società estera mette a disposizione i propri servizi di insegnamento in Italia.

Infine, i giudici di legittimità rilevano che gli elementi oggettivi che inducono ad individuare nelle entità italiane la stabile organizzazione della società sammarinese attengono alle concrete modalità operative delle prime, quali articolazioni di un'unica struttura organizzativa intesa alla realizzazione dello scopo commerciale della società sammarinese.

I "**legami di natura soggettiva**" ("idonei a corroborare un convincimento già sufficientemente motivato col richiamo delle caratteristiche oggettive della organizzazione") sono individuabili nei rapporti tra l'intestatario del marchio registrato del sistema didattico e il suo commercialista. La corrispondenza tra i due soggetti evidenzia chiaramente come fosse interesse dell'intestatario del suindicato marchio realizzare una struttura per la commercializzazione del servizio di assistenza didattica che, grazie alle licenze cedute alla società sammarinese, avrebbe consentito di evitare l'assoggettamento ad IVA dei corrispettivi pagati dagli studenti alla società medesima e la tassazione in Italia dei redditi ad essi relativi.

Copyright © - Riproduzione riservata

[Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 07/10/2011, n. 20597](#)