

*Sent. n. 3889 del 15 febbraio 2008 (ud. del 10 ottobre 2007)  
della Corte Cass., Sez. trib. - Pres. Altieri, Rel. Ruggiero  
Imposta sul valore aggiunto - Soggetti passivi - Soggetti non residenti  
nello Stato - Stabile organizzazione in Italia - Sussistenza - Conseguenze -  
Autonoma soggettività, ai fini dell'Iva, di detta stabile organizzazione -  
Configurabilità*

*([Commentata](#))*

Massima - In tema di Iva, dal complesso della disciplina dettata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e, in particolare, dalla disposizione contenuta nell'art. 17, comma 4, di detto decreto, si ricava che, quando ricorrono il requisito oggettivo dell'esercizio abituale di un'attività commerciale - richiesto dall'art. 4 del decreto medesimo - e quello territoriale della stabilità in Italia di una organizzazione del soggetto non residente, gli obblighi e i diritti relativi alle operazioni effettuate da o nei confronti della stabile organizzazione non possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal soggetto non residente, direttamente o tramite un suo rappresentante fiscale. La stabile organizzazione nello Stato, infatti, in quanto obbligata al pagamento ed alla rivalsa dell'imposta, oltre che al rispetto dei doveri formali di fatturazione delle operazioni attive e di registrazione delle fatture passive, costituisce in tal caso l'unico centro di imputazione fiscale delle operazioni riferibili al soggetto non residente e la stessa rappresenta anche la sola legittimata a presentare la dichiarazione annuale, nella quale vanno determinate l'imposta dovuta o l'eccedenza da computare in detrazione nell'anno successivo e formulata l'eventuale richiesta di rimborso.

---

Fatto - La Guardia di finanza, Nucleo di polizia tributaria di Varese, nell'ambito di un procedimento penale, in data 26 giugno 1997, elevava processo verbale di constatazione nei confronti della U.S.C.F. S.A. (cosiddetta K. S.A.), società di diritto svizzero, con sede legale ed amministrazione in ..., e notificava il verbale alla G. S.p.a., con sede in ..., quale rappresentante fiscale della società svizzera in Italia all'epoca dei fatti contestati.

In detto verbale veniva evidenziato che: la società estera aveva avuto nel Centro informazione per il formaggio svizzero (il C.I.F.S. S.r.l., di cui deteneva l'intero capitale) la propria stabile organizzazione in Italia; detta società estera, negli anni 1989/1996, aveva chiesto alla D. S.p.a., altra società residente, la prestazione di servizi attinenti alla gestione dell'immagine e della pubblicità dei prodotti lattiero-caseari svizzeri, che invece avrebbe dovuto essere commissionata esclusivamente al C.I.F.S.; tutte

le fatture, ricevute ed annotate nel registro Iva degli acquisti della K., erano irregolari, in quanto quelle emesse dal C.I.F.S. erano inerenti a prestazioni totalmente inesistenti e le altre perché il soggetto committente dei servizi non era direttamente la K. ma il C.I.F.S., sua stabile organizzazione in Italia; per questa irregolarità, ai sensi dell'[art. 7](#), comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, rispondevano i vari rappresentati fiscali della K., succedutisi nel tempo, in solido con il rappresentato.

Sulla base di questi accertamenti, l'Ufficio Iva di Milano emetteva nei confronti della G., quale rappresentante fiscale della società svizzera, l'avviso di rettifica Iva (n. 891504/97), relativo all'anno di imposta 1992, con cui contestava la responsabilità solidale delle violazioni per indebita detrazione d'imposta, ex [artt. 17 e 19](#), D.P.R. n. 633/1972, e per indebito rimborso.

L'Ufficio proponeva gravame, chiedendo l'annullamento dell'avviso di rettifica.

La Commissione tributaria provinciale di Milano, con la sentenza n. 291/43/99, accoglieva integralmente il ricorso della G., ritenendo che il C.I.F.S. non operava in Italia, quale stabile organizzazione della K., disponendo, in via sistematica ed abituale, dei poteri di rappresentanza e concludendo contratti in nome e per conto della controllante.

L'Ufficio proponeva gravame, ribadendo che consentivano di ritenere che il C.I.F.S. costituisse in Italia l'effettiva stabile organizzazione della K. le concrete operazioni svolte dal C.I.F.S., come l'erogazione di contributi e la corresponsione di premi ed aiuti.

La società controdeducva, riproponendo le argomentazioni già svolte.

La Commissione tributaria regionale, con la sentenza in epigrafe indicata, accoglieva l'appello dell'Ufficio.

Così motivava: molteplici elementi desunti dalla documentazione in atti dimostravano che il C.I.F.S. italiano rappresentava di fatto la stabile organizzazione della controllante svizzera; nonostante la formale autonomia giuridica rispetto alla casamadre, assunta al momento della costituzione, successivamente il C.I.F.S. aveva assunto il ruolo di stabile organizzazione, allorquando di fatto aveva posto in essere attività e svolto funzioni, sostituendosi alla K.; era il C.I.F.S. il reale committente dei servizi, oggetto delle fatture emesse dalla D. in favore della K.; quindi, dette fatture erano da considerare fittizie, per cui la G. era responsabile in solido con la rappresentata delle violazioni poste in essere nel periodo in cui aveva svolto il ruolo di rappresentante.

Per la cassazione di questa decisione la G. ha proposto ricorso, notificato il 21 novembre 2002, con l'articolazione di cinque motivi. L'Amministrazione finanziaria non si è costituita.

Diritto - 1. Con il primo mezzo la società ricorrente lamentava l'illegittimità della sentenza impugnata, ex art. 360, comma 1, nn. 3) e 5),

del codice di procedura civile per non avere i giudici di seconda istanza esaminato la questione relativa all'indebito utilizzo da parte dell'Amministrazione di presunzioni non dotate dei requisiti di legge, con palese violazione degli [artt. 54](#) e [56](#), comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, comma 10, n. 3), del codice di procedura civile, questione già sollevata espressamente.

Tramite la seconda censura è stata dedotta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 5, paragrafo 5, della Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Svizzera (firmata a Roma il 9 marzo 1976 ed approvata con L. 23 dicembre 1978, n. 943), dell'art. 9 della Sesta Direttiva CEE (Direttiva del Consiglio CEE 17 maggio 1977, n. 388) e dell'[art. 7](#), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, n. 3), codice di procedura civile, sottolineando il doppio errore giuridico di aver ignorato completamente la normativa applicabile alla fattispecie, ossia la normativa Iva comunitaria e nazionale, in materia di "centro di attività stabile" e di avere applicato in materia di Iva la nozione di "stabile organizzazione" presente nella Convenzione Italia-Svizzera in materia di doppia imposizione sui redditi.

A mezzo della terza doglianza è stata eccepita la violazione dell'art. 5, L. 23 dicembre 1978, n. 943, di ratifica ed esecuzione della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), codice di procedura civile lamentando che la sentenza impugnata aveva disatteso la corretta nozione di stabile organizzazione in senso soggettivo, che pure sembrerebbe aver inteso applicare.

Con il quarto motivo viene censurata, in relazione all'art. 360, n. 5), codice di procedura civile, l'insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine ad un punto decisivo della controversia per non avere i giudici di secondo grado valutato le eccezioni svolte circa la non configurabilità, nella specie, di una stabile organizzazione personale della K., non dimostrando l'esistenza dei tre elementi richiesti e per aver attribuito rilievo ad elementi che invece sono ininfluenti, se non addirittura di segno contrario, nel senso che dimostravano che il C.I.F.S. non operava come stabile organizzazione della società svizzera.

Infine, con la quinta censura è stata denunciata la violazione e falsa applicazione degli [artt. 17](#), [19](#) e [30](#), D.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, n. 3), codice di procedura civile, perché nella sentenza era stato apoditticamente affermato che il C.I.F.S. era l'effettivo committente dei servizi; nonché l'omessa motivazione, ex art. 360, n. 5), codice di procedura civile, per non avere i giudici di secondo grado valutato le eccezioni sollevate relativamente all'inerenza ed effettività delle prestazioni di servizi commissionate direttamente dalla K.

2. L'esaminato ricorso deve essere disatteso perché privo di giuridico fondamento.

Il percorso argomentativo ha il seguente graduale sviluppo: la

definizione della nozione di stabile organizzazione in Italia; l'esame degli elementi qualificanti della specie concreta; la confutazione dei motivi di censura, delibando congiuntamente, stante la loro stretta interconnessione logico-giuridica, le denunziate violazioni di legge, per un verso e, per altro verso, i vizi motivazionali dedotti sotto vari profili.

2.1. In ordine alla nozione di stabile organizzazione in Italia di una società straniera ai fini Iva (di cui deve sottolinearsi la specialità), vanno qui richiamati, in convinta condivisione, i seguenti principi reiteramente affermati da questa Corte (ex *plurimis*, Cass., Sez. trib., 25 maggio 2002, [n. 7689](#); 6 dicembre 2002, [n. 17373](#); 11 marzo 2003, n. 3570; 6 aprile 2004, n. 6799; 28 luglio 2006, n. 177206).

Tale nozione deve essere tratta dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata, con i requisiti di "centro di attività stabile", di cui all'art. 2 della Sesta Direttiva Iva (77/388/CEE), definito dalla giurisprudenza comunitaria (sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 1997, C-190/55 *Are Lease*) come struttura dotata di risorse materiali ed umane.

Questa struttura può essere costituita anche da una entità avente personale giuridica, alla quale venga, anche di fatto, affidata la cura di affari (*management*) - e non attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali consulenze o fornitura di *know-how* - da parte della società straniera.

La prova del compimento di *business* da parte del soggetto nazionale per l'impresa straniera può essere ricavata, oltre che dagli elementi descritti dall'art. 5 del Modello di convenzione OCSE, da elementi indiziari, quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale o la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, anche a prescindere dal conferimento di poteri di rappresentanza.

In proposito, nessuna decisiva rilevanza può essere riconosciuta alla modifica apportata all'art. 5 del Commentario OCSE, secondo cui il fatto che la struttura partecipi a trattative contrattuali nell'interesse della società straniera non può costituire l'unico elemento per affermare che tale struttura costituisca una stabile organizzazione della società straniera. Infatti, a parte il valore non normativo del Commentario - che costituisce, al più, una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti all'OCSE - è significativo rilevare che nei confronti di tale modifica è stata espressa dal Governo Italiano la riserva, secondo la quale - nell'interpretazione del modello di convenzione - l'Italia non può disattendere quella data dai propri giudici nazionali.

Ai fini del richiamo applicativo - nel contesto del "sistema del precedente" - merita di essere ricordato che nel caso deciso dalla citata sentenza (n. 17206/2006) veniva valorizzata la corretta affermazione contenuta nell'impugnata sentenza, secondo la quale anche un distinta società italiana può svolgere il ruolo di stabile organizzazione di una

società straniera o che l'esercizio da parte della società italiana di attività diretta alla produzione di reddito in Italia da parte della società estera consisteva nella conclusione di contratti, desunta dall'esame di documentazione bancaria.

Nel medesimo contesto, deve essere richiamato l'analitico *iter* argomentativo dell'altra decisione (n. 6799/04), riguardante proprio la stessa la società estera (K., nella veste di parte ricorrente).

Orbene, è stato sancito che la questione dell'autonomia ai fini Iva della stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente deve essere risolta sulla base della disciplina dettata dagli [artt. 7, 17, 38-ter](#), 21, [40](#), [81](#) del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, dal disposto dell'art. 17, comma 4, si desume che, quando ricorrono il requisito soggettivo dell'esercizio abituale di un'attività commerciale, richiesto dall'art. 4, comma 1, citato D.P.R., e quello territoriale della stabilità in Italia di una organizzazione del soggetto non residente, gli obblighi ed i diritti relativi alle operazioni effettuate da o nei confronti della stabile organizzazione non possono essere, rispettivamente, adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal soggetto non residente direttamente (nella specie, la K.) o tramite un suo rappresentante (la G.), bensì avendo come centro di riferimento la stabile organizzazione in Italia (il C.I.F.S.).

Quest'ultima, in quanto obbligata al pagamento ed alla rivalsa dell'imposta, oltre che al rispetto dei doveri formali di fatturazione delle operazioni attive e di registrazione delle fatture passive, costituisce, in tal caso, l'unico centro di imputazione fiscale delle operazioni riferibili al soggetto non residente.

E la stessa stabile organizzazione rappresenta anche la sola legittimata a presentare la dichiarazione annuale, nella quale, secondo le prescrizioni contenute negli [artt. 19](#) e [30](#), D.P.R. n. 633/1972, vanno determinati l'imposta dovuta o l'eccedenza da computare in detrazione nell'anno successivo e formulata nella eventuale richiesta di rimborso.

Ulteriormente, si puntualizza che la soggettività fiscale della stabile organizzazione di un soggetto non residente non può essere negata nell'ipotesi di una sua personalità giuridica nello Stato, in quanto l'accertamento di un autonomo centro di imputazione dei rapporti tributari deve essere condotto, anche in materia di Iva, non solo sul piano formale, ma anche e soprattutto sul piano sostanziale, secondo il costante orientamento di questa Corte (*ex plurimis*, Cass., Sez. trib., 7 marzo 2002, [n. 3367](#); 25 luglio 2002, [n. 10925](#)): di qui il rilievo correttamente riconosciuto dai giudici regionali agli elementi caratterizzanti le stabili organizzazioni, di cui ci occuperemo in seguito.

Per completezza espositiva è opportuno richiamare anche la risoluzione ministeriale relativa alla soggettività tributaria della stabile organizzazione ai fini Iva (Dipartimento entrate - Direzione Centrale affari

giuridici e contenzioso tributario, Div. 12a - R.M. 23 marzo 1999, [n. 52/E/1999/23447](#)).

Il Ministero individua una unitarietà giuridica fra l'entità produttiva (stabile organizzazione) e l'entità di commercializzazione (casa-madre), per cui - in ipotesi di vendita di beni in Italia - l'operazione si deve considerare come effettuata dalla casa-madre per il tramite della stabile organizzazione, la quale deve, conseguentemente, provvedere agli obblighi di fatturazione.

In sintesi, deve essere tenuta presente la natura territoriale dell'imposta sul valore aggiunto.

Perciò, le operazioni - di cessione o di prestazioni - sono imponibili nel territorio in cui si considerano effettuate, secondo il principio di territorialità indicato, rispettivamente, dagli artt. 8, per i beni, e 9, per i servizi, della Sesta Direttiva.

Se, in applicazione di tali criteri, un'operazione si considera effettuata in un dato territorio, non v'è dubbio che il soggetto agente debba essere identificato ai fini dell'imposta in quel territorio ed ivi assolvere i relativi obblighi cartolari di fatturazione, annotazione, versamento del tributo.

Tale soluzione non può ritenersi contrastante col diritto comunitario.

L'esistenza di una stabile organizzazione è, infatti, prevista dall'art. 1 dell'Ottava Direttiva Iva (n. 79/1072/CEE del Consiglio) quale elemento ostativo per l'esercizio del diritto di rimborso attribuito ai soggetti non residenti.

La scelta organizzativa compiuta dalla società straniera comporta l'obbligo di utilizzare, ai fini Iva, la stabile organizzazione, che fa assumere al soggetto non residente la qualità di soggetto residente, essendo, così, precluso l'esercizio dei diritti e l'adempimento di obblighi direttamente dal soggetto non residente, anche a mezzo di un rappresentante fiscale, la cui nomina deve considerarsi inesistente o inefficace.

2.2. Deve, quindi, passarsi all'esame degli elementi essenziali della fattispecie ai fini di una puntuale ricostruzione dei contorni normativi e, comunque, nel contesto di un giudizio di legittimità, tipicamente a critica circoscritta, concentrata sui due dati di valutazione comparativa, costituiti dalla decisione gravata e dai motivi di ricorso.

Il punto centrale della controversia è l'individuazione della natura giuridica del ruolo delle tre società: la casa-madre K., la rappresentante fiscale G. ed il C.I.F.S..

Assume, a tal fine, preminente rilevanza la considerazione delle attività svolte concretamente dal C.I.F.S., al di là di quelle attività costituenti il formale oggetto sociale.

In termini di effettività, il C.I.F.S. non si limitava a rappresentare una sede fissa utilizzata ai soli fini di tenere le pubbliche relazioni, di pubblicizzare i formaggi svizzeri e di fornire informazioni anche di

carattere scientifico: attività queste di carattere preparatorio ed ausiliario che avrebbero certamente escluso la qualificazione di stabile organizzazione, secondo il Modello OCSE richiamato anche nella risoluzione ministeriale n. 501504 del 17 dicembre 1991.

In realtà, facendo corretta applicazione dei principi giuridici innanzi richiamati (che riservano prevalente attenzione alle attività concretamente svolte), devono sottolinearsi i seguenti profili analiticamente evidenziati nel processo verbale di constatazione, redatto dalla Guardia di Finanza e trasmesso all'Ufficio: in più occasioni il C.I.F.S si era sostituito alla casa-madre; aveva stipulato contratti direttamente; si era impegnata direttamente all'erogazione di contributi in favore della K.; aveva erogato aiuti all'ammasso privato; aveva sottoscritto accordi di fornitura; aveva trasmesso al rappresentante fiscale le fatture emesse a carico della K.; la K. aveva una partecipazione totalitaria nel capitale del C.I.F.S..

La concorrente considerazione e valutazione di tutti questi elementi - alcuni dei quali aventi valore probatorio e non meramente indiziario - motivavano sufficientemente l'assunto dell'Ufficio, secondo cui le detrazioni operate dalla K. erano indebite perché, stante la presenza di una stabile organizzazione, le fatture dovevano essere emesse a carico del C.I.F.S. e fatte confluire nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale del C.I.F.S., in capo al quale dovevano sussistere i presupposti per operare le detrazioni.

Conseguenzialmente, l'Ufficio, sulla scorta di tali fatti accertati, notificava alla G., quale responsabile della K. ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 17](#), l'avviso di rettifica, con cui contestava l'indebita detrazione dell'imposta, in violazione dell'art. 19 stesso D.P.R..

Dunque, poiché il C.I.F.S. era il reale committente dei servizi, di cui alle fatture emesse dalla D. a favore della K., ne conseguiva la falsità ideologica delle fatture stesse, stante la fittizietà soggettiva.

Inoltre, poiché la K. aveva comunque agito per il tramite della G., quest'ultima doveva rispondere in via solidale delle violazioni commesse dalla prima, in forza del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 17](#), comma 2.

2.3. In ordine alle censurate violazioni di legge (motivi secondo, terzo e parte del quarto motivo del ricorso), oltre alle argomentazioni innanzi svolte, deve confutarsi il preteso "errore giuridico" (specificamente dedotto con il secondo motivo), che sarebbe stato commesso dai giudici regionali nell'erronea applicazione della Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Svizzera.

In realtà, i giudici di secondo grado - per quanto erano tenuti in relazione all'accertato tipo di organizzazione stabile - esaminavano la questione relativa alla natura delle attività esercitate dalla società italiana per conto della casa-madre estera ed escludevano che la prima si limitasse ad operazioni meramente promozionali e chiarivano - con motivazione congrua - che le attività svolte integravano una partecipazione

alle attività di commercializzazione in Italia dei prodotti della K., di cui si presentava come filiale italiana.

2.4. Nell'ottica della confutazione degli eccepiti vizi motivazionali (dedotti, sostanzialmente, nei vari motivi), deve partirsi dalla disamina del punto concernente l'asserita mancanza di presunzioni, aventi i requisiti normativamente prescritti.

Ad una attenta lettura della decisione gravata si coglie che gran parte della motivazione è riservata proprio alla individuazione degli elementi caratterizzanti le stabili organizzazioni: punto veramente focale della controversia.

Orbene, sulla base della documentazione acquisita la Commissione Regionale evidenziava i seguenti elementi qualificanti dell'operato del C.I.F.S.: si era direttamente impegnato nell'erogazione di contributi a favore della Kr.; aveva assunto la funzione di soggetto incaricato della erogazione di aiuti all'ammasso privato; aveva sottoscritto accordi di fornitura; era stato qualificato dalla casa-madre come ufficio italiano della K. incaricato di porre condizioni di vendita agli importatori italiani in relazione ai prezzi di listino, agli sconti, ai bonifici (come emergeva da un estratto intitolato "analisi della situazione dei formaggi svizzeri in Italia").

Trattasi, incontrovertibilmente di una serie di elementi, univoci, precisi e concordanti, molti dei quali per il loro oggettivo significato hanno - già di per sé ed autonomamente - una sufficiente ed esauriente valenza probatoria.

La congruità del *decisum* del fondamentale *thema decidendum* da ultimo esaminato consente di disattendere gli ulteriori vizi motivazionali, articolati come insufficienza, contraddittorietà ed omissione, apparendo, in definitiva, la decisione esaurientemente argomentata, senza salti logici, in puntuale applicazione dei richiamati orientamenti giurisprudenziali di questa Corte.

Pertanto, va pienamente condivisa la conclusione dei giudici regionali, secondo cui il reale committente dei servizi, oggetto delle fatture emesse dalla D. a favore della K., era il C.I.F.S.; le stesse andavano considerate fittizie, per cui la G., in solido con la rappresentata, era responsabile delle violazioni poste in essere nel corso del periodo in cui aveva svolto il ruolo di rappresentante.

3. In sintesi conclusiva, deve affermarsi che, ai fini Iva, il centro di imputazione era la stabile organizzazione in Italia costituita dal C.I.F.S. e non dalla casa-madre K., né dalla G. rappresentante fiscale.

Dunque, come affermato nell'impugnata sentenza, correttamente l'Ufficio emetteva nei confronti della G. l'avviso di rettifica Iva, con cui contestava la responsabilità solidale con la K. per le violazioni di indebita detrazione dell'imposta e per l'indebito rimborso.

Infatti, il soggetto giuridico di riferimento di queste operazioni



fiscali doveva essere il C.I.F.S., in quanto stabile organizzazione in Italia, che aveva realizzato concrete attività, come stipulazione di contratti, erogazione di contributi, corresponsione di aiuti, riconoscimento di premi.

4. Per le svolte considerazioni il ricorso va respinto.

Nessuna pronuncia deve esser adottata in ordine alle spese della presente fase di legittimità, non avendo l'Amministrazione finanziaria svolto alcuna attività difensiva.

P.Q.M. - La Corte rigetta il ricorso. Nulla per le spese.