
Stabile organizzazione occulta: a chi vanno imputati i redditi?

di [Paolo Giovannetti](#)

Publicato il 4 Ottobre 2011

Una nuova interpretazione della suprema corte sulla stabile organizzazione italiana di una società estera: i redditi prodotti in Italia dalla società estera attraverso una stabile organizzazione occulta, devono essere accertati in capo alla stabile organizzazione e non nei confronti della società non residente.

Con la sentenza n. 16106 del 22 luglio 2011, la Suprema Corte, ha dato una interpretazione innovativa in materia di responsabilità soggettiva a carico di **stabili organizzazioni occulte di società estere che producono redditi in Italia**.

Secondo i giudici di legittimità, i redditi prodotti in Italia dalla società estera attraverso una stabile organizzazione occulta, devono essere accertati in capo alla stabile organizzazione e non nei confronti della società non residente.

In particolare, nel caso venga accertata in Italia la presenza di una stabile organizzazione occulta di una società estera, i giudici di Cassazione della V sezione, hanno concluso che l'accertamento del maggior imponibile prodotto nel territorio italiano e, quindi, soggetto alla tassazione domestica Nazionale, deve essere effettuato a carico della stabile organizzazione.

Si riportano in sintesi alcuni passaggi chiave della sentenza

“II) 1.- Il primo motivo di ricorso è fondato nei termini di seguito riportati.

Secondo i giudici di appello, se un soggetto non residente esercita nel territorio dello Stato un'attività di impresa attraverso una stabile organizzazione - nel caso specifico consistente in una società di capitali residente (e, quindi, dotata di autonoma soggettività) - la pretesa impositiva, per i redditi prodotti nel territorio dello Stato tramite quella stabile organizzazione, può essere esclusivamente esercitata nei diretti confronti del soggetto non residente.

L'assunto non è condivisibile.

2. Con riferimento a controversie in materia di iva (ed al quadro legislativo precedente all'emanazione del 6799/04), così indubitabilmente riconoscendo alla stabile organizzazione, soggettività fiscale di diritto interno in relazione ai rapporti inerenti al soggetto non residente.

Attesa la sostanziale unitarietà, quanto agli aspetti strutturali, della nozione di stabile organizzazione (cfr. 6799/04), il criterio, seppure elaborato in relazione a controversie in materia di iva, è estendibile al campo delle imposte dirette.

L'impostazione trova, peraltro, riscontro nel sistema normativo proprio di tali imposte.

Invero, tale sistema: stabilisce la soggezione ad irpeg delle società e degli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (v. art. 14, comma 4, d.p.r. 600/1973), così identificandone la consistenza quale entità, rilevante a fini tributari interni per la determinazione del reddito d'impresa prodotto in Italia da soggetto non residente, costituendola in "massa separata" al fine di garantire, da un lato, che nessuna parte di esso sfugga all'imposizione nazionale e, dall'altro, che da questa non sia colpito anche reddito privo di collegamento con il territorio dello Stato.

Il descritto quadro normativo va, peraltro, valutato alla luce del combinato disposto dall'art. 4 (che - prescritto, al primo comma, che "la dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ... deve indicare i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente e di almeno un rappresentante ... nonché per l'effettuazione dei controlli" - precisa, al secondo, che le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato devono "indicare l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio stesso, in quanto vi sia, e in ogni caso le generalità e l'indirizzo in Italia di un rappresentante per i rapporti tributari").

Previsione normativa che - nel rivelare come l'applicazione dell'imposta sul reddito di impresa prodotto da una società non residente attraverso una stabile organizzazione nel territorio dello Stato debba avvenire, a carico della società non residente, attraverso un rapporto che intercorra tra l'amministrazione finanziaria e la sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ben identificata da un bilancio e da un indirizzo e specificamente rappresentata offre specifica rispondenza alla definizione giurisprudenziale della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, quale autonomo centro d'imputazione di rapporti tributari riferibili a soggetto non residente, abilitato all'effettuazione degli adempimenti correlativamente prescritti dalla legge e dotato di legittimazione sostanziale in merito ai rapporti tributari inerenti al

soggetto non residente, già enucleata con riferimento alla disciplina iva.

L'impostazione è del resto coerente con la fondamentale esigenza - valida tanto nel campo dell'imposizione iva quanto in quella delle imposte dirette - a che i redditi prodotti dai soggetti non residenti ed imponibili nello Stato siano, in questo, agevolmente identificabili e controllabili.

3.- La nozione di stabile organizzazione non è, d'altro canto, incompatibile con la personalità giuridica di cui la stessa sia eventualmente fornita e non è, dunque, possibile dubitare dell'attribuibilità ad una società del ruolo, palese od occulto, di stabile organizzazione materiale di soggetto non residente, soltanto in ragione della sua personalità giuridica.

L'autonoma piena soggettività giuridica non interferisce, invero, con l'imputazione, quale massa separata, dei rapporti fiscali riferibili a soggetto non residente, restando i due profili evidentemente autonomi e distinti, seppur in capo alla medesima entità (cfr. 6799/04, 7682/02).

Difatti - ove la persona giuridica nazionale sia ad un tempo stabile organizzazione di soggetto non residente - nulla osta a che l'Amministrazione finanziaria indirizzi la propria pretesa impositiva e la propria azione accertatrice, nei suoi diretti confronti, quanto ai redditi da essa prodotti con la propria autonoma attività e, nei confronti della "stabile organizzazione", per i redditi costituiti in "massa separata" riferibile a soggetto non residente; con la peculiarità che, per tali ultimi, l'applicazione dell'imposta avverrà secondo le regole proprie dell'imposta sul reddito dei soggetti non residenti.

4.- Alla luce degli esposti rilievi, può, dunque, concludersi che - diversamente da quanto opinato dal giudice a quo - l'accertamento condotto dall'Agenzia sul reddito d'impresa, prodotta nel territorio dello Stato da società non residente tramite stabile organizzazione, deve essere svolta nei confronti di quest'ultima e non nei diretti confronti della società non residente.

E d'altro canto, nell'ipotesi (quale quella di specie) in cui la stabile organizzazione del soggetto non residente è rappresentata da società residente munita di personalità giuridica, il criterio trova ulteriore conforto nel rilievo che in tal caso, per le precipue caratteristiche del sistema legale descritto in precedenza, l'accertamento non può che risolversi nella rettifica della dichiarazione di detto soggetto (ancorché per la parte afferente al reddito del soggetto non residente di cui costituisce stabile organizzazione) .

III) - Alla stregua della considerazioni che precedono s'impone l'accoglimento del primo motivo di ricorso dell'Agenzia.”

Considerazioni

Questa volta i giudici di Cassazione hanno preso una strada in controtendenza, non solo con la giurisprudenza di merito sinora esistente ma anche con le stesse pronunce finora emesse. Tale sentenza è senz'altro figlia della continua sensibilizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria in tema di fiscalità internazionale, in quanto più volte la stessa si è trovata di fronte a casi di società estere più o meno formalmente legate a società italiane, attraverso le quali hanno realizzato il proprio business in Italia veicolando la tassazione di tali redditi in Stati esteri in cui vige un regime fiscale più privilegiato.

La nostra legislazione fiscale, fino al 1° gennaio 2004 non presentava una definizione domestica di stabile organizzazione. Tuttavia la fattispecie è stata più volte citata nelle norme di legge, ai fini sia delle imposte dirette che dell'IVA. Ciò ha comportato una elaborazione del concetto sia da parte della prassi che della giurisprudenza, sulla scorta dei principi internazionalmente riconosciuti.

Con la riforma IRES (Imposta sul reddito delle società che ha sostituito l'Imposta sul reddito delle persone giuridiche – IRPEG), in vigore dal 1° gennaio 2004 è stata effettuata una inversione di rotta, in quanto il legislatore ha ritenuto opportuno introdurla, conformandosi quasi pienamente alla prassi convenzionale seguita fino ad oggi dall'Italia e ai principi internazionalmente stabiliti sulla base del modello OCSE. L'art. 162 del T.U.I.R. – Testo unico delle imposte sui redditi – approvato con D.P.R. nr. 917/86 – è stato aggiunto dall'art. 1, comma 1 del D.Lgs 344 del 12.12.2003, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta che ha inizio successivamente al 1° gennaio 2004.

La legge delega ha stabilito che nella normativa fiscale italiana fosse introdotta una “definizione della nozione di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni”.

L'Italia, nella sua prassi ministeriale ha in passato riconosciuto la rilevanza del modello OCSE con riferimento alla definizione di stabile organizzazione e del commentario per la sua interpretazione.

Dal punto di vista operativo, gli Uffici Finanziari in forza della sentenza, potranno effettuare l'accertamento del maggior reddito sottratto in capo alla stabile organizzazione del soggetto estero,

attraverso la rettifica della dichiarazione dei redditi che la società ha presentato autonomamente, in quanto dotata di personalità giuridica distinta da quella del soggetto estero.

Restano però da delineare le problematiche circa l'individuazione dell'effettivo reddito sottratto alla tassazione domestica da parte della società estera, in quanto il fatturato prodotto dalla stabile organizzazione notoriamente si riferisce ai soli costi afferenti la logistica, il packaging o ai mezzi di trasporto per conto della casa madre, mentre l'effettivo fatturato prodotto nel territorio Nazionale potrebbe per esempio rilevarsi dal rappresentante fiscale, qualora fosse stato nominato dalla società estera.

4 ottobre 2011

Paolo Giovannetti