Giurisprudenza

Civile Ord. Sez. 5 Num. 21693 Anno 2020
Presidente: MANZON ENRICO
Relatore: TRISCARI GIANCARLO
Data pubblicazione: 08/10/2020

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al n. 22054 del ruolo generale dell'anno 2013 proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- *ricorrente* -

contro

Gulf Shipping & Trading Corporation Ltd Inc.,

- *intimata* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, n. 75/5/2012, depositata in data 2 luglio 2012;

dirittobancario.it

Giurisprudenza

udita la relazione svolta nella Camera di Consiglio del 15 gennaio 2020 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a Gulf Shipping & Trading Corporation Ltd Inc. diversi avvisi di accertamento, relativi agli anni di imposta dal 1999 al 2006, contestando un reddito imponibile non dichiarato, avendo accertato, a seguito di indagini della Guardia di Finanza, che la suddetta società aveva una stabile organizzazione in Italia con la quale svolgeva l'attività di commercio di materiali da costruzione; avverso i suddetti atti impositivi la società aveva proposto separati ricorsi che erano stati parzialmente accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara, la quale, in particolare, aveva rideterminato parzialmente il reddito imponibile in relazione alle sole operazioni di vendita di materiale lapideo a clienti italiani; avverso la pronuncia del giudice di primo grado aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate;

la Commissione tributaria regionale della Toscana ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: la società aveva svolto un completo processo produttivo solo nei riguardi dei clienti italiani; la sussistenza di una molteplicità di conti correnti, intestati in parte alla società ed in parte al sig. Abbara Mohammad Marwan (identificato quale amministratore di fatto dall'amministrazione finanziaria), sebbene fossero indicativi di rilevanti movimentazioni finanziarie, non consentiva, tuttavia, di individuare la giustificazione causale degli stessi e la natura delle operazioni; non risultava dimostrato, inoltre, che le suddette movimentazioni costituissero una fase terminale di un processo produttivo; non era indicativa, al fine di provare l'esistenza di una stabile organizzazione, la circostanza che la società avesse operato quale casa madre di una holding di un gruppo societario; la società, pertanto, aveva svolto un completo processo produttivo unicamente nei riguardi dei clienti italiani;

dirittobancario.it

Giurisprudenza

avverso la pronuncia del giudice del gravame ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate affidato a due motivi di censura;
la società è rimasta intimata;
considerato che:
con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 162, d.P.R. n. 917/1986, per avere ritenuto, da un lato, che la società aveva svolto un completo processo produttivo solo nei riguardi dei clienti italiani, e dall'altro, che tale circostanza non fosse idonea a configurare l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia;
con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per insufficiente e contraddittoria motivazione, per non avere considerato diverse circostanze, evidenziate dalla ricorrente in sede di giudizio di appello, relative alla esistenza di una stabile organizzazione;
i motivi, che possono essere esaminati unitariamente, in quanto riguardano la questione della esistenza di una stabile organizzazione e della conseguente imponibilità del reddito di impresa prodotto, sono fondati;
la questione centrale della fattispecie in esame attiene alla configurabilità di una stabile organizzazione in Italia della società Gulf Shipping & Trading Corporatione Ltd Inc., la quale, secondo la prospettazione dell'amministrazione finanziaria, avrebbe svolto nel territorio italiano un'attività di impresa per mezzo di Abbara Mohammad Marwan, il quale avrebbe compiuto una pluralità di attività per conto della suddetta, realizzando, in tal modo, una stabile organizzazione;
in primo luogo, va osservato che, per quanto concerne la disciplina normativa da applicare in materia di stabile organizzazione, poiché le condotte di cui alle pretese impositive risultano essere state poste in essere in un arco temporale che va dal 1999 al 2006, per le condotte anteriori al 2004 il riferimento è costituito dall'art. 20,

dirittobancario.it

d.P.R. n. 917/1986, *ratione temporis* vigente, e, quindi, poiché la suddetta previsione normativa non forniva alcuna specifica definizione del concetto di stabile organizzazione, dall'art. 5, del modello di Convenzione OCSE; mentre, per quelle successive, occorre fa riferimento alla previsione di cui all'art. 162, d.P.R. n. 917/1986, introdotto con il decreto legislativo n. 344/2003;

ai nostri fini, va precisato che l'art. 5 del modello di convenzione OCSE, definiva la "stabile organizzazione" *quale una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività* (...), ma al contempo escludeva, in ogni caso, che sussistesse una stabile organizzazione in diverse ipotesi specifiche caratterizzate, in sostanza, dall'utilizzo di installazioni insuscettibili di produrre reddito autonomo o, più precisamente, autonomamente accertabile secondo criteri oggettivi, in quanto aventi carattere preparatorio o ausiliario;

la suddetta definizione era stata, peraltro, sostanzialmente riprodotta dal legislatore interno con la previsione di cui all'art. 162, d.P.R. 917/1986, nel testo *ratione temporis* vigente, sicchè è a quanto in essa contenuto, oltre nella previsione dell'art. 5, del modello di convezione OCSE, che deve essere fatto riferimento ai fini della verifica della corretta applicazione della disciplina normativa in esame nel caso di specie;

va quindi precisato che, alla luce del suddetto quadro normativo, secondo questa Corte, per l'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, è necessaria: una presenza che sia incardinata nel territorio dell'altro Stato e dotata di una certa stabilità; una sede di affari capace, anche solo in via potenziale, di produrre reddito; un'attività autonoma rispetto a quella svolta dalla casa madre, dovendo aggiungersi che, ai fini dell'applicazione delle imposte dirette, la relativa indagine deve essere condotta non solo sul piano formale, ma anche, e soprattutto, su quello sostanziale (Cass. civ., 6 giugno 2018, n. 14573; Cass. civ., 21 novembre 2018, n. 30033);

dirittobancario.it

ciò precisato, va in primo luogo considerato che, stando alla nozione di "stabile organizzazione" sopra delineata, quel che è necessario verificare è il fatto che, mediante la sede fissa di affari, la società con sede all'estero svolge la propria attività nel territorio italiano, cioè una attività economicamente rilevante per il soggetto cui la stessa è riferibile, da intendersi, peraltro, in senso ampio, fino a ricomprendervi anche lo svolgimento di una prestazione di servizi, o, in generale, qualunque attività di impresa, purchè riferibile, appunto, al soggetto che la esercita;

d'altro lato, va altresì considerato che vanno escluse dal concetto di stabile organizzazione, come già evidenziato, quelle attività non suscettibili di produrre un reddito autonomo, quindi, di converso, possono rientrarvi solo quelle consistenti in un ciclo completo di attività imprenditoriale con un proprio risultato economico autonomo rispetto a quello conseguito dalla "casa madre": in sostanza, non può ragionarsi in termini di stabile organizzazione quando non sussista un collegamento con l'attività produttiva dell'impresa;

va quindi osservato che, laddove si accerti che una sede fissa di affari svolge contemporaneamente attività preparatorie e accessorie e attività che possono configurare l'esistenza di una stabile organizzazione, la sede fissa non può non essere considerata quale stabile organizzazione per l'intero;

d'altro lato, ai fini dell'esclusione della considerazione delle attività svolte quali meramente preparatorie o accessorie, è necessario che le stesse siano rivolte esclusivamente all'impresa, sicchè, ove la sede fissa presti servizi contemporaneamente in favore di altre imprese, anche se facenti parte del gruppo in cui si colloca la casa madre, la sede fissa non svolge, in questo caso, una funzione meramente preparatoria o ausiliaria della casa madre di appartenenza, ma, per l'appunto, un'attività di impresa che, seppure riferibile alla casa madre, si tratteggia in termini

dirittobancario.it

economicamente autonomi, in quanto di per sé produttiva di un autonomo risultato economico;

sotto tale profilo, la sentenza censurata è incorsa nella violazione di legge laddove ha ritenuto, in primo luogo, che non potesse configurarsi una stabile organizzazione se non per un processo produttivo limitato nei confronti dei clienti italiani (*la società contribuente ha svolto un completo processo produttivo soltanto nei riguardi di clienti italiani):* in realtà, la stabile organizzazione, come detto, sussiste per il solo fatto che si sia accertato che siano state realizzate attività di impresa dalla stabile organizzazione, essendo irrilevante il fatto che, unitamente ad esse, siano state, altresì, svolte attività accessorie o preparatorie in relazione ad ulteriori attività;

in secondo luogo, va aggiunto che la norma in esame prevede che la sede fissa d'affari, per essere considerata una stabile organizzazione, deve essere utilizzata dall'impresa non residente per l'esercizio, in tutto o in parte, della "sua attività", il che non implica necessariamente che l'attività da svolgere per mezzo della sede debba appartenere a quelle esercitate nel complesso dalla casa madre, essendo requisito necessario, invece, che sia svolta una qualunque attività di impresa, sia essa comparabile con taluna delle attività già esercitate sia di tipo diverso rispetto alle altre attività, purchè riconducibili al soggetto che la esercita;

la pronuncia censurata, in realtà, con specifico riferimento alla natura di holding della società, ha genericamente prospettato una pluralità di possibili attività che la stessa avrebbe potuto esplicare (direzione, coordinamento, preparazione della operatività delle proprie controllate, intermediazione, tesoreria del gruppo) escludendo, genericamente ed in assoluto, proprio sulla base di tali pluralità di funzioni, la riconducibilità della fattispecie alla fattispecie della stabile organizzazione;

in realtà, poiché le attività meramente preparatorie o ausiliarie sono quelle che, da un lato, non consentono di attribuire un reddito

dirittobancario.it

alla sede fissa d'affari mediante la quale sono esercitate, e, d'altro lato, sono rivolte esclusivamente in favore dell'impresa, ove la suddetta attività si traduce, di fatto, in una funzione di finanziamento ovvero in una prestazione di servizi in favore di altre imprese, anche se facenti parte del gruppo in cui si colloca la casa madre, non può, allora, ragionarsi in termini di ruolo svolto con finalità meramente preparatorie o ausiliarie della casa madre di appartenenza, essendo ipotizzabile il perseguimento di un autonomo risultato economico rispetto a quello conseguito dalla sede centrale mediante lo svolgimento di attività che non sono rivolte esclusivamente in funzione del ciclo produttivo dell'attività di impresa della casa madre;

la pronuncia censurata, come detto, non ha provveduto ad una specifica valutazione delle singole e diverse attività che, sulla base degli elementi di fatto dedotti dall'amministrazione finanziaria, avrebbero potuto condurre a sussumere la fattispecie concreta nell'ambito della previsione normativa astratta, come più sopra delineata, incorrendo, anche sotto questo profilo, nel vizio di violazione di legge;

d'altro lato, è parimenti fondato il secondo motivo di censura, attinente al vizio di insufficiente motivazione;

nella stessa sentenza censurata si dà atto del peculiare ruolo assunto da Abbara Mohammad Marwan, secondo l'assunto posto a fondamento degli avvisi di accertamento il quale avrebbe compiuto per conto della società, nell'ambito della stabile organizzazione dallo stesso gestita, una pluralità di attività, consistenti nel perfezionamento di contratti di acquisto e vendita, nel reimpiego di denaro ottenuto dall'attività caratteristica in investimenti, finanziamenti, mutui a garanzia a beneficio suo o di terze persone fisiche e giuridiche, avvalendosi anche dell'apporto di terzi;

questo quadro ricostruttivo, cui parte ricorrente fa riferimento riproducendo uno degli avvisi di accertamento notificati ed oggetto di impugnazione, non è stato specificamente analizzato dal giudice

dirittobancario.it

del gravame, che, proprio con riferimento al ruolo concretamente assunto da Abbara Mohammad Marwan ed ai rapporti con la società, si è limitata a evidenziare la possibile commistione dell'attività dello stesso rispetto a quello della società, senza quindi valutare, ai fini dell'applicazione della previsione di cui al comma 6, dell'art. 162, d.P.R. n. 917/1986) le pluralità di attività dallo stesso svolte, evidenziate dalla ricorrente a pag. 12, punto 2), del ricorso, in particolare il fatto che lo stesso: emetteva le fatture per conto della società; conservava la documentazione nell'interesse della società; perfezionava contratti di vendita, apponendo la propria firma/sigla su tutte le fatture, curava i rapporti con gli intermediari bancari nazionali presso cui erano accessi conti correnti societari, esteri e in valuta, pagava i fornitori emettendo assegni tratti su conti correnti societari ma anche su conti intestati a persona fisica, dava disposizioni agli intermediari bancari di incassare le fatture;

in particolare, quindi, non è stato specificamente analizzato, sulla base della documentazione a disposizione, il peculiare rapporto esistente tra la società e Abbara e il ruolo dallo stesso svolto per conto della stessa;

inoltre, non è stata specificamente analizzata la pluralità di attività concretamente esercitate, in particolare l'attività di acquisto per conto delle consociate e la circostanza che i corrispettivi venivano inviati direttamente sui conti correnti accesi in Italia e l'eventuale natura di intermediazione della medesima ovvero la specifica funzione di finanziamento svolta, ovvero ancora, ai fini dell'inquadramento della fattispecie nell'ambito della previsione di cui all'art. 162, comma 6, d.P.R. n. 917/1986, dell'attività di reimpiego del denaro;

si tratta, in particolare, di fatti rilevanti e decisivi non sufficientemente esaminati dal giudice del gravame, ai fini della valutazione della natura dell'attività svolta e dell'inquadramento degli stessi nella fattispecie della stabile organizzazione;

dirittobancario.it

Giurisprudenza

in conclusione, i motivi sono fondati, con conseguente cassazione della sentenza e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 15 gennaio 2020.

Il Presidente

IL CANCELLERIA

dirittobancario.it