

La Cassazione ha chiarito: necessaria la presenza permanente di mezzi umani e materiali

Iva, stabile organizzazione ko

Perché si configuri, una sede di direzione non basta

Pagina a cura
DI VINCENZO CRISTIANO
E DAVIDE ALBONICO*

Sebbene le nozioni di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e di centro di attività stabile ai fini Iva sono parzialmente sovrapponibili, per determinare l'esistenza di quest'ultima è comunque necessaria la presenza permanente dei mezzi umani e materiali necessari per le prestazioni di servizi. Ne discende, per l'effetto, che la mera esistenza di una sede di direzione non è sufficiente per poter ritenere sussistente una stabile organizzazione ai fini Iva.

Questo quanto indicato dalla Corte di cassazione con le sentenze nn. 12237 e 12240 del 18 maggio 2018.

Le controversie traggono origine da due differenti verifiche fiscali relative agli anni 2002 e 2003, all'esito delle quali l'Agenzia delle entrate competente per territorio riteneva sussistente in Italia una stabile organizzazione Iva di un consorzio avente sede legale in Francia, sul presupposto che le riunioni di alcuni manager del consorzio stesso si fossero tenute sul territorio nazionale.

Le conclusioni dei giudici della Corte di cassazione sono tranchanti. Vengono, difatti, rigettati entrambi i ricorsi presentati dall'Agenzia delle entrate, così escludendo (di fatto) la sussistenza sul territorio nazionale di una stabile organizzazione Iva per il solo fatto che le riunioni di alcuni manager, italiani residenti in Italia, del consorzio transalpino fossero avvenute sul territorio nazionale. Secondo la Corte, difatti, la sola presenza di una sede di direzione di un ente avente sede legale all'estero non configura di per sé una stabile organizzazione Iva. In una parola, la sede di riunioni non «oblitera» l'esistenza di una branch, facente parte di territorio «terzo», nei confini domestici.

In via preliminare, gli Ermellini evidenziano che la nozione di una stabile organizzazione Iva va desunta dall'art. 5 del Modello di Convenzione Ocse contro le doppie imposizioni e dal suo Commentario, ma al tempo stesso va integrata con i requisiti prescritti dall'art. 9 della Sesta direttiva Cee n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, come interpretata dalla Corte di giustizia, al fine di individuare un cd. centro di attività stabile.

In particolare, secondo l'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte di giustizia, la sussistenza di una stabile organizzazione Iva può essere riscontrata solo in presenza di un «centro di

La giurisprudenza	
Sentenza	Massima
Cassazione, 15 novembre 2017, n. 27070	Sebbene il legislatore nazionale in materia di Iva utilizzi sempre l'espressione «stabile organizzazione» del soggetto passivo non residente, pur non fornendone alcuna nozione, occorre riportarsi al concetto di «centro di attività stabile», cui fa riferimento la sesta direttiva, n. 77/388/Cee, art. 9 comma 1. <i>Ed ancora,</i> La sussistenza di un ufficio della società estera con la presenza di un solo collaboratore a progetto, il quale non svolge attività di cessione di beni o di prestazione di servizi, ma si limita ad acquisire servizi per la pubblicizzazione dell'attività svolta nello stato estero dalla stessa società non è riconducibile alla nozione di centro di attività stabile
CGUE, 6 febbraio 2014, causa C-323/12	Per poter essere considerato un centro di attività cui si riferiscono le cessioni di beni o le prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che tale centro di attività presenti un grado sufficiente di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le operazioni di cui trattasi
Cassazione, 15 febbraio 2008, n. 3889	La nozione di stabile organizzazione in Italia di una società straniera ai fini Iva 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 come struttura dotata di risorse materiali e umane. Questa struttura può essere costituita anche da una entità avente personalità giuridica, alla quale venga, anche di fatto, affidata la cura di affari (management) da parte della società straniera
CGUE, 28 giugno 2007, causa C-73/06	Non costituisce un centro di attività stabile un'installazione fissa utilizzata al solo fine di effettuare, per conto dell'impresa, attività di carattere preparatorio o ausiliario quali l'assunzione di personale o l'acquisto dei mezzi tecnici necessari allo svolgimento delle attività dell'impresa
Cassazione, 11 marzo 2003, n. 3570 CGUE, 7 maggio 1998, causa C-390/96	Il riferimento di una prestazione di servizi a un centro di attività diverso dalla sede viene in considerazione solo se tale centro d'attività presenti un grado sufficiente di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di cui trattasi
CGUE, 17 luglio 1997, causa C-190/95	La nozione di centro di attività stabile esige una consistenza minima, grazie alla presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi. Pertanto, allorché una società di leasing non dispone in uno Stato membro né di personale proprio né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative, struttura che sia quindi idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi in questione, essa non può essere considerata disporre di un centro di attività stabile in tale Stato

attività stabile» che abbia un sufficiente grado di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico a rendere possibili in modo autonomo le operazioni, cessioni di beni o prestazioni di servizi, di un soggetto passivo (Corte di giustizia, sentenza 6 febbraio 2014, causa C-323/12, E.ON Global Commodities SE; sentenza 17 luglio 1997, ARO Lease, C-190/95; sentenza 7 maggio 1998, Lease Plan, C-390/96).

Specularmente, non configura invece un centro di attività stabile, e di conseguenza una stabile organizzazione Iva, un'installazione fissa utilizzata al solo fine di effettuare, per conto dell'impresa, attività di carattere preparatorio o ausiliario quali l'assunzione del personale o l'acquisto dei mezzi tecnici necessari allo svolgimento delle attività di impresa (Corte di giustizia, sentenza 28 giugno 2007, causa C-73/06, Planzer Luxembourg Sari).

A tale riguardo, la prova della sussistenza di una stabile organizzazione Iva, che può

essere desunta da elementi indiziari quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale e dalla partecipazione degli stessi a trattative o alla stipulazione dei contratti, non è soddisfatta, a parere dei giudici della Suprema corte, per il solo fatto che alcuni manager dell'ente estero si siano riuniti sul territorio nazionale, venendo a mancare quella componente di apporto umano e tecnico dotata di un certo grado di stabilità per lo svolgimento autonomo delle funzioni dell'ente straniero.

Invero, l'esistenza in Italia di una sede di direzione del Consorzio transalpino, non potendo essere considerata una circostanza sufficiente ai fini della configurabilità di un centro di attività stabile, non costituisce nemmeno circostanza idonea ad integrare, ex art. 7 dpr 633/72, il presupposto per l'imponibilità delle prestazioni rese allo stesso dai consorziati.

Le decisioni dei Supremi

giudici si fondano, come detto, sull'assunto che, sebbene le nozioni di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e di centro di attività stabile ai fini Iva siano parzialmente sovrapponibili, è comunque necessario distinguere i due concetti, così come chiarito a più riprese della Corte di giustizia e dalla Stessa Corte di cassazione (sentenza n. 10925 del 25 luglio 2012) che, nel tentativo di colmare il vuoto normativo, hanno cercato di meglio definire e identificare il concetto di stabile organizzazione ai fini Iva rispetto a quello ai fini delle imposte dirette.

Sul tema sollevato è bene evidenziare, anche per una corretta ricostruzione normativa della fattispecie, che le richiamate interpretazioni fornite dalla Corte di giustizia sul concetto di stabile organizzazione Iva, sono confluite nel Regolamento Ue 282/2011, di attuazione alla direttiva n. 2006/112/Ce. Il documento ha infatti fornito

una «nuova», e più completa, nozione giuridica di stabile organizzazione ai fini Iva, eliminando così le incertezze che erano derivate dal vuoto normativo precedente e che, in parte, la Corte di giustizia ha cercato di arginare con pronunciamenti di indubbia valenza sostanziale.

In tale contesto, bene allora richiamare, e non soltanto per fini didattici, quanto indicato dall'art. 11 del Regolamento citato che, nel dare una definizione puntuale del concetto di stabile organizzazione Iva, ha stabilito che la stessa consiste in una «qualsiasi organizzazione, ..., caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione... consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione...».

*Studio AC - Avvocati e Commercialisti