



**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

STABILE ORG

ETTORE CIRILLO	Presidente	R.G. N. 4464/2018
LUCIO NAPOLITANO	Consigliere	PU - 10/1/2024
ROBERTA CRUCITTI	Consigliere	
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere	
ALBERTO CRIVELLI	Consigliere Rel	

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 4464/2018 R.G. proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato,  
e presso la stessa domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

- ricorrente -

contro

rappresentata e difesa dall'avv.

in base alla procura in margine al controricorso,  
elettivamente domiciliati in Roma, presso la Cancelleria della Corte  
di Cassazione;

- controricorrente -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della  
Liguria, n. 1093, depositata il 20 luglio 2017.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 10 gennaio 2024  
dal consigliere Alberto Crivelli

Dato atto che il Sostituto Procuratore Generale Giuseppe Locatelli  
ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

2-5-1367

Il difensore della contribuente, avv. Gianluca Calderara per delega  
avv. Piciocchi, ha concluso per la reiezione del ricorso.

L'Avvocatura Generale dello Stato ha chiesto a sua volta l'accoglimento del ricorso.

#### **Rilevato che:**

L'Agenzia ha recuperato a tassazione le somme incassate nell'anno 2006 dalla ricorrente da parte della \_\_\_\_\_, in relazione all'attività didattica e di recupero di giovani disagiati, ospitati presso un immobile di proprietà della ricorrente sito in \_\_\_\_\_, presupponendo trattarsi di attività d'impresa ivi svolta. L'adità CTP respingeva il ricorso della contribuente. La CTR, adità in sede di gravame, ha invece annullato la suddetta sentenza osservando essenzialmente che la contribuente era residente in Germania, l'amministrazione finanziaria non aveva provato l'esistenza di una sua stabile organizzazione in Italia e che il "costrutto" dell'Agenzia si basava su documenti non comunicati alla contribuente.

Ricorre quindi l'Agenzia in cassazione, affidandosi a tre motivi. La contribuente resiste a mezzo di controricorso.

Successivamente la stessa ha depositato memoria illustrativa.

#### **Considerato che:**

1. Con il primo motivo si denuncia violazione degli artt. 162 TUIR e 4,5,7,14 della convenzione italo-tedesca contro le doppie imposizioni, ratificata con legge n. 459/1992, avendo ritenuto la sentenza d'appello la mancata prova da parte dell'Agenzia circa la sussistenza in Italia di una stabile organizzazione facente capo alla contribuente, che invece a parere dell'Agenzia era incontrovertibile sia sulla base delle stesse indicazioni rese dalla parte e dall'autorità fiscale tedesca.

2. Con il secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 132, cod. proc. civ., per motivazione omessa od apparente in ordine all'insussistenza di una stabile organizzazione.



3. Col terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 32 e 42, d.p.r. n. 600/1973 e 7, l. 212/2000, per aver erroneamente la sentenza d'appello rilevato l'omessa allegazione delle comunicazioni ricevute dall'autorità tedesca all'avviso di accertamento.

4. I motivi primo e terzo, per la loro connessione, vanno trattati congiuntamente.

La decisione della CTR si basa sulla circostanza per cui da un lato la contribuente aveva nell'anno d'imposta in rilievo la residenza in Germania, e dall'altro l'Agenzia non avrebbe dimostrato l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia, e dall'altro la pretesa fiscale si basava su asserite notizie assunte dall'autorità fiscale tedesca non comunicate alla contribuente.

In effetti la pretesa nei confronti di soggetti residenti all'estero, circostanza nella specie non in contestazione, dipende dalla sussistenza sul territorio nazionale di una stabile organizzazione, nozione descritta come noto dall'art. 162, TUIR, questione comune ad altra controversia fra le stesse parti (RG 34009/2019) chiamata a questa stessa udienza.

Tale norma individua come stabile organizzazione

"una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

2. L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare:

- a) una sede di direzione;
- b) una succursale;
- c) un ufficio;
- d) un'officina;
- e) un laboratorio;
- f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al



diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso.

3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi.

4. Fermi restando i commi da 1 a 3, la dizione "stabile organizzazione" non comprende:

- a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività;
- f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e) (...)"

Dunque la stabile organizzazione, che non si distingue giuridicamente dall'impresa madre, ma anzi è ad essa riconducibile, e la cui struttura non deve necessariamente essere dotata di autonomia gestionale o contabile, requisiti che invece hanno le succursali o sedi secondarie previste dall'art. 2506 cod. civ., le



quali costituiscono solo una *species* tipica di stabile organizzazione (cfr. Cass. 7682/2002), deve avere dei requisiti oggettivi - un luogo fisico ove individuarla (*place of business test*) e la sua fissità (*fixed place*) in quel luogo - e dei requisiti soggettivi - la disponibilità da parte dell'impresa estera (*right of use*) e la sua permanenza (*permanence test*) ed infine requisiti funzionali - la connessione dell'istallazione all'esercizio dell'impresa estera (*business connection test*) e l'idoneità produttiva dell'istallazione stessa (*carrying on of the business enterprise*).

Il Commentario al Modello di Convenzioni OCSE fornisce una serie di indicazioni per meglio individuare la presenza della stabile organizzazione ed in particolare dei suddetti requisiti. A tal proposito il concetto di sede d'affari (*place of business test*), specifica il Commentario, può consistere in ogni tipo di edificio, struttura o istallazione utilizzati, anche non in forma esclusiva, per lo svolgimento dell'attività d'impresa compresa anche solo la presenza di macchinari, apparecchiature, di un locale o anche solo un'area o uno spazio all'interno di un immobile, nella disponibilità del titolare.

La sede d'affari dovrà poi avere il requisito della fissità (*fixed place*) ossia dovrà manifestare un legame con il luogo dove materialmente è stata ubicata. L'elemento della stabilità può essere riscontrato anche in una stabilità temporale dell'istallazione (permanenza).

All'elemento di connessione, spaziale o temporale, si aggiunge anche un altro elemento di collegamento, questa volta di tipo soggettivo: il collegamento della sede d'affari con il soggetto non residente (*right of use*).

Occorre quindi definire i criteri (*right of use test*) per verificare la sussistenza di questa relazione, criteri che in base alle indicazioni fornite dal Commentario non sono collegati al titolo giuridico in base al quale l'istallazione fissa viene utilizzata dall'impresa estera,



essendo sufficiente che sia nella disponibilità dell'impresa estera  
ossia venga esercitato sulla stessa un controllo di fatto.

I requisiti di fissità e disponibilità non potranno, però, identificare una sede come sede fissa d'affari senza l'elemento della permanenza (*permanence test*) ossia di una presenza dell'organizzazione nello stato estero per un periodo di tempo sufficiente in ragione della specifica attività esercitata.

Quindi la relazione (elemento soggettivo) tra il soggetto estero e la sede dovrà protrarsi per un periodo di tempo sufficientemente lungo affinché si possa integrare a pieno l'elemento della stabilità. Occorre infine verificare anche la sussistenza degli elementi di tipo funzionale.

La sede fissa, dovrà essere utilizzata per esercitare in tutto o in parte l'attività dell'impresa non residente e quindi occorrerà verificare che tramite la stessa venga effettivamente realizzata una specifica funzione, una specifica attività o proprio l'attività svolta dalla "casa madre", evidenziando quel legame funzionale necessario per integrare la fattispecie (*business connection test*).

La stabile organizzazione, poi, dovrà essere in grado di produrre autonomamente un reddito. L'idoneità produttiva (*carrying on of the business enterprise*) risulta quindi essere l'ultimo requisito da analizzare, tanto che le c.d "esemplificazioni negative" fornite sia nel Modello OCSE che nell'art. 162 del TUIR sono proprio caratterizzate dall'assenza di qualsiasi elemento di produttività.

Tali elementi, ritratti dalle indicazioni proprie del Commentario, trovano pieno riscontro nella giurisprudenza.

In proposito è stato specificato che

In tema di assoggettabilità ad imposizione fiscale di soggetti non residenti nel territorio nazionale, ai fini della sussistenza del requisito della stabile organizzazione in Italia non è necessario che quest'ultima debba essere di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, essendo sufficiente che



vi sia una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.

(Cass. 04/12/2019, n. 31609).

E ancora

«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»

(così Cass. n. 21693/2020; Cass. n. 30033/2018; da ultimo Cass. 19/01/2023, n. 1709). Come si ricava da quanto precede, una stabile organizzazione materiale, quindi, è costituita da una sede d'affari in Italia di un'azienda estera. Dunque, anche la presenza di un magazzino che non si limiti alla mera logistica delle merci può essere considerata stabile organizzazione. Oppure, una cava, una officina, e le altre ipotesi esemplificativamente contenute nella norma.

Per quanto si riferisce poi alle imposte indirette, pure oggetto della controversia, deve osservarsi che analogamente l'art. 7 DPR 633/72 fa riferimento anch'esso al concetto di stabile organizzazione e l'art. 9, paragrafo 1, della Sesta direttiva n.77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte indirette, a quello di centro di attività stabile. In argomento, va richiamata la sentenza della CGUE, 17.7.1997, in causa C-190/95, secondo cui il riferimento in parola presuppone "un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate" (*"Un établissement d'une société dans un État membre autre que celui du siège de son activité économique ne peut être considéré comme*



*lieu de ses prestations de services, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, que s'il présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées »).*

Alla luce di tutto ciò, dalla documentazione in atti risultava pacifico (v. anche pagg. 2 e 3 ricorso introduttivo, riportate a pag. 3 del ricorso in cassazione) che la \_\_\_\_\_ sponeva in Italia, e precisamente a \_\_\_\_\_ di un immobile in cui esercitava attività di psicopedagogica (casa famiglia, così dalla stessa indicata, denominata "\_\_\_\_\_", per il recupero e istruzione di minori disagiati tedeschi, per la qual attività le veniva erogato un corrispettivo da un'associazione tedesca, per cui emergeva la sussistenza di una stabile organizzazione ai sensi del citato art. 162 TUIR.

Più precisamente tale attività rientra tra quelle indipendenti di natura educativa e pedagogica tassate in Italia, a mente dell'art. 14 della Convenzione, in presenza di una base/sede fissa in Italia, concetto del tutto assimilato a quello di stabile organizzazione, tanto che in linea generale l'art. 14 stesso è stato rimosso dal commentario OCSE proprio per tale ragione, sebbene l'Italia abbia espresso sul punto una riserva, ed in ogni caso per la definizione il suddetto commentario rimanda all'art. 7 e da qui all'art. 5.

Va dunque affermato il seguente principio di diritto

**Ai sensi dell'art. 14 della convenzione italo-tedesca contro le doppie imposizioni, ratificata con l. 24 novembre 1992, n. 459, costituisce attività indipendente di natura educativa e pedagogica, come tale tassata in Italia, una struttura con finalità psicopedagogica di soggetti stranieri disagiati gestita stabilmente nel territorio nazionale da soggetto**



**residente all'estero, il quale percepisca da un'associazione straniera il relativo compenso. Il concetto di "base fissa per l'esercizio delle attività", contenuto nell'indicato art. 14, va inteso come del tutto equiparabile a quello di stabile organizzazione, sancito dall'art. 5 della stessa convenzione, secondo quanto indicato nel commentario OCSE, modello della riferita convenzione. L'indicata disposizione convenzionale contiene al suo interno una lista, non esaustiva, di modelli di stabile organizzazione, alla cui sussistenza è subordinata appunto la tassazione in Italia - anche sulla base della legislazione nazionale, e nella specie dall'art. 162, TUIR - di redditi percepiti da soggetto non residente, rispondenti al criterio generale, specificato dal suddetto articolo 5, secondo cui "per stabile organizzazione si intende una sede fissa di attività attraverso la quale un'impresa è esercitata in tutto o in parte", e pertanto una presenza individuata (*place of business*) dell'attività legata all'impresa estera (*business connection test*) che sia incardinata nel territorio dello Stato impositore (*fixed place*) e dotata di una certa stabilità (*permanence test*); una sede di affari capace, anche solo in via potenziale, di produrre autonomamente reddito (*idoneità produttiva o carrying on of the business enterprise*), che sia nella disponibilità dell'impresa stessa (*right of use*).**

Se ne deve concludere che la CTR ha effettuato un'errata sussunzione di un fatto incontrovertito nella fattispecie astratta (in tal senso Cass. 30/11/2020, n. 24388), pienamente rientrante nel controllo di legittimità, dal momento che essa ha trascurato gli elementi caratterizzanti sopra indicati ed in particolare la stabilità, dimostrata dall'esistenza della struttura incardinata nel territorio (casa famiglia gestita in un immobile sito in Italia e nella disponibilità della contribuente) da plurimi anni e dalla potenzialità



di reddito (concretamente rilevata) derivante dai compensi versati per l'attività ivi svolta, dalla disponibilità della stessa in capo alla contribuente.

A quel punto le informazioni rese dal fisco tedesco, oggetto del motivo terzo, non hanno costituito il "costrutto" dell'accertamento, ma semmai l'avvio, e in definitiva hanno rafforzato la ricostruzione suddetta nella parte in cui davano atto dell'annullamento degli accertamenti effettuati in Germania, risolvendo agli occhi dell'Agenzia ogni possibile questione tra le due autorità ogni questione in ordine alla potestà impositiva. D'altronde il relativo contenuto, come si legge nell'avviso di accertamento, venne comunicato alla contribuente già col questionario, cui la stessa aveva risposto a mezzo del suo legale, senza alcuna contestazione ed anzi dando atto dei corrispettivi indicati e trasmessi a suo tempo appunto dal fisco tedesco a quello italiano.

5. Il secondo motivo è assorbito dall'accoglimento degli altri motivi.

6. Il ricorso dev'essere dunque accolto, e, non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, ai sensi dell'art. 384 cod. proc. civ., può procedersi alla decisione nel merito, tramite il rigetto della domanda introduttiva proposta dalla contribuente, con sua condanna alle spese con rinvio alla Corte di giustizia tributaria, che provvederà altresì alla liquidazione delle spese.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, respinge la domanda introduttiva proposta dalla contribuente, che condanna al pagamento delle spese liquidate in € 4.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2024

Il Giudice estensore  
(Alberto Crivelli)

Il Presidente  
(Ettore Cirillo)

