



**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI **RIMINI** SEZIONE **02**

riunita con l'intervento dei Signori:

- BATTAGLINO** **FRANCO** **Presidente**
- PICCIONI** **CELIO** **Relatore**
- GASPERI** **PIER FRANCESCO** **Giudice**
-
-
-
-

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 126/07
depositato il 22/02/2007
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.81203T200955 IRPEG + IRAP
1998
- contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO RIMINI
proposto dal ricorrente:

KARNAK S.A.
VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI
difeso da:
ANTCNINI MASSIMO
VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

- sul ricorso n. 406/07
depositato il 28/06/2007
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.81203T200956 IRPEG + IRAP
1999
- contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO RIMINI

SEZIONE

N° 02

REG.GENERALE

N° 126/07 (RIUNIFICATO)

UDIENZA DEL

25/02/2008 ore 09:00

SENTENZA

N° 26/2/08

PRONUNCIATA IL:

25 febbraio 2008

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

12 marzo 2008

Il Segretario

IL DIRETTORE DI SEGRETARIA





(segue)

proposto dal ricorrente:

KARNAK S.A.

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

difeso da:

ANTONINI MASSIMO

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

- sul ricorso n. 407/07

depositato il 28/06/2007

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.81203T200287 IRPEG + IRAP
2000

contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO RIMINI

proposto dal ricorrente:

KARNAK S.A.

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

difeso da:

ANTONINI MASSIMO

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

- sul ricorso n. 408/07

depositato il 28/06/2007

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.81203T200288 IRPEG + IRAP
2001

contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO RIMINI

proposto dal ricorrente:

KARNAK S.A.

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

difeso da:

ANTONINI MASSIMO

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

- sul ricorso n. 409/07

depositato il 28/06/2007

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.81203T200289 IRPEG + IRAP
2002

contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO RIMINI

proposto dal ricorrente:

KARNAK S.A.

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

difeso da:

ANTONINI MASSIMO

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

- sul ricorso n. 410/07

SEZIONE

N° 02

REG.GENERALE

N° 126/07 (RIUNIFICATO)

UDIENZA DEL

25/02/2008 ore 09:00



(segue)

depositato il 28/06/2007

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.81203T200290 IRPEG + IRAP
2003

contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO RIMINI
proposto dal ricorrente:

KARNAK S.A.

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

difeso da:

ANTONINI MASSIMO

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

- sul ricorso n. 411/07

depositato il 28/06/2007

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.81203T200291 IRPEG + IRAP
2004

contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO RIMINI
proposto dal ricorrente:

KARNAK S.A.

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

difeso da:

ANTONINI MASSIMO

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

- sul ricorso n. 412/07

depositato il 28/06/2007

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.81203T200292 IRPEG + IRAP
2005

contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO RIMINI
proposto dal ricorrente:

KARNAK S.A.

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

difeso da:

ANTONINI MASSIMO

VIA G. VERDI N. 2 20121 MILANO MI

SEZIONE

N° 02

REG.GENERALE

N° 126/07 (RIUNIFICATO)

UDIENZA DEL

25/02/2008 ore 09:00

IN FATTO

Trattasi di controversia sorta a seguito di avvisi di accertamento per imposta IRPEG-IRAP relativa agli anni 1998-1999-2000-2001-2002-2003-2004-2005 identificati con RGR 126/07-406/07-446/07-408/07-409/07-410/07-411/07-412/07.

Gli avvisi sono stati emessi dall'Agenzia delle Entrate di Rimini sulla scorta di un P.V.C. elevato dalla Guardia di Finanza nei confronti della S.A. Karnak con sede legale ed amministrativa nella Repubblica di San Marino ed avente per oggetto l'attività di Commercio all'ingrosso di carta, cartone ed articoli di cartoleria.

La GdF aveva sostenuto che Karnak S.A. era società capofila di un gruppo di aziende aventi la propria sede legale ed amministrativa parte nella Repubblica di San Marino e parte in Italia e che la stessa Karnak S.A. svolgeva effettivo esercizio nel territorio dello Stato italiano di un'attività di impresa mediante aziende italiane ritenute "STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE" in Italia di Karnak, nonché una rete di vendita costituita da circa 600 agenti monomandatari facente sostanzialmente capo a S.A. KARNAK ritenuti "STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE" dell'azienda sammarinese.

Il tutto (come si estrapola dalla memoria di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate) "*in una visione di strategia unitaria di Gruppo finalizzata ad una continua espansione dell'attività commerciale esercitata, in via pressoché esclusiva in Italia, da parte della Karnak S.A. di San Marino, tendente a porsi nel territorio dello Stato come azienda leader nel settore della commercializzazione della carta, della cancelleria, della modulistica, dell'editoria, dell'hardware, del software gestionale.*

Tale gruppo è risultato strutturato e caratterizzato da plurimi collegamenti tra

le numerose società che lo compongono ben riconoscibili in evidenti "partecipazioni societarie" tra le medesime, un intenso intreccio di rapporti contrattuali di varia natura studiati ad hoc dalla proprietà del Gruppo per evitare il riconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana della qualifica di soggetto residente in Italia o comunque di soggetto "non residente", ma con stabile organizzazione in Italia, nella frequente coincidenza delle persone degli amministratori delle diverse società ubicate nel territorio italiano e in quello sammarinese".

Avverso gli avvisi di accertamento la Karnak ha proposto ricorso sulla base dei seguenti motivi:

- totale carenza di motivazione, per essere l'avviso fondato su circostanze non riferite all'annualità in contestazione (per l'anno 2000);
- assenza di motivazione, per essere l'atto impositivo diretto ad attribuire la qualifica di stabile organizzazione a società legate alla Karnak da contratti di deposito che, ex se, escludono che si possa configurare una sede stabile della società;
- carenza di motivazione in merito alla determinazione del reddito imponibile;
- illegittimità della motivazione per assoluta carenza di prova;
- perplessità della motivazione in merito alla presunta stabile organizzazione personale, per via dell'esistenza di contraddizioni tra verbale e accertamento;
- inesistenza di una stabile organizzazione materiale italiana di Karnak, mancando la disponibilità di spazi nel territorio italiano aventi le caratteristiche richieste dall'art. 5 del modello OCSE;
- inesistenza di una stabile organizzazione personale della società per l'assenza in Italia di agenti dipendenti da Karnak;

- illegittima determinazione del reddito della stabile organizzazione.

Avverso questi motivi di ricorso, l'Ufficio, in sede di controdeduzioni, ha replicato limitandosi a richiamare quanto già esposto nell'avviso di accertamento.

* * * * *

IN DIRITTO

Preliminarmente occorre fare alcune considerazioni;

- 1) L'amministrazione finanziaria ha posto a fondamento della propria pretesa situazioni di fatto che risultano inesistenti in alcuni degli anni in contestazione (a mero titolo esemplificativo si ricorda che le società EDK e Ninetofive, presunte stabili organizzazioni di Karnak, sono state costituite solo nel 2001).
- 2) La K&K Logistic – che secondo la tesi dell'Ufficio rappresenterebbe l'unica realtà veramente operativa del presunto gruppo Karnak – con riferimento agli anni di imposta 1997–1999 era già stata oggetto di verifica (nel corso del 2000) e che l'unica presunta irregolarità contestata riguardava la congruità del corrispettivo delle transazioni intercorrenti tra quest'ultima e Karnak.
E' vero in proposito che la Commissione Tributaria di Rimini ha accolto, con sentenza passata in giudicato, il ricorso contro tali avvisi di accertamento, affermando l'effettività di tali prestazioni ma anche la corretta remunerazione, e accertando dunque che tra la K&K Logistic e la Karnak non era intercorsa alcuna prestazione differente rispetto a quelle contrattualizzate.
- 3) L'Ufficio non ha contestato i dati di fatto risultanti dalla perizia del dott. Volino, in atti, contenete la descrizione dell'organizzazione e delle attività di Karnak S.A. con supporti fotografici e planimetrie.

Dalla stessa perizia risulta che Karnak S.A. impiega in San Marino 148 dipendenti (molti dei quali con qualifiche dirigenziali) organizzati in apposite direzioni all'interno della struttura aziendale e tutti impiegati presso la sede principale.

La S.A. Karnak è dunque autosufficiente nello svolgimento della propria attività di impresa, senza bisogno di altre strutture che non siano depositi e magazzini nei territori in cui è posta la clientela.

- 4) E' un dato di fatto non contestato che presso la K&K Logistic, società italiana, sono impiegate circa 70 persone, tutte con la qualifica di operai.
- 5) L'Ufficio sostiene che Karnak è "nata in Italia".

Dai documenti prodotti risulta che Karnak S.A. è stata costituita il 10/05/1980 a San Marino.

- 6) Non è stata dedotta (né ovviamente provata) la simulazione dei rapporti contrattuali intercorrente fra gli agenti operanti in Italia e Karnak Service S.r.l. che è l'Agente Generale di Karnak S.A..

* * * * *

IN ORDINE ALL'ESISTENZA O MENO DI UNA STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE DI KARNAK IN ITALIA

Come già accennato in precedenza la soc. italiana K&K Logistic sarebbe, secondo la tesi dell'Ufficio, la "stabile organizzazione materiale di Karnak S.A. in Italia.

Relativamente al concetto di stabile organizzazione materiale occorre fare riferimento all'art. 5 del modello di convenzione OCSE che prevede in via generale, al par. 1, che "*ai fini della presente convenzione l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività"*.

Ciò che dunque rileva ai fini di una stabile organizzazione materiale è l'esistenza di una sede d'affari qualificata dai caratteri della fissità (spaziale), della permanenza della stessa (temporale) e da un nesso di strumentalità rispetto all'attività d'impresa svolta dal soggetto non residente.

E' altresì necessario che la sede fissa di affari non venga utilizzata esclusivamente per svolgere una delle funzioni indicate dal par. 4 dello stesso art. 5, ossia determinate attività che hanno natura meramente ausiliaria e preparatoria rispetto all'attività d'impresa del soggetto non residente. Infatti, l'art. 5, par. 4, del Modello di convenzione OCSE (analogamente a quanto previsto dall'art. 162, comma 4, lett. a), del TUIR) recita: *“Nonostante le precedenti disposizioni di questo articolo, non si considera che vi sia una “stabile organizzazione” se: a) si fa uso di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa; b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o raccogliere informazioni per l'impresa; e) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario; f) una sede fissa di affari è utilizzata unicamente per qualsiasi combinazione delle attività citate ai paragrafi da a) a e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme quale risulta da tale combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliario.”*

Inoltre, per quanto attiene al rapporto che esiste tra controllo societario e stabile organizzazione, l'art. 5, paragrafo 7, del Modello di convenzione prevede che *“Il fatto che una società residente di uno Stato contraente controlli o sia controllata da una società residente nell'altro Stato contraente ovvero*

svolga la propria attività in questo altro Stato (a mezzo di stabile organizzazione oppure no) non costituisce di per sé motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi delle dette società una stabile organizzazione dell'altra.”

Tale disposizione ha lo scopo di specificare che, quando una società residente in uno Stato contraente detiene la maggioranza (o la totalità) del capitale sociale di una società controllata residente nell'altro Stato contraente, questo Stato non può, per ciò solo, considerare che la società controllata costituisca stabile organizzazione della società controllante.

Tuttavia, una società controllata può essere considerata stabile organizzazione *materiale* della società controllante allo stesso modo in cui può essere ritenuta tale una società non appartenente al gruppo.

Pertanto, una società controllata può essere considerata stabile organizzazione *materiale* della propria controllante qualora

- A) i locali e il personale della società controllata sono a disposizione della controllante, la quale di fatto utilizza tali locali e tale personale per svolgere *la propria attività*,
- B) la società controllata opera quale “*alter ego*” della controllante, non svolgendo la propria attività, ma quella della controllante.

Inoltre, affinché una società possa essere qualificata stabile organizzazione (materiale o personale) della sua controllante occorre che l'attività svolta dalla prima non si configuri come avente carattere preparatorio o ausiliario ai sensi dell'art. 5, par. 4, del Modello Ocse.

L'Ufficio ha giustificato il proprio operato richiamando la sentenza 3367/2002 della Cassazione (caso Philip Morris).

Ma la valenza dei principi espressi dalla Suprema Corte non sono automaticamente estensibili perché riferiti al caso specifico in cui la sentenza è

resa. Inoltre gli stessi principi sono stati oggetto di feroci critiche dalla dottrina e comunque hanno indotto l'OCSE ad intervenire, apportando modifiche al Commentario Ufficiale al Modello di convenzione OCSE quali:

- a) il mero fatto che una persona assista o anche partecipi in uno Stato alle trattative tra una impresa ed il cliente non significa, di per sé, che tale persona abbia esercitato in quello Stato un'autorità di concludere contratti in nome dell'impresa non residente;
- b) una controllante può essere considerata avere una stabile organizzazione nello Stato in cui la propria controllata ha una propria sede fissa di affari, solo se soddisfatti i requisiti previsti dall'art. 5, par. 1 o 5 del Modello Ocse;
- c) una società controllante può avere una propria stabile organizzazione personale con riferimento all'attività svolta dalla propria controllata nel medesimo Stato, se sono soddisfatte le condizioni previste dall'art. 5, par. 5, del Modello di convenzione; a tal fine non assume rilevanza "il controllo che una società controllante esercita sulla società controllata nella sua veste di socio";
- d) nell'ipotesi in cui una società appartenente ad un gruppo multinazionale fornisca determinati servizi ad una o più società del gruppo, essa non sarà considerata una stabile organizzazione della società beneficiaria del servizio, nel caso in cui il servizio sia reso utilizzando personale e attrezzature proprie della società che lo fornisce e faccia parte dell'oggetto della propria attività.

A prescindere da ciò la Commissione ritiene inconferente il richiamo a tale giurisprudenza con riguardo al caso de quo perché:

- 1) nessuna delle società italiane legate commercialmente a Karnak ha mai svolto una benché minima attività di controllo sull'esecuzione dei

contratti conclusi di Karnak;

- 2) nessuna di tali società ha mai svolto attività di controllo o di management (ma, al contrario, attività molto più operativa ed esecutiva), come nel caso della società Intertaba, riconosciuta stabile organizzazione Philip Morris;
- 3) nessuna di tali società ha compiuto attività non comprese nel proprio oggetto sociale.

* * * * *

Così delineate le disposizioni OCSE ed il paragone col caso Philip Morris, è ora il tempo di esaminare se vi sia una stabile organizzazione materiale di Karnak in Italia, attraverso la "mappa di gruppo" come chiamata dal PVC della GdF.

Dunque:

- Petra Immobiliare non ha alcun rapporto commerciale con Karnak, né alcun tipo di attività; essa inoltre ha un oggetto sociale del tutto diverso;
- Nine to five S.r.l. non esisteva nel '98 e quindi non poteva costituire organizzazione stabile di Karnak;
- Stesso discorso per S.r.l. EDK Editore;
- K&K Logistic S.r.l. ha con Karnak un contratto di deposito, custodia e Servizio Spedizione merci.

Tale contratto (vedi punto 6 della premessa) non è stato contestato dall'Ufficio sotto il profilo della simulazione e quindi il contratto ha effetto fra le parti.

E' vero che la simulazione, costituendo motivo di nullità del negozio per difetto di causa è rilevabile d'ufficio ex art. 1421 c.c. (cfr. Cass. 32/1985), ma manca nel caso di specie qualsiasi prova di accordo simulatorio né è stato dedotto alcunché circa l'individuazione della

causa simulandi.

Ad abundantiam si rileva come i locali di K&K Logistic non siano mai stati nella disponibilità giuridica o fattuale di Karnak ed in ogni caso detti locali non potrebbero comunque qualificare una stabile organizzazione materiale di Karnak.

Difatti, l'attività svolta presso tali strutture determinerebbe in ogni caso l'integrazione di ipotesi negative di stabile organizzazione per essere i locali utilizzati

- ordinariamente, ai soli fini di deposito e consegna delle merci,
- in taluni casi, per lo svolgimento di attività di natura preparatoria ed ausiliaria.

Entrambe le attività indicate sono, invero, inidonee, ab origine, per espressa previsione del citato art. 5, par. 4, del modello di convenzione Ocse (così come l'art. 162 del TUIR) a rappresentare una stabile organizzazione di Karnak.

Conclusivamente, K&K Logistic:

- a) ha sempre agito nell'ambito del proprio oggetto sociale;
- b) non ha mai svolto attività estranee al proprio oggetto sociale e rientranti invece in quello di Karnak;
- c) è dotata di una propria struttura organizzativa e di propri organi sociali;
- d) i suoi locali non sono mai stati a disposizione dei dipendenti di Karnak;
- e) non ha mai svolto attività di controllo nell'esecuzione dei contratti conclusi da Karnak.

* * * * *

L'Agenzia delle Entrate (e prima la GdF) ritengono che la prova giustificativa delle proprie tesi risieda in pareri o e-mail scambiate fra i consulenti di Karnak e fatte oggetto di sequestro.

Preliminarmente va osservato che detti documenti non risultano ritualmente prodotti.

L'Ufficio richiama, a proposito degli stessi, il PVC della Guardia di Finanza.

Quest'ultima "descrive" 7 documenti (dal n. 01 al n. 08 – pag. 55/73 del PVC) riportando esattamente il termine "per stralcio".

Ora è elementare che i documenti non possono essere richiamati "per stralcio" ma devono invece essere ritualmente prodotti in originale o in copia autentica se si vuole mettere in condizione chi giudica di esaminarli e di trarre le dovute conclusioni.

Già questa osservazione basterebbe per respingere la tesi difensiva dell'Ufficio.

Ma, per amore di completezza, si può anche argomentare come se detti documenti fossero effettivamente presenti nel fascicolo di parte, e non richiamati "per stralcio".

I documenti però si riferiscono agli anni di imposta 2004 e successivi e quindi non sono riferibili alle annualità 1998/2003.

Inoltre tali documenti non possono costituire prova della stabile organizzazione di Karnak in Italia né in fatto né in diritto.

In fatto perché i documenti costituiscono, come esattamente ipotizzato dal ricorrente, proposte di verifiche dei consulenti locali alla luce delle sentenze relative al caso Philip Morris.

E' assolutamente credibile infatti che il nuovo indirizzo interpretativo emerso dal caso Philip Morris, poteva interessare in ipotesi Karnak (come del resto tutti i gruppi multinazionali, le banche d'affari, le più grosse realtà industriali) e quindi i consulenti avevano avvertito l'esigenza di verificare con urgenza e minuziosità la conformità del proprio operato ai nuovi principi,

anche alla luce della verifica precisa dell'impatto di una situazione nuova su strutture preesistenti.

Ma ciò non può di certo costituire una confessione, tra l'altro sconosciuta al processo tributario e quindi inammissibile.

In diritto perché tali documenti (costituenti secondo la tesi dell'Ufficio, dichiarazioni di terzi quali elementi indiziari utili a dimostrare l'esistenza di una stabile organizzazione di Karnak in Italia) non hanno valenza autonoma e possono essere utilizzati solo a completamento di altre prove già acquisite ed alla condizione che queste ultime non siano sufficienti a convincere il Giudice.

Tali indizi, come ha precisato la Corte Costituzionale nella sentenza n. 18 del 21/01/2000, hanno dunque una funzione complementare rispetto alla prova certa e diretta.

Volendo applicare tali principi al caso che ci riguarda si può osservare che:

- in primis, quelle che l'Ufficio considera dichiarazioni di terzi non hanno valore indiziaro poiché nessuna delle stesse è diretta a dimostrare l'esistenza in Italia di una sede stabile della Karnak;
- in secundis, che non essendo stata provata da parte dell'Amministrazione l'esistenza della stabile organizzazione, non risulta essersi neppure parzialmente formata, allo stato, alcuna prova che gli elementi asseritamente indiziari raccolti dall'Ufficio potrebbero eventualmente corroborare.

In ipotesi astratta potrebbe anche condividersi la tesi dell'Ufficio circa l'ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario (come da Cass. 11221 del 2007) ma tale principio sarebbe comunque inapplicabile nel caso de quo ove manca la prova dei fatti che possa essere ulteriormente confermata dalle dichiarazioni.

* * * * *

IN ORDINE ALLA PRESUNTA STABILE ORGANIZZAZIONE
PERSONALE DI KARNAK S.A. IN ITALIA

Sia il PVC, sia l'avviso di accertamento, ravvisano l'esistenza di una presunta stabile organizzazione personale di Karnak.

In cosa consista tale stabile organizzazione personale, non è affatto chiaro.

Per la Guardia di Finanza il cui verbale risulta "integralmente richiamato e condiviso" (cfr. pag. 3 dell'accertamento) essa è rappresentata da una "rete di agenti".

La motivazione dell'atto di accertamento "per relationem" con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale della GdF, è legittima (pur mancando un'autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi acquisiti dalla GdF) perché significa semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendo le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che non arreca pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (cfr. sentenza Cass. 10205/03).

Per l'Agenzia delle Entrate invece (cfr. pag. 4 dell'accertamento) la "stabile organizzazione personale" sarebbe individuata in una "stabile organizzazione personale per la gestione della rete degli agenti di vendita".

Sembrerebbe quindi che l'avviso di accertamento non qualifichi la rete di agenti quale stabile organizzazione personale, ma individua quest'ultima in una non identificata struttura avente scopo e finalità di gestire la "rete" di agenti.

Le due motivazioni, ripetesi, entrambe richiamate ed espresse nell'avviso di accertamento, sono diverse e palesemente contraddittorie tra di loro.

L'Agenzia delle Entrate infatti espone una motivazione completamente contraddittoria con la tesi sostenuta dalla Guardia di Finanza.

L'atto è pertanto inficiato da una motivazione perplessa, la quale lo rende illegittimo, in quanto non consente alla ricorrente di comprendere quale sia l'effettiva motivazione posta a base della ripresa.

Comunque sia (rete di agenti oppure organizzazione che gestisce la rete di agenti) la "costruzione" dell'Ufficio è la seguente:

- esistenza di una rete di vendita operante in Italia, composta da agenti italiani monomandatari facenti parte di una struttura piramidale riconducibile di fatto alla KARNAK S.A. e non alla KARNAK Service S.r.l. (ora K-Consulting Srl) aziende costituite "ad hoc" per tenere formalmente separata la rete vendita da KARNAK SA;
- stretta dipendenza degli agenti dalle decisioni strategiche di KARNAK SA che tramite periodiche riunioni e l'attività prestata dai propri dipendenti (Ispettori di zona, Direttore di Vendita di Area, Direttore Generale Vendite, Area Managers, Direzione Commerciale) pone in essere azioni di coordinamento e controllo sugli agenti;
- svolgimento di una attività essenziale per la produzione del reddito in Italia da parte della KARNAK SA;
- effettivo potere di negoziazione del contratto da parte dell'agente, tenuto conto di quanto citato nel Commentario al Modello OCSE (*"Un agente può essere intestatario del potere effettivo di concludere contratti anche quando promuove e riceve ordini dai clienti, senza finalizzarli formalmente ed è poi l'impresa estera che regolarmente approva le operazioni"*) e nella sentenza della Corte di Cassazione sul caso Philip Morris (*"L'accertamento del potere di concludere contratti deve essere riferito alla reale situazione economica e non alla legge"*).

civile, e lo stesso può riguardare anche singole fasi, come le trattative e non necessariamente comprendere anche il potere di negoziare i termini del contratto”).

Si ritiene che la ripresa sia infondata anche nel merito ed anche nell'ipotesi in cui si volesse ritenere che la contestazione dell'Ufficio riguardi la “rete” di agenti. Infatti:

- 1) Karnak ha stipulato un contratto di agenzia con KService (ora K.Consulting S.r.l.), nominata proprio agente generale senza potere di rappresentanza, per la promozione della stipulazione di contratti di vendita a San Marino, in Italia, nella Città del Vaticano e in altri Paesi d'Europa. Il contratto prevede espressamente che KService potrà servirsi di sub agenti e non potrà assumere l'incarico di trattare articoli in concorrenza con i prodotti della mandante: per effetto di tale esclusiva l'agente KService può utilizzare il marchio Karnak.

Secondo il contratto, Karnak fissa il prezzo di cessione dei propri prodotti, ha facoltà non sindacabile di accettare gli ordini (anche per semplice simpatia o antipatia nei confronti del cliente) e pretende la preventiva autorizzazione scritta per la concessione di sconti.

I sub agenti, quindi, anche in caso di adesione alla tesi sostenuta dall'Ufficio, costituirebbero al limite una stabile organizzazione di KService, e non di Karnak S.A..

Una contestazione a Karnak S.A. dell'esistenza di tale stabile organizzazione dovrebbe necessariamente passare attraverso la prova giudiziale della simulazione soggettiva dei contratti conclusi da Karnak con KService e da quest'ultima con i sub

agenti.

Contestazione che né i verbalizzanti, né l'Ufficio hanno minimamente dedotto o semplicemente ipotizzato.

Per questo il presupposto dell'esistenza di una stabile organizzazione personale in capo a Karnak S.A. non si è nella specie realizzato.

- 2) In ogni caso una "rete" di agenti può costituire stabile organizzazione?

La risposta è negativa.

Il modello di convenzione OCSE stabilisce che *"una persona che agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente ... è considerata "stabile organizzazione" nel primo Stato se essa dispone nello Stato stesso di poteri che esercita abitualmente e che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa ... (art. 5, par. 5) e che al contrario "non si considera che un'impresa di uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa vi esercita la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario e di ogni altro intermediario che gode di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività" (art. 5, par. 6).*

Il par. 5 dell'art. 5 prevede pertanto che una persona (sia fisica che giuridica) che esercita con carattere di abitudine poteri che vincolano contrattualmente l'impresa estera, costituisce una stabile organizzazione "personale" di quest'ultima. Tuttavia, quando l'intermediario sia un soggetto indipendente

dall'impresa estera ed operi nell'ambito della propria attività ordinaria, il par. 6 dell'art. 5 esclude la possibilità di configurare una stabile organizzazione personale.

Quest'ultima pertanto può essere rappresentata solamente da una persona fisica o giuridica.

Se un soggetto non residente ha, in Italia, due persone che soddisfano tali requisiti, quello stesso soggetto sarà considerato avere in Italia 2 stabili organizzazioni.

La possibilità che un soggetto abbia più stabili organizzazioni è principio comunemente accertato e affermato anche dalla stessa A.F..

L'Ufficio ed i verbalizzanti, però, non identificano le singole presunte stabili organizzazioni di Karnak, bensì una sola stabile organizzazione personale, rappresentata da una non identificata *rete* di agenti.

Tale operato è illegittimo, posto che la presunta e non individuata *rete* non può rappresentare una realtà giuridica idonea (ai sensi dell'art. 5 del Modello di convenzione Ocse, così come del resto dell'art. 167 TUIR) a configurare una stabile organizzazione personale.

Conclusivamente la non identificata *rete* non può in alcun modo essere considerata una "persona" ai sensi dell'art. 5 del Modello di convenzione Ocse.

- 3) Infine, i singoli sub agenti non avrebbero comunque i requisiti per poter essere considerati stabili organizzazioni personali, dato che essi hanno sempre agito in totale indipendenza ed autonomia ed hanno operato nell'ambito della loro attività

ordinaria.

Come già affermato in precedenza e come risultante dagli atti, i sub agenti sottopongono ai clienti proposte contrattuali già predisposte da Karnak e quindi non hanno il potere di negoziazione e comunque Karnak non è vincolata alle proposte di ordini provenienti dai subagenti.

Questi inoltre sostengono il rischio imprenditoriale della propria attività non ricevendo rimborso spese se gli ordini non vengono accettati da Karnak e sono liberi nell'organizzazione della propria attività, senza direttive dell'Agente Generale e di Karnak, se non quelle attinenti alla presentazione del prodotto.

Pare dunque, alla luce di questi elementi che non si possa configurare i singoli sub agenti quali stabili organizzazioni personali di KService o di Karnak.

A tal proposito è bene ricordare che:

- a) affinché si configuri una stabile organizzazione personale è necessario che il sub-agente abbia il potere di negoziare tutti gli elementi del contratto, circostanza che non si verifica mai nel caso in esame;
- b) il sub-agente può comunque svolgere la propria attività anche nei confronti di altri soggetti, che naturalmente non siano concorrenti di Karnak;
- c) il sub-agente è completamente libero di organizzare le modalità di svolgimento della propria attività, senza ricevere e dover sottostare in alcun modo ad eventuali direttive di KService e tanto meno di Karnak (pertanto il sub-agente è considerato indipendente giuridicamente);

- d) il sub-agente sostiene il rischio imprenditoriale della propria attività, in quanto nell'ipotesi in cui Karnak non dovesse accettare i contratti ad essa proposti al sub-agente non sarebbe rimborsato alcun compenso (pertanto egli è indipendente anche economicamente);
- e) in ogni caso, l'elemento della indipendenza economica diviene privo di rilevanza nell'ipotesi di agente che non ha i poteri di concludere in nome e per conto del soggetto estero.

* * * * *

Il motivo di ricorso, in ordine alla determinazione del reddito della stabile organizzazione, risulta superato dalle considerazioni di cui dianzi.

La Commissione tuttavia desidera specificare che l'Ufficio ha comunque sbagliato nella determinazione del reddito asseritamente prodotto dalla stabile organizzazione.

L'errore riguarda le modalità attraverso le quali l'Ufficio ha proceduto ad accertamento induttivo: tale ultimo accertamento non rende, infatti, l'Ufficio arbitro dell'esistenza e della quantificazione del reddito, il cui calcolo dovrà, comunque, fondarsi su fatti certi o circostanze da cui derivino presunzioni che, seppur non qualificate ai sensi dell'art. 2729 del c.c., siano almeno ragionevoli.

L'operare discrezionale dell'Ufficio, pertanto, è in grado di fondare un legittimo accertamento quando il reddito sia stato determinato

- utilizzando i coefficienti di redditività propri del settore economico nel quale il contribuente accertato opera;
- sulla base di coefficienti differenziati a seconda dell'annualità, in modo da consentire una quanto più realistica rappresentazione della fattispecie concreta; è la stessa Agenzia delle Entrate, d'altronde, a

richiedere che tale accertamento debba realizzare lo "scopo di ricostruire l'effettiva situazione economica della singola impresa nel rispetto della realtà dell'imponibile" (cfr. circ. 30 aprile 1977, n. 7/1496).

Tutte le volte che questi principi non siano rispettati, l'accertamento deve essere considerato come illegittimamente emesso.

Nel caso di specie, l'Ufficio afferma di avere determinato il reddito della Società applicando il coefficiente di redditività del 4% per determinare il reddito di impresa e del 10% per il valore della produzione.

Non è dato sapere a quale realtà economica l'A.F. abbia fatto riferimento: del percorso seguito non si rinviene infatti nessun riferimento, se non di stile, nel processo verbale, nell'avviso e nelle controdeduzioni, i quali fanno riferimento all'esame dei possibili *competitor* della Karnak e di aver determinato un coefficiente medio.

L'approssimazione di tali affermazioni e la loro non corrispondenza alla situazione reale emerge con evidenza se si esamina il contenuto dei bilanci delle società dirette concorrenti della Karnak prodotti agli atti: ci riferiamo a Corporate Express S.p.A., Errebian S.p.A., Viking Office S.p.A., Office Depot S.p.A.. Queste società utilizzate quale campione, sono sicuramente *competitor* di Karnak, essendo alla stessa paragonabili per dimensioni, tipologia di clientela, ricavi e posizioni sul mercato. Ebbene, dagli stessi non si ricava un coefficiente di redditività pari al 4%, ma emerge che le società considerate in molti dei periodi di imposta oggetto della verifica hanno chiuso in perdita e negli esercizi in cui hanno avuto risultati di esercizio positivi hanno avuto redditività ben inferiori a quelle desunte dall'Ufficio.

Se ne deve dedurre, esaminando questi dati, che l'Ufficio non ha effettuato le verifiche che afferma di aver condotto, cosicché l'accertamento è

viziato anche sotto questo profilo.

Inoltre, ciò che rende ancora più aberrante la determinazione del reddito imponibile effettuato dall'Ufficio è il fatto che quale importo utilizzato per l'applicazione del predetto coefficiente di redditività è stato preso il totale dei ricavi emergente dalla dichiarazione presentata ai fini IVA dalla Karnak.

L'Ufficio non ha quindi, come impone l'art. 23 del TUIR, dato rilevanza ai soli redditi attribuibili alla asserita stabile organizzazione (*rectius*, alle presunte stabili organizzazioni), ma ha considerato prodotto in Italia tutto il reddito prodotto da Karnak.

E ciò è contrario a qualsiasi logica e principio di diritto tributario domestico ed internazionale.

Ricordiamo che secondo la giurisprudenza la stessa normativa italiana ed anche la prassi dell'Amministrazione finanziaria e i rapporti dell'OCSE in tema di determinazione del reddito della stabile organizzazione, una società estera è soggetta a tassazione in Italia solo ed esclusivamente per il reddito che è attribuibile alla sua stabile organizzazione.

L'unico caso in cui vi è coincidenza tra tutto il reddito prodotto dal soggetto estero e quello da esso prodotto in Italia si verifica nelle situazioni in cui la società non ha alcuna struttura nello stato estero, e produce quindi il suo reddito solo in Italia (salvo che non abbia altre stabili organizzazioni in altri Stati).

Ma in tal caso, la società estera sarebbe verosimilmente considerata fiscalmente residente in Italia.

Nell'ipotesi in esame, nulla di tutto ciò si verifica, in quanto Karnak ha una struttura in San Marino composta da 148 dipendenti, la maggior parte dei quali con funzioni dirigenziali.

Stando alle tesi dell'Ufficio, quindi, queste 148 persone non sarebbero

in grado di produrre alcun reddito, in quanto tutto il reddito di Karnak sarebbe prodotto dai circa 70 operai presso K&K Logistic e dai sub agenti.

E' di immediata evidenza la illogicità di una simile tesi.

Come il ricorrente ha esattamente dedotto in ricorso, nella determinazione del reddito della stabile organizzazione l'Ufficio si sarebbe dovuto attenere alle disposizioni di cui all'art. 14 del D.P.R. 600/1973 e all'art. 110, comma 7 del TUIR. Avrebbe, pertanto, dovuto distintamente considerare l'attività della società estera e quella della presunta stabile organizzazione per poi procedere all'applicazione del principio di libera concorrenza, in base al quale per la determinazione del reddito bisognerebbe accertare quel sarebbe il reddito che un'impresa indipendente realizzerebbe svolgendo quelle medesime funzioni.

Lo stesso criterio, tra l'altro, è stato erroneamente seguito per la determinazione del reddito della presunta stabile organizzazione personale, il cui calcolo avrebbe, invece, richiesto un'analisi funzionale delle attività svolte da ogni agente ed un confronto delle commissioni da esso percepite con quelle percepibili da un agente indipendente che svolga servizi analoghi.

Tale attività non è stata svolta dall'Ufficio, il quale non ha accertato né le commissioni percepite né i costi sostenuti dagli Agenti e si è rifatto ad un metodo di determinazione del reddito assolutamente incompatibile con la realtà dei fatti.

Nella misura in cui il costo effettivamente sostenuto dalla società sammarinese per il sub agente fosse stato in linea con il mercato, e quindi con la commissione che spetterebbe ad un agente indipendente, il reddito imponibile in capo alla presunta stabile organizzazione personale sarebbe stato sostanzialmente nullo.

Tale metodo viene riconosciuto dall'Ocse quale il più attendibile per

determinare il reddito attribuibile ad una stabile organizzazione personale.

Nel caso di specie, tale semplice metodo non è stato applicato cosicché l'avviso deve, su tale ulteriore punto, ritenersi illegittimo e meritevole di annullamento.

In relazione alla difficoltà dei temi trattati sussistono giusti motivi di compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

accoglie i ricorsi contro gli avvisi di accertamento 1998/2005 impugnati.

Spese compensate

Rimini, li 25/02/08

Il relatore

Avv. Celio Piccioni

Il Presidente

Dott. Franco Battaglini

Franco Battaglini

