

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 25 maggio 2002, n. 7682

Integrale

Irpeg - Ilor - Accertamento su società estere - Omessa contabilizzazione dei corrispettivi
- Doppie imposizioni - Organizzazione stabile in Italia

§ 1. SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società Philip Morris G.m.b.H., con sede in Monaco di Baviera, impugnava con distinti ricorsi alla commissione tributaria provinciale di Milano quattro avvisi di accertamento emessi dal secondo ufficio distrettuale delle imposte dirette di Milano ai fini I.R.P.E.G. ed I.L.O.R. per gli anni 1992, 1993, 1994 e 1995, sulla base di indagini (trasfuse in diversi processi verbali di constatazione del 20 dicembre 1996) svolte dai nuclei regionali di polizia tributaria della Guardia di Finanza di Napoli e di Milano nei confronti di tale società e di altre società aventi sede all'estero e appartenenti al gruppo Philip Morris, operante nella produzione e nella vendita di tabacchi e nello sfruttamento dei relativi marchi.

L'ufficio contestava la violazione dell' art. 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per omessa contabilizzazione dei corrispettivi che erano stati erogati dall'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (da qui di seguito, A.A.M.S.) per la fornitura di tabacco greggio, di materiali diversi e di sigarette con marchi Philip Morris in esecuzione di contratti di distribuzione; proventi che avrebbero dovuto essere assoggettati a tassazione ordinaria in quanto conseguiti tramite una plurima, sebbene occulta, stabile organizzazione presente sul territorio italiano, da individuarsi, secondo i criteri fissati dal trattato Italia - Germania contro le doppie imposizioni, nella Intertaba S.p.A., avente sede in Milano, appartenente al medesimo gruppo.

Secondo l'ufficio la Intertaba non era altro che un organo operativo interno appartenente in comune a Philip Morris G.m.b.H. e ad altre società del gruppo Philip Morris, come emergeva dalla documentazione acquisita, comprovante la partecipazione indiretta della società italiana alla stipulazione dei contratti di licenza intercorsi tra la società tedesca e l'A.A.M.S., la sua partecipazione - senza autonomia decisionale - all'attività economica delle altre società del gruppo, l'assunzione di costi anche a scopo promozionale per tali società, senza riceverne alcun corrispettivo e senza specifico incarico di rappresentanza.

L'ufficio determinava, così, imponibili e imposte dovute come segue:

- per il 1992, reddito imponibile lire 2.546.458.000; I.R.P.E.G. lire 916.572.000; I.L.O.R. lire 412.458.000;
- per il 1993, reddito imponibile lire 133.869.805.000; I.R.P.E.G. lire 48.193.130.000; I.L.O.R. lire 21.686.908.000;
- per il 1994, reddito imponibile lire 129.690.730.000; I.R.P.E.G. lire 46.688.663.000; I.L.O.R. lire 21.009.898.000;
- per il 1995, reddito imponibile lire 140.975.558.000; I.R.P.E.G. lire 52.160.956.000; I.L.O.R. lire 22.830.040.000.

Venivano, altresì, applicate per ciascun anno le sanzioni pecuniarie previste dall' art. 46, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per omessa presentazione della dichiarazione dei redditi (pari al doppio dell'imposta evasa), nonché la sanzione di lire 500.000, di cui all'art. 53, comma 1, punto 4, dello stesso D.P.R., per omessa compilazione del conto profitti e perdite.

La Philip Morris G.m.b.H. deduceva i seguenti motivi:

1) contraddittorietà ed insufficienza della motivazione, per avere l'ufficio basato l'asserita esistenza di una stabile organizzazione quasi esclusivamente su elementi riferibili ad altri soggetti, ad attività diverse da quella da essa esercitate e a periodi d'imposta diversi da quelli in contestazione, omettendo, inoltre, di esporre un collegamento tra i fatti accertati e le norme applicabili;

II) violazione dell' art. 20, comma 1, lett. e), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e 5 della Convenzione contro la doppia imposizione Italia - Germania 18 ottobre 1989, ratificata e resa esecutiva con la legge 24 novembre 1992, n. 459 non essendo il controllo di Intertaba da parte di società estere sufficiente a far considerare la società italiana stabile organizzazione di queste ultime;

III) violazione ed errata applicazione dell' art. 20, comma 1, lett. e), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e 7 della già citata Convenzione, per insussistenza di un reddito attribuibile alle attività esercitate dalla presunta stabile organizzazione;

IV) in via subordinata, la non applicazione di sanzioni ai sensi dell'art. 8 del D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546.

La commissione provinciale accoglieva i ricorsi, ritenendo immotivata e non provata l'affermazione relativa all'esistenza di una stabile organizzazione.

Le sentenze venivano impugnate da entrambe le parti.

Con sentenza 6 dicembre 2000 - 8 gennaio 2001 la commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava entrambi gli appelli.

Per quanto interessa l'oggetto del presente giudizio di legittimità la sentenza è così motivata:

- mancando nell'ordinamento italiano una nozione di stabile organizzazione la stessa doveva essere attinta dal modello di convenzione dell'O.C.S.E., il cui articolo 5, recepito, sostanzialmente, dalla corrispondente norma della Convenzione contro la doppia imposizione Italia - Germania, ne forniva la seguente definizione: "una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività". La norma fornisce anche una lista esemplificativa di fattispecie costituenti una stabile organizzazione;

- pur essendo l'accertamento congruamente motivato, difettava la prova dell'esistenza di una stabile organizzazione. Secondo l'ufficio, la Intertaba S.p.A., costituita il 27 giugno 1962 e il cui capitale era posseduto per il 98% dalla Fabriques de Tabac Réunies con sede in Neuchâtel (Svizzera) e per il 2% dalla Philip Morris Europe S.A., con sede negli U.S.A. e filiale in Losanna, a loro volta controllate dalla Philip Morris Inc., con sede in Port Chester (U.S.A.), avrebbe svolto un ruolo essenziale ai fini della produzione del reddito della Philip Morris G.m.b.H..

L'ufficio imputava alla società destinataria degli avvisi i redditi di cui apparivano titolari altri soggetti ai sensi dell'art. 37 terzo comma, del D.P.R. n. 600/73, ritenendo esistenti presunzioni gravi, precise e concordanti che la società ne fosse l'effettivo possessore per interposta persona. In tal modo Intertaba sarebbe stato il mero organo di una struttura complessa del gruppo Philip Morris, il quale imponeva la scelta e indirizzava le attività produttive e commerciali.

Il ruolo di Intertaba sarebbe stato essenziale ai fini della produzione del reddito da parte di Philip Morris G.m.b.H., in primo luogo perché nei vari contratti di distribuzione stipulati tra le società del gruppo con l'A.A.M.S., compreso quello con la società tedesca, dette società si erano riservate la facoltà di nominare in Italia un rappresentante - indicato, appunto, nella Intertaba - avente il diritto di visitare i magazzini, i depositi e le rivendite. Da ciò l'illazione che i contratti sarebbero stati fittizi, e dissimulando l'esistenza di una stabile organizzazione.

La struttura del gruppo e la natura fittizia dei contratti intercorrenti tra Philip Morris G.m.b.H. e Intertaba avrebbero evidenziato che quest'ultima, solo formalmente autonoma, si configurasse come organo di una struttura complessa nel cui ambito le aziende avrebbero svolto attività complementari tra loro, avvalendosi dei collegamenti diretti o indiretti con Philip Morris International Inc., società operativa del Gruppo Philip Morris Companies Inc.. La soluzione per sottrarre i redditi prodotti in Italia all'imposizione diretta e indiretta sarebbe stata quella di costituire una società, la Intertaba, con denominazione sociale diversa dall'usuale e con oggetto sociale in cui non figurava il concorso con l'attività produttiva, di supporto, di assistenza, di rappresentanza, di pubblicità, di controllo, di intermediazione di fatto espletate.

L'ufficio evidenziava, poi, che Intertaba operava per il gruppo, e in particolare per Philip Morris G.m.b.H., godendo di vantaggi (quali vendite ai monopoli su condizioni poste da altre società del gruppo) e di svantaggi (quali l'assunzione di costi inerenti ad attività di prevalente interesse di altre società del gruppo I, opportunamente equilibrati al fine di consentire l'indicazione di un ragionevole utile di bilancio).

Conseguentemente l'ufficio applicava l'art. 37 del D.P.R. n. 600/73, nella parte in cui prevede l'imputazione al contribuente di redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore;

- la prova di tale assunto veniva ricavata dall'ufficio dai seguenti elementi:

a) alcuni documenti avrebbero contenuto riflessioni di carattere sostanzialmente confessorio della necessità di costituire in Italia una società formalmente autonoma per sfuggire alle conseguenze fiscali della presenza di una stabile organizzazione. Tale volontà sarebbe emersa da un documento programmatico del 1976, denominato "Contratti su Licenza Monopoli - Fabriques de Tabac Réunies S.A. - Philip Morris", rinvenuto presso lo studio dell'avv. Paolo Ferrari, presidente fino al settembre 1996 del consiglio di amministrazione dell'Intertaba, nel quale veniva, fra l'altro evidenziato:

- che Intertaba sosteneva spese (costo per il personale, spese di viaggio) per le quali non aveva alcun corrispettivo, né un incarico di rappresentanza, con possibilità di sanzioni;
- che sussisteva il rischio che venisse individuata la strategia del gruppo e il ruolo di Intertaba quale stabile organizzazione al servizio del gruppo stesso; che tale rischio esisteva, in particolare, per l'attività promozionale, in relazione alla quale non vi sarebbe stata possibilità di fornire giustificazioni;
- che Intertaba aveva un contratto di assistenza marketing e distribuzione con Philip Morris Holland e svolgeva attività anche per conto di Weltab, Fabriques de Tabac Réunies, Philip Morris Germany, in relazione ai quali non esisteva alcun mandato o lettera d'incarico; utilizzava carta intestata alle dette società; da ciò poteva nascere per il fisco un'ipotesi di sottrazione del reddito a tassazione;
- che, in caso d'ispezioni e per i continui errori d'intestazione di fatture, oltre che per i materiali giacenti presso gli uffici appariva facilmente intuibile che Intertaba fosse il centro dell'attività promozionale in Italia.

Benché risalente al 1976, il documento aveva, secondo l'ufficio, valore probatorio attuale, sia perché Intertaba conservava il ruolo di centro dell'attività promozionale del gruppo, sia perché l'avv. Ferrari aveva rivestito la carica di presidente del consiglio di amministrazione di Intertaba fino all'11 settembre 1996;

b) da corrispondenza intercorsa nel 1978 tra l'avv. Ferrari, la Philip Morris e il dott. Mario Cattaneo emergevano analoghe preoccupazioni, in relazione all'assunzione, da parte di Intertaba, di costi, non direttamente produttivi, che avrebbero dovuto gravare sulle altre società del gruppo; detti costi ammontavano, a circa un quarto delle spese produttive di promozione e, in relazione ad essi, considerato che Intertaba era direttamente controllata da società del gruppo, veniva suggerito di indicare nel contratto tutti gli elementi di formazione del prezzo e di sostenimento dei costi promozionali;

d) si era svolta a Losanna una riunione tra i vari rappresentanti delle società del gruppo, alla quale aveva partecipato Giovanni Pozzali, consigliere di amministrazione di Intertaba fino all'11 settembre 1996 (poi divenuto amministratore unico), il quale aveva evidenziato la necessità di procedere ad una ristrutturazione dei rapporti tra la società e le altre società del gruppo. Intertaba aveva, pertanto, conferito l'incarico al prof. Mario Cattaneo di elaborare un parere pro veritate sulla congruità delle prestazioni promesse ad Intertaba in rapporto alle obbligazioni da essa assunte, pare del seguente tenore: "Se come appare chiaro tutte le spese di vendita sostenute da Intertaba sono a favore del gruppo e sono identificabili, si ha una conclusione: il loro ammontare rappresenta in ogni momento il valore della prestazione di Intertaba che non ha un prezzo di mercato e che, pertanto, deve essere computata al costo più una percentuale di utile per giustificare la presenza di Intertaba sul mercato se essa si comporta come una impresa indipendente".

Da quanto sopra emergeva, secondo l'ufficio, il ruolo di Intertaba quale centro di assunzione di costi, generali e di esercizio, del gruppo Philip Morris, nonché l'assenza di autonomia decisionale della società italiana.

La nomina di Intertaba come rappresentante in Italia col solo compito di visitare i depositi, i magazzini e le rivendite al fine di assumere informazioni sull'entità delle vendite, sull'introduzione dei prodotti da fumo, sulla consistenza e stato di conservazione delle merci, sarebbe servita a celare la sostanziale intenzione di farla operare come stabile organizzazione a favore delle società del gruppo.

Secondo la commissione regionale, nonostante la sua vetustà, la documentazione assumeva un significato probatorio assai rilevante, stante il carattere sostanzialmente confessorio del ruolo svolto in passato da Intertaba come stabile organizzazione del gruppo. Ma poiché risultava dalla stessa documentazione che i vari funzionari delle società si erano adoperati di cambiare la situazione, in modo da evitare che Intertaba si presentasse con tale qualità, occorre la prova del perdurare di quest'ultima.

A tal fine l'ufficio aveva dedotto i seguenti elementi:

- Rudolf Hans Keller, funzionario del gruppo Philip Morris, aveva rivestito la carica di consigliere di amministrazione di Intertaba dal 30 agosto 1988 al 4 luglio 1991. A proposito di tale nomina, l'avv. Paolo Ferrari, in una lettera indirizzata ad Intertaba, evidenziava i rischi di far emergere l'esistenza di un rapporto diretto tra Keller e certo Merola, titolare nel gruppo della posizione di duty free manager e in passato consigliere di amministrazione di Intertaba.

Avendo egli il compito di definire, proporre e realizzare gli obiettivi di vendita dei prodotti Philip Morris, tale rapporto avrebbe potuto far ipotizzare l'esistenza di una stabile organizzazione del gruppo in Italia;

- da un prospetto di revisione del 27 aprile 1995, inerente all'attività, alla produzione e alle spese del gruppo, si evidenziava la presenza di Intertaba quale società del gruppo, con un programma di miglioramento della produttività e l'indicazione dei costi;

- il rinvenimento di corrispondenza della Philip Morris relativa al trasferimento degli uffici a Roma;

- il rinvenimento di un codice deontologico del 1995 emanato dalla casa madre P.M. Companies Inc.; di contratti che stabilivano agevolazioni assicurative e di viaggio per tutti i dipendenti delle società del gruppo; di una rubrica telefonica riportante i dati di tutte le consociate;

- il fatto che, negli anni da 1990 a 1996, diversi funzionari avevano ricoperto cariche all'interno di Intertaba e, nel contempo, di varie società del gruppo; che alcuni di tali funzionari, secondo le dichiarazioni rese alla Guardia di Finanza da un dirigente dell'Amministrazione dei Monopoli, avevano partecipato alle trattative tra la delegazione della Philip Morris e l'A.A.M.S. e avevano stilato i contratti di distribuzione insieme ad altre persone facenti parte del consiglio di amministrazione della Intertaba S.p.A..

Così ricostruiti gli elementi di prova offerti dall'ufficio, la commissione tributaria regionale richiamava gli elementi richiesti per l'esistenza della stabile organizzazione, secondo il modello O.C.S.E. e il trattato Italia - Germania, cui lo stesso Ministero delle Finanze aveva fatto riferimento nella circolare 22 agosto 1980, n. 9/2267, elementi - secondo la prassi, dottrina e giurisprudenza, anche a livello internazionale - di natura soggettiva, oggettiva e funzionale.

I primi riguardano i criteri di individuazione del luogo in cui l'attività (business activity, idonea alla produzione di reddito) del non residente è svolta, e devono dar luogo ad una sede fissa di affari (place business test o location test).

I secondi tendono a verificare la condizione di disponibilità del luogo fisso (right of use test e permanence test).

Gli elementi di natura funzionale attengono, invece, al tipo di attività svolta, che deve essere in rapporto di complementarietà ai fini della produzione del reddito (business activity test e business connection test). L'attività può essere di vario tipo, ma deve essere sempre funzionale alla produzione del reddito (quali la contribuzione alla formazione degli standards di produzione, reperimento di materiali, controllo dell'utilizzo degli stessi). In tale ambito non rientrano le attività tese al solo controllo della corretta esecuzione del contratto stipulato dal non residente.

Secondo i giudici di merito, non ricorrevano gli elementi richiesti dal modello di convenzione O.C.S.E. e dal trattato contro la doppia imposizione.

Innanzitutto, il fatto che Intertaba appartenesse al gruppo Philip Morris o era controllata da società dello stesso gruppo non aveva alcuna rilevanza, come espressamente stabilito dall'art. 5, comma 7, del modello di convenzione O.C.S.E., anche a prescindere dal fatto che Philip Morris G.m.b.H. non aveva alcun potere di controllo sulla società italiana.

Né era sufficiente la mera domiciliazione della società tedesca presso quella italiana e la designazione di quest'ultima come delegata al controllo delle prestazioni svolte dall'A.A.M.S. nell'esecuzione dei contratti di distribuzione, trattandosi di designazioni non equiparabili alla nomina di un institore.

Era, quindi, onere dell'ufficio dare la prova di una piena disponibilità, sul piano materiale e al di fuori dell'assetto formale, di Intertaba da parte della società estera, ma tale prova non risultava fornita, non essendo emerso in alcun modo che tale società avesse utilizzato la sede di Intertaba per svolgere anche solo una fase o una parte della sua attività economica, in modo da renderla strumento necessario o complementare per la produzione del reddito, non potendo ritenersi tale il controllo sulla regolare esecuzione dei contratti, attività meramente ausiliaria.

Osservava, inoltre, la commissione regionale che Intertaba non era, né proprietaria, né licenziataria dei marchi ed era rimasta sempre formalmente estranea all'attività di Philip Morris G.m.b.H., avendo sempre avuto come oggetto principale la fabbricazione di filtri per sigarette, prodotti nel proprio stabilimento, attività da cui traeva circa il 70% del proprio volume d'affari.

Non era stata, inoltre, data prova che la società italiana avesse agito per la società tedesca per la conclusione di contratti con l'Amministrazione dei monopoli. Non poteva, infatti, considerarsi rilevante, a tal fine, la sovrapposizione di cariche rivestite da determinate persone in Intertaba e in altre società del gruppo, né la mera partecipazione di tali persone a riunioni nelle quali erano state avviate trattative precontrattuali.

In definitiva, la mera appartenenza di Intertaba al gruppo Philip Morris e la sua partecipazione alla politica generale di questo non erano sufficienti per attribuirle la qualità di stabile organizzazione di società del gruppo stesso.

Avverso tale sentenza il Ministero delle Finanze ha proposto ricorso per cassazione, sulla base di un mezzo d'annullamento.

La Philip Morris G.m.b.H. resiste con controricorso.

§ 2. IL MOTIVO DI RICORSO

2.1. Con un unico, articolato motivo, l'Amministrazione Finanziaria denuncia violazione e falsa applicazione degli articoli 5 della Convenzione Italia - Germania del 18 ottobre 1989, ratificata e resa esecutiva in Italia con legge 24 novembre 1992, n. 459; 20, primo comma, 87, primo comma, lett. d), 112, primo comma, 113, primo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; 14, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; 2727 - 2729 c.c.; motivazione insufficiente, contraddittoria ed illogica su punti decisivi della controversia, in relazione agli articoli 360, primo comma, n. 3 e 5, c.p.c. e 62, primo comma, del D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546.

La difesa dell'Amministrazione finanziaria premette che il punto decisivo della causa è costituito dall'effettiva natura di Intertaba S.p.A., la quale sarebbe legata a Philip Morris G.m.b.H. e ad altre società dello stesso gruppo da un rapporto interorganico e ne costituirebbe, quindi, una stabile organizzazione in Italia.

La Guardia di Finanza aveva ritenuto che l'attività svolta in base a tali contratti servisse a mascherare il ruolo effettivo di stabile organizzazione rivestito da Intertaba per conto di Philip Morris International Incorporated e delle altre società del gruppo.

La natura interorganica del rapporto tra tali società e Intertaba emergeva, secondo la Guardia di Finanza, da un documento programmatico del 1976, da cui risultava che le attività di Intertaba erano state indirizzate e coordinate direttamente dai vertici del gruppo Philip Morris per il raggiungimento di un obiettivo unitario.

In tale strategia si collocano le problematiche del risparmio fiscale: nella realtà italiana, caratterizzata da una situazione di monopolio legale della distribuzione, era necessario sfuggire alla tassazione piena delle royalties derivanti dalla cessione alla A.A.M.S. delle licenze di produzione e dei proventi derivanti dalla vendita delle sigarette prodotte all'estero. Era, perciò, necessario evitare la costituzione di una stabile organizzazione in Italia.

Secondo la difesa dell'Amministrazione, i giudici d'appello avevano esaminato analiticamente la documentazione offerta, la quale fornirebbe la dimostrazione del ruolo di stabile organizzazione svolto da Intertaba, e precisamente:

- area strategico-decisionale: in alcuni documenti programmatici si evidenziavano commistioni tra attività, cariche e funzioni svolte in rappresentanza di P.M. Inc. e delle società collegate, nonché i rischi collegati a controversie con il fisco; in particolare, si poneva in rilievo la posizione dominante assunta da Philip Morris nei confronti di Intertaba e la assunzione di oneri e spese da parte di questa nei confronti delle altre società del gruppo;
- area esecutiva: da altri documenti risultavano gli interventi di Philip Morris nei confronti di Intertaba in relazione agli accordi relativi al prezzo, alle condizioni di resa e al pagamento delle materie prime per la produzione di filtri; nell'elargizione di omaggi e contributi; nella gestione contabile dell'impresa, degli atti e dei documenti; gli interventi di Intertaba per promuovere il lancio di prodotti Philip Morris, per interrompere una pubblicità negativa, per assicurare la remuneratività delle vendite, per definire un'operazione commerciale di P.M. Holland, per calcolare le royalties dovute dall'A.A.M.S. nei confronti delle società estere del gruppo;
- area personale: i numerosi dirigenti di Intertaba dipendevano da managers delle altre società del gruppo ed avevano il compito di perseguire le strategie e gli obiettivi della Philip Morris; alcune controversie previdenziali e di lavoro avevano coinvolto sia Intertaba sia altre società del gruppo; alcuni dirigenti erano retribuiti sia dalla società italiana che da società estere del gruppo; le società estere avevano stipulato polizze assicurative per il personale Intertaba o avevano proposto benefici economici per esso; Intertaba aveva organizzato un corso di formazione per il proprio personale sul ruolo dei responsabili vendita della P.M.;
- varie: Intertaba utilizzava un sistema informatico per analizzare tutte le informazioni sui prodotti P.M. distribuiti sul territorio nazionale; dal suo giornale aziendale si desumeva la forte attenzione della società per il raggiungimento degli obiettivi della P.M. da parte dei suoi dirigenti; la società fruiva di una convenzione per l'autonoleggio di veicoli stipulata dalla Philip Morris a favore delle sue alleate; trasmetteva periodicamente a Philip Morris Europe i dati relativi alla contabilità aziendale sulla base di specifiche istruzioni della Philip Morris; alcuni alti dirigenti di Intertaba avevano rivestito importanti incarichi in altre società del gruppo; inoltre, alcuni dirigenti dell'Intertaba avevano partecipato alle trattative tra Philip Morris e l'A.A.M.S. per la stipulazione dei contratti relativi alle concessioni delle licenze di produzione e alla vendita di prodotti P.M..

Dopo aver ricostruito il materiale probatorio, la commissione tributaria regionale aveva svolto un'approfondita analisi della nozione di stabile organizzazione alla luce del modello O.C.S.E. e delle conseguenti convenzioni internazionali, evidenziandone gli elementi e precisando, in particolare, che, ai fini del riconoscimento di tale entità, non è necessario che la stessa svolga esclusivamente attività per la società estera, né che l'attività di quest'ultima si svolga esclusivamente per il tramite della predetta organizzazione.

L'Amministrazione lamenta quindi che, pur avendo scrupolosamente esaminato i presupposti di fatto della causa, i giudici di merito non avrebbero fatto una corretta applicazione dei principi di diritto pur correttamente enunciati, limitandosi a dare una risposta apodittica.

Infatti le conclusioni cui la commissione regionale è pervenuta sarebbero in contraddizione coi giudizi espressi su singoli punti della vicenda.

Sotto un primo profilo, pur riconoscendosi l'esistenza di un programma evasivo, risultante da documenti di contenuto confessorio, è stata esclusa senza alcuna valida motivazione la persistenza di tale programma, senza considerare che l'avv. Ferrari (presso cui era stato rinvenuto il documento) e il Pozzali, che aveva partecipato ad una riunione a Losanna sull'argomento, avevano conservato cariche di rilievo (il primo presidente, il secondo amministratore) nell'Intertaba fino al momento della verifica. Viceversa, la valenza probatoria di tali elementi sarebbe stata svalutata quando, procedendo all'esame dei fattori costitutivi della stabile organizzazione, la commissione regionale aveva seguito criteri puramente formali.

Tali criteri, secondo l'Avvocatura, non solo sarebbero in logica contraddizione con le premesse, che ipotizzano un contrasto tra sostanza e forma apparente, ma sarebbero intrinsecamente inidonei a fornire qualunque dimostrazione dell'asserita autonomia della società italiana rispetto al gruppo multinazionale. Un esame attento dell'attività di Intertaba avrebbe rivelato che essa si svolgeva tutta all'interno del gruppo, essendo basata sui seguenti rapporti contrattuali:

a) contratti di fornitura all'Azienda Autonoma Monopoli di Stato, la quale disponeva della licenza per la produzione e la vendita di alcune marche di sigarette; i contratti prevedevano che i filtri fossero forniti dalla Intertaba;

b) contratti di commissione stipulati con la Fabriques de Tabac Réunies, in base ai quali tale società doveva promuovere la vendita dei filtri prodotti da Intertaba in Europa, e con la Philip Morris Europe S.A., la quale s'impegnava a ricercare i fornitori più adatti per la produzione dei filtri;

c) contratti di vendita stipulati con la Philip Morris Holland BV e la Philip Morris D.V. al fine di controllare l'attività di distribuzione delle sigarette con marchio P.M. svolta dalla A.A.M.S.;

d) contratti di agenzia sulle aree duty free stipulati da Intertaba con la Fabriques de Tabac, con la Philip Morris Holland e con la Philip Products Inc. per la promozione della vendita in aree e negozi duty free, a compagnie aeree, ad ambasciate ed in altri luoghi autorizzati all'acquisto in regime di esenzione da imposte o agevolato.

Secondo l'Avvocatura, per un verso la sentenza avrebbe accentuato i profili formali, essa avrebbe, invece, tralasciato quelli di natura sostanziale.

In particolare, viene censurata l'erronea qualificazione dell'attività di controllo sulla regolare esecuzione dei contratti da parte dell'Amministrazione del Monopolio come ausiliaria, laddove la stessa attività rappresenterebbe un momento fondamentale del processo di formazione del reddito. Inoltre, i giudici di merito avrebbero errato, non valutando tale attività di controllo unitamente alle altre attività (in particolare, quelle promozionali e pubblicitarie) che risultavano svolte da Intertaba a favore del gruppo multinazionale.

Analoghi vizi motivazionali inficierebbero la sentenza impugnata nella parte in cui esamina il requisito soggettivo della stabile organizzazione, trascurando la intercambiabilità delle cariche e la partecipazione di titolari di organi sociali alle trattative per la stipulazione dei contratti tra le società del gruppo Philip Morris e l'Amministrazione dei Monopoli, attività incontestabilmente concorrente al processo di formazione del reddito.

In definitiva, secondo la difesa dell'Amministrazione, i giudici d'appello avrebbero omesso di esaminare gli anzidetti punti decisivi nel loro complesso e nella loro reciproca coordinazione, così come stabilito dagli articoli 2727 e 2729 c.c..

§ 3. MOTIVI DELLA DECISIONE

3.1. L'esatta definizione dell'oggetto del giudizio.

Dall'esame dell'accertamento e degli atti contenenti le difese delle parti emerge in modo chiaro che la ricostruzione della pretesa fiscale e dell'oggetto del processo tributario fatta dalla sentenza impugnata è censurabile sotto diversi profili, sia perché in più punti carente di motivazione, sia perché non ha correttamente applicato norme e principi ricavabili dalla disciplina convenzionale O.C.S.E. e del trattato Italia - Germania contro la doppia imposizione.

E' incontestabile, innanzitutto, che Intertaba S.p.A. avrebbe svolto un ruolo di stabile organizzazione, non solo per Philip Morris G.m.b.H., ma anche per diverse altre società del gruppo Philip Morris, nell'ambito di un programma unitario dello stesso gruppo.

A nulla rileva il fatto che l'accertamento sia stato effettuato solo nei confronti di Philip Morris G.m.b.H., e non delle altre società del gruppo.

Pur non essendo il gruppo come tale - almeno allo stato attuale dell'ordinamento italiano - centro di riferimento globale di rapporti giuridici, anche sul piano dell'ordinamento tributario, occorre comunque considerare che una o più società del gruppo possono esercitare un'attività di gestione (management) attraverso una struttura operante nello Stato della fonte, come parte integrante di un più vasto programma, facente capo ad un gruppo. Pertanto, le sinergie delle diverse società, alle quali la struttura nazionale fa riferimento, non possono non essere unitariamente considerate e di conseguenza costituisce un indebito frazionamento del fenomeno la mancata utilizzazione di tutti gli elementi di prova che, pur non riguardando il singolo rapporto tra ciascuna società e struttura nazionale servente, contribuiscano a verificare l'esistenza di un rapporto di dipendenza - soprattutto sotto l'aspetto funzionale - in relazione ad un programma al quale le diverse società del gruppo contribuiscono. Lo stesso Commentario prevede espressamente (sub art. 5, par. 4, punto 24) che una struttura nazionale possa assumere il ruolo di management office di un gruppo con ramificazioni internazionali.

Di conseguenza, non appare metodologicamente scorretta - nella prospettiva dell'accertamento - l'utilizzazione di tutti gli elementi acquisiti nel corso della verifica i quali, pur non concernendo direttamente il rapporto tra Philip Morris G.m.b.H. ed Intertaba, possano riguardare un programma alla cui realizzazione contribuiscano, oltre alla società tedesca, altre società del gruppo.

E' ovvio che, nella verifica dell'esistenza di un rapporto di dipendenza, occorre tener presente che lo stesso non può essere identificato con la mera appartenenza di una società ad un gruppo perché la stessa possa essere considerata stabile organizzazione di una o più altre società del gruppo. La mera esistenza di un controllo societario non è infatti sufficiente, secondo l'espressa previsione dell'art. 5, comma 7, del mod. O.C.S.E., esattamente richiamato dalla sentenza impugnata, per far ritenere la società controllata una stabile organizzazione della controllante.

Il fatto che il mod. O.C.S.E. abbia espressamente inserito la c. d. anti-single entity clause o Antiorganschaftsklausel, a differenza di precedenti convenzioni contro la doppia imposizione (si veda l'art. 11, § 1, della convenzione Italia - Francia 6 dicembre 1965, ratificata e resa esecutiva con legge 9 agosto 1967, n. 766) non deve, però, far dimenticare che il fenomeno delle stabili organizzazioni occulte trova un più favorevole terreno di coltura all'interno dei gruppi multinazionali di società, nei quali la politica unitaria del gruppo può assumere forme di utilizzazione delle società controllate talmente penetranti da far diventare queste ultime, pur dotate di uno status di soggetti autonomi, vere e proprie strutture di gestione dell'impresa esercitata da altre società.

3.2. Fatte queste premesse, la Corte ritiene necessarie alcune precisazioni sulla nozione di stabile organizzazione ai fini dell'imposizione sul reddito, al fine di verificare la correttezza del ragionamento della commissione tributaria regionale, anche sotto il profilo qualificatorio, nell'esercizio del potere correttivo attribuito alla Corte dall'art. 384, secondo comma, c.p.c..

E' noto che nessuna legge d'imposta italiana - a differenza di altri ordinamenti - pur facendo diverse norme un riferimento a tale concetto, ne contiene una definizione. Nel presente procedimento entrambe le parti, almeno nella presente fase, hanno concordemente fatto riferimento al modello O.C.S.E. di convenzione contro la doppia imposizione e al commentario della stessa Organizzazione al detto testo, e tale punto non è, quindi, suscettibile di riesame. Tale è, quindi, la base normativa da prendere in considerazione per il controllo che la Corte deve esercitare sulla correttezza giuridica, nonché sulla congruità e coerenza logica del ragionamento dei giudici di merito. Occorrono, però, ulteriori chiarimenti e precisazioni, che la Corte deve dare, nell'esercizio del suo compito di nomofilachia e ai fini di una corretta definizione delle questioni oggetto del dibattito.

Per quanto concerne, innanzitutto, la nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito, è necessario rilevare che l'utilizzazione dei modelli indicati nel catalogo contenuto nell'art. 5 della convenzione - tipo dell'O.C.S.E. (recepti, peraltro, dalle vigenti convenzioni contro la doppia imposizione con la Germania e con gli U.S.A.) è certamente meno restrittiva di quella attualmente vigente nella materia dell'I.V.A..

Già lo scopo diverso delle due normative ha una chiara funzione orientatrice: quella convenzionale - in assenza di una specifica competenza normativa degli organi comunitari: art. 293 (ex 220), secondo punto, Trattato CE - ha lo scopo di limitare reciprocamente la potestà impositiva diretta dei due Stati contraenti; in materia di I.V.A. esiste, invece, una disciplina normativa europea uniforme, contenuta fondamentalmente nella sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE del 17 maggio 1977 e nelle sue successive modificazioni, diverse norme della quale sono - come più volte affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee - incondizionate e sufficientemente precise, e pertanto direttamente applicabili negli ordinamenti interni.

l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, fa riferimento, infatti, non al concetto di stabile organizzazione, ma a quello di "centro di attività stabile", il quale, secondo l'interpretazione della Corte di Giustizia (si veda, fra le altre, la sentenza 17 luglio 1997, in causa C - 190/95, Aro Lease BV contro Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam) richiede l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la presenza di impianti (quali macchine di distribuzione automatica) nel territorio in cui l'operazione è compiuta.

Come riferimento per l'interprete può richiamarsi il § 12 della legge tributaria generale tedesca (Abgabeordnung del 16 marzo 1976), il cui primo comma contiene la seguente definizione generale di stabile organizzazione (Betriebsstätte) : "... jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient" (qualunque stabile installazione d'affari o stabilimento che serve all'attività di un'impresa). La definizione, che si riconduce al concetto della c. d. stabile organizzazione materiale, provenendo dall'ordinamento del Paese in cui ha sede la Philip Morris G.m.b.H., può fornire un utile modello per la definizione da utilizzarsi nel nostro ordinamento, anche perché, pur trattandosi di disciplina dettata da convenzioni internazionali, la stessa - secondo una consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia - incontra sempre il limite del rispetto dei principi generali e delle libertà fondamentali previsti dal Trattato CE (in particolare, il divieto di discriminazione e il diritto di stabilimento), soprattutto quando - come nel caso in esame - l'esercizio della potestà impositiva concerne imprese aventi sede in Paesi membri dell'Unione Europea.

Deve, peraltro, escludersi che la nozione di stabile organizzazione debba identificarsi con quella di autonoma unità produttiva o unità aziendale di servizio, non essendo tale nozione - manifestamente più restrittiva di quella convenzionale - fondata su alcun decisivo argomento testuale o sistematico.

La giurisprudenza di questa Suprema Corte ha, infatti, più volte escluso (sentenze 27 novembre 1987, n. 8815 e 8820; 19 settembre 1990, n. 5580) che la struttura organizzativa de qua debba necessariamente essere di per sé produttiva di reddito ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, requisiti che invece hanno le succursali o sedi secondarie previste dall' art. 2506 c.c., le quali costituiscono solo una species tipica di

stabile organizzazione.

3.3. Ritiene la Corte che, pur avendo esattamente ricostruito - almeno nelle grandi linee - la nozione di stabile organizzazione contenuta nella normativa convenzionale la sentenza impugnata non ne abbia fatto corretta applicazione, ed abbia, inoltre, basata la decisione su accertamenti e valutazioni di fatto in relazione ai quali non viene fornita un'adeguata motivazione.

Occorre, a questo punto, verificare la correttezza del ragionamento della commissione tributaria regionale sotto i diversi profili sollevati nel ricorso e in relazione ai rilievi formulati nell'accertamento, salvo i punti non contestati, come la natura stabile della struttura e il compimento in modo continuativo, da parte della stessa, di attività di diretto interesse di altre società del gruppo Philip Morris, ivi compresa Philip Morris G.m.b.H., nell'ambito della strategia del gruppo stesso.

3.4. Per quanto attiene ai rilievi contenuti nell'accertamento, si devono condividere le critiche della difesa dell'Amministrazione, secondo cui in relazione agli elementi che dimostrerebbero l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione di Philip Morris G.m.b.H. e di altre società del gruppo multinazionale Philip Morris è stata data una motivazione non adeguata e spesso espressa in affermazioni apodittiche, sì questa Corte non è in grado di esercitare il controllo demandato dall'art. 360, n. 5, c.p.c..

A ciò si aggiunga che la valutazione non è stata compiuta unitariamente e che, inoltre, diversi punti della decisione contengono errori di enunciazione di norme o principi giuridici della disciplina convenzionale applicabile.

Come ha esattamente rilevato la difesa dell'Amministrazione, la sentenza impugnata si è limitata ad astratte enunciazioni, senza darsi carico dello specifico contenuto e valenza dei diversi elementi dedotti.

Quale necessaria premessa metodologica è necessario considerare che, secondo il Commentario al mod. O.C.S.E. (sub art. 5, par. 4, punto 24), se un'impresa ha delegato ad una propria struttura funzioni di management, anche relativamente ad una limitata area di operazioni del gruppo, gli affari regionali in tal modo condotti danno luogo ad un "place of management", secondo il par. 2, lett. a), del modello di convenzione.

L'indagine, soprattutto quando mirante ad accertare l'esistenza di una stabile organizzazione occulta o, comunque, non formalmente costituita, deve quindi riguardare l'attività compiuta dalla struttura nazionale al fuori del proprio ordinary business nel suo complesso. Sul piano della prova, ciò comporta che gli elementi che rivelatori dell'esistenza di una stabile organizzazione devono essere considerati globalmente e nella loro reciproca connessione.

Ai fini di un'esatta ricostruzione della figura di stabile organizzazione secondo la disciplina convenzionale è opportuno, altresì, richiamare l'art. 9 del mod. O.C.S.E., secondo cui "allorché un'impresa di uno degli Stati partecipa direttamente o indirettamente alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa dell'altro Stato, o le medesime persone partecipano direttamente o indirettamente alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa di uno degli Stati e di un'impresa dell'altro Stato e, nell'uno e nell'altro caso, le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni accettate o imposte, diverse da quelle che sarebbero state concluse tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati in conseguenza".

Iniziando l'esame dai documenti dai quali, secondo la stessa sentenza, emergeva una palese ammissione di qualificati esponenti di società del gruppo dell'esistenza di una stabile organizzazione, l'affermazione secondo cui gli elementi che giustificavano tale giudizio - e in particolare, il compimento, da parte di Intertaba, di una serie di attività di esclusivo interesse di Philip Morris G.m.b.H. e di altre società estere del gruppo ed estranee all'oggetto sociale di Intertaba, la quale subiva costi senza una conseguente redditività e senza formale incarico - sarebbero stati eliminati con appropriati interventi. Non viene, infatti spiegato in che cosa tali interventi fossero consistiti e, anzi, dal testo dei documenti riportato nella sentenza emerge chiaramente un intento di mantenere fermo lo stesso assetto, escogitandosi espedienti formali affinché l'esistenza di una stabile organizzazione non venga rilevata dall'Amministrazione Finanziaria.

Ai fini della corretta qualificazione delle attività che Intertaba ha svolto nell'interesse della società tedesca e di altre società del gruppo occorre richiamare alcuni principi contenuti nel Commentario al mod. di convenzione O.C.S.E..

Innanzitutto, affinché la struttura nazionale non venga considerata dipendente (e cioè una stabile organizzazione) occorre: a) che essa abbia un'indipendenza giuridica ed economica; b) in secondo luogo, quando agisce per altra impresa, deve farlo nell'ambito del proprio ordinario settore di affari "... in the ordinary course of his business ..." (punto 37). Il Commentario precisa, inoltre (punto 38), che un importante criterio che contraddistingue le strutture dipendenti è la non assunzione, da parte delle stesse, del rischio imprenditoriale per le attività esercitate nell'interesse dell'impresa.

Deve, inoltre, rilevarsi che il Commentario assegna decisivo rilievo alla sostanza dei fenomeni, e non all'aspetto giuridico formale, nell'indagine sull'esistenza dei diversi requisiti della stabile organizzazione.

3.5. Ciò premesso, la Corte giuridica censurabile la sentenza impugnata, nella parte in cui ha considerato l'attività di controllo della corretta esecuzione dei contratti da parte dell'A.A.M.S., affidata ad Intertaba, come meramente ausiliaria e quindi non suscettibile di far assumere alla società incaricata il ruolo di stabile organizzazione della società straniera.

Sotto il profilo della motivazione, deve anzitutto rilevarsi che la sentenza non fornisce una chiara descrizione della natura di tale attività e del contenuto delle clausole contrattuali che la prevedevano.

l'art. 5, par. 4, del modello O.C.S.E. contiene un elenco di attività che non danno luogo a stabile organizzazione, prevedendo, in generale, che tali attività sono quelle aventi carattere preparatorio o ausiliario. Proprio l'inserimento di tale clausola generale rende non indispensabile - secondo il punto 23 del Commentario - un'elencazione esaustiva di tali attività.

Secondo il Commentario, tali attività non danno luogo a stabile organizzazione, anche se esercitate tramite un "fixed place of business", in quanto, pur contribuendo alla produttività dell'impresa, sono così lontane dalla effettiva realizzazione di profitti da rendere molto difficile il ricollegamento di profitti all'installazione. Vengono menzionate (sub art. 5, par. 4, punti 21 - 24) come esempi di attività ausiliarie o preparatorie le consulenze, la raccolta d'informazioni, la ricerca scientifica prestata ai fini della concessione di brevetti o la conclusione di contratti di know-how, escludendo da tale categoria quelle che rappresentano "una parte essenziale e significativa dell'impresa unitariamente considerata". Il Commentario prevede, più in generale (sub art. 5, par. 4, punto 24) che se un'impresa con ramificazioni internazionali affida ad un'installazione funzioni di controllo e di coordinamento delle attività svolte dalla stessa impresa ("supervisory and co-ordinating functions for all the departments of the enterprise located within the region concerned") a tale struttura non potrà essere riconosciuto lo status di agente indipendente, ma di un "ufficio", secondo l'ipotesi prevista alla lettera e) del catalogo contenuto nel par. 2 dell'art. 5, costituendo una parte essenziale delle operazioni d'affari dell'impresa.

Fatte queste necessarie premesse, la qualificazione dell'attività di controllo di esecuzione dei contratti da parte dell'A.A.M.S. come ausiliaria, non appare, anzitutto, sostenuta da adeguata motivazione, in quanto, per giungere a tale conclusione, la commissione regionale si limita a richiedere elementi di natura formale, quale la non presenza di una succursale, trascurando che il Commentario e la *communis opinio* accolta della dottrina e della prassi internazionali privilegiano - ai fini dell'accertamento dei diversi requisiti della stabile organizzazione - l'aspetto sostanziale del fenomeno.

3.7. Passando all'esame delle singole attività rivelatrici - secondo l'Amministrazione Finanziaria - del ruolo di stabile organizzazione svolto da Intertaba, questa Suprema Corte ritiene che, sul piano dei principi che informano il sistema, l'attività di controllo sulla regolare esecuzione di un contratto non possa certamente essere considerata di natura ausiliaria, essendo strettamente funzionale alla produzione del reddito. Tale parte della sentenza, oltre ad incorrere in un palese vizio di motivazione, viola principi e norme giuridiche, non avendo correttamente compiuto il c. d. *business connection test*. Occorre, infatti, considerare che il conseguimento del massimo profitto dell'impresa straniera è strettamente legato ad una efficace attività di trasporto, di distribuzione e di conservazione dei prodotti di tabacco e di diffusione degli stessi prodotti mediante un adeguato numero e appropriata collocazione di depositi e di rivendite, attività che sono riservate dalla legge italiana all'Amministrazione dei Monopoli e che la stessa Amministrazione si obbliga ad effettuare secondo standards formanti oggetto di apposite clausole contrattuali. Un controllo efficace e dinamico della capillare distribuzione dei prodotti sul mercato costituisce, quindi, oggetto di primario interesse della società venditrice o concedente l'uso del marchio e richiede, ovviamente, stanti le rilevanti dimensioni del mercato italiano, l'impiego di notevoli risorse umane e finanziarie.

Appare, inoltre, significativo rilevare che lo stesso Commentario (sub art. 5, par. 4, punto 25), menziona esplicitamente le attività di vendita di pezzi di ricambio e di assistenza alla clientela (c.d., *after sale organisation*, organizzazione post-vendita) come danti luogo - sotto il profilo funzionale - ad una organizzazione stabile, in quanto "realizzano una parte essenziale e significativa dei servizi di un'impresa nei confronti dei clienti".

Alla stessa stregua non può negarsi, pertanto, che l'attività in questione non rappresenti una parte essenziale e significativa dell'attività propria dell'impresa, secondo i criteri indicati dal Commentario, e non sia, quindi, da porre sullo stesso piano di un'attività di mera raccolta di dati o d'informazioni.

Sarà, naturalmente, compito del giudice di merito verificare - sulla base delle clausole contrattuali e della effettiva prassi - se tale funzione di controllo abbia avuto ad oggetto una parte rilevante o marginale dell'esecuzione dei contratti da parte dell'A.A.M.S..

3.8. Altra parte censurabile della sentenza è quella concernente la partecipazione di rappresentanti Intertaba - i quali rivestivano, al contempo, cariche sociali in altre società del gruppo - a rapporti tra tali società - ivi compresa Philip Morris G.m.b.H. - e l'A.A.M.S., e in particolare alle trattative per la conclusione di contratti.

In proposito, infatti, i giudici di merito si limitano ad esprimere un generico ed apodittico giudizio, senza tener conto delle indicazioni qualificatorie del mod. O.C.S.E. e del Commentario.

Secondo l'art. 5, par. 5, del mod. O.C.S.E., non possono ritenersi soggetti indipendenti le strutture aventi il potere di concludere contratti in nome

dell'impresa ("an authority to conclude contracts in the name of the enterprise"). Tale potere, secondo il Commentario (sub art. 5, par. 5, punto 33), non deve essere inteso nel senso di una rappresentanza diretta, ma comprende anche tutte quelle attività che abbiano contribuito alla conclusione di contratti, anche se gli stessi siano stati conclusi in nome dell'impresa.

Autorevole dottrina internazionale non ha mancato di sottolineare che l'espedito di separare la materiale attività di conclusione di contratti da quella di formale stipulazione degli stessi (split - up of business responsibilities on the hand and legal authority on the other) può essere considerata come elusione fiscale (tax circumvention), dovendosi ritenere prevalente, per l'applicazione del par. 5, la sostanza sulla forma. In altre parole, 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.

3.9. Conclusivamente si deve ritenere che la commissione tributaria regionale, oltre a non fornire un'adeguata motivazione sul materiale probatorio offerto dall'ufficio, soprattutto omettendo di fornire un'esposizione completa degli elementi raccolti nella verifica della Guardia di Finanza e di compierne una analitica valutazione alla luce delle ragioni delle parti, abbia violato e/o non correttamente applicato norme e principi contenuti nel mod. O.C.S.E. e recepiti nella convenzione bilaterale Italia - Germania.

L'accoglimento del ricorso comporta la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio ad altra sezione della commissione tributaria regionale della Lombardia.

I giudici di rinvio dovranno quindi, previo analitico esame del contenuto della documentazione offerta e dei rilievi formulati nell'accertamento, esame del quale dovrà rendersi conto con adeguata motivazione, uniformarsi ai seguenti principi di diritto:

I) una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria. In tal caso la ricostruzione dell'attività posta in essere dalla società nazionale, al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliaria o preparatoria, deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo unitariamente considerato;

II) l'attività di controllo sulla esatta esecuzione di un contratto tra soggetto residente e soggetto non residente non può considerarsi - in principio - ausiliaria, ai sensi degli articoli 5, par. 4, del mod. O.C.S.E. e 5, par. 3, lett. e) della convenzione tra Italia e Repubblica Federale di Germania contro la doppia imposizione del 18 ottobre 1989, ratificata e resa esecutiva in Italia con legge 24 novembre 1992, n. 459;

III) la partecipazione di rappresentanti o incaricati di un struttura nazionale ad una fase della conclusione di contratti tra società estera e altro soggetto residente può essere ricondotta al potere di concludere contratti in nome dell'impresa, anche al di fuori di un potere di rappresentanza;

IV) l'affidamento ad una struttura nazionale della funzione delle operazioni d'affari (management) da parte di società non avente sede in Italia, anche se riguardante una certa area di operazioni, comporta l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito;

V) l'accertamento dei requisiti della stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti, deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale.

Ove pervenga alla conclusione che Intertaba S.p.A. abbia svolto il ruolo di stabile organizzazione di Philip Morris G.m.b.H., la commissione regionale dovrà decidere sulle questioni svolte circa il rilievo di omessa fatturazione senza pagamento d'imposta e sulle altre questioni svolte nel ricorso introduttivo, assorbite dall'accoglimento delle censure in punto di (in) esistenza di una stabile organizzazione.

Ai giudici di rinvio è rimessa anche la decisione sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione;

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della commissione tributaria regionale della Lombardia.