

## **FOCUS FISCALE**

*Rubrica di novità legislative e giurisprudenziali  
riguardanti le piccole e medie imprese*

### **TRANSNAZIONALITÀ DELL'IMPRESA ED IMPOSIZIONE FISCALE: IL CASO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE**

*di Francesca Stradini*

#### **1. Esercizio d'impresa, residenza fiscale e territorialità: il caso della stabile organizzazione personale.**

Quando l'esercizio di un'attività d'impresa va oltre i confini territoriali dello Stato di appartenenza viene a crearsi un fenomeno di rilevanza impositiva sotto differenti punti di vista: la sovranità impositiva di uno Stato o dell'altro, l'individuazione del soggetto passivo d'imposta, la sua localizzazione, nonché la determinazione della sua posizione debitoria verso l'Erario, italiano e non. Fondamentale quindi è il richiamo ai concetti tributari di residenza fiscale e di territorialità, a seconda che la rilevanza dell'operazione interessi il settore delle imposte dirette o dell'iva. L'istituto della stabile organizzazione rileva sotto questo aspetto dal momento che consente di localizzare ed identificare l'obbligato all'imposta in questa particolare fattispecie. Anche quando tale struttura sia costituita semplicemente da un soggetto: l'agente, dipendente o indipendente, dell'impresa estera. Sotto questo punto di vista pare necessario sottolineare come, pur consapevoli della diversità dei due settori impositivi – iva e imposte dirette -, differente risulta essere la definizione dell'istituto in esame con inevitabili difficoltà per chi poi di fatto opera sul mercato<sup>1</sup>.

#### **2. Imposte dirette, Testo unico e Modello Ocse: definizione e requisiti dell'istituto.**

Ai fini delle imposte dirette, due risultano essere le fonti normative di riferimento: il TUIR<sup>2</sup> e il Modello OCSE<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Sul punto per una ricostruzione del concetto di stabile organizzazione si permette di rinviare a F. STRADINI, *Il concetto di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette*, in A. PEDONE (a cura di), *Tassazione internazionale e concorrenza fiscale*, FrancoAngeli, 2005

<sup>2</sup> D.P.R. 22/12/1986 n. 917, *Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi*, in G.U. 31/12/1986, n. 302 S.O.

<sup>3</sup> Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

Nell'ordinamento interno, la norma di riferimento va ricercata, infatti, nell'art. 162 del TUIR, commi VI, VII e VIII<sup>4</sup>, disposizione questa che, fatta eccezione per qualche lieve differenza, riproduce sostanzialmente l'art. 5 del Modello OCSE. Sulla base di tale disciplina, la stabile organizzazione personale va identificata nella presenza di un soggetto, residente o non, che conclude nel territorio dello stato in nome dell'impresa estera abitualmente contratti diversi da quelli di acquisto di beni. Accanto a questa definizione di tipo generale, ai commi successivi, si delineano alcune ipotesi nelle quali non si rinviene la fattispecie. Tre risultano essere, dunque, i presupposti essenziali della fattispecie in esame: la presenza di un soggetto, la titolarità in capo allo stesso del potere di concludere una particolare tipologia di contratti ed infine l'abitualità dell'esercizio di tale potere<sup>5</sup>.

L'individuazione del requisito soggettivo - la presenza di un soggetto che esercita il potere di concludere contratti, diversi da quelli di acquisto di beni, in nome e per conto dell'impresa non residente - presenta una serie di problematiche. Infatti in merito alla natura di tale soggetto, può trattarsi tanto di una persona fisica quanto di una persona giuridica. Ed in quest'ultimo caso il riferimento è alla sede di direzione, di cui all'art. 5, paragrafo 2 Modello OCSE, nonché all'art. 162, comma II TUIR. In altre parole, come interpretato dalla stessa giurisprudenza, "*un'entità avente personalità giuridica, alla quale venga, anche di fatto, affidata la cura di affari (management) e non attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario*"<sup>6</sup>. Persona giuridica che a sua volta può essere costituita da una pluralità di enti o società o sedi, essendo rilevante l'osmosi con la casa madre, dunque il legame economico - sostanziale, e non formale, nonché lo svolgimento di un'attività, che deve essere comunque principale e mai ausiliaria e/o preparatoria a quella della casa madre.

La persona di cui si tratta non deve essere un agente dipendente, pertanto fondamentale risulta essere anche il tipo di legame col soggetto non residente. Non c'è indipendenza quando l'agente è vincolato a direttive dettagliate o soggetto ad un controllo penetrante da parte dell'impresa. Si ha semplice dipendenza materiale, che da sola non basta per la presenza della stabile organizzazione, quando le direttive riguardano soltanto specifiche transazioni, a differenza del controllo su ogni attività realizzata<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Prima della riforma del 2004, riforma operata ai sensi dell'art. 1 del D. Lgs. 12/12/2003 n. 344, in S.O. n. 190/L alla Gazzetta Ufficiale del 16/12/2003 n. 291, non era presente nel TUIR una definizione di stabile organizzazione.

<sup>5</sup> Tra gli altri E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir*, in Rassegna Tributaria, 2004, p. 159; E. CACCIAPUOTI, *La società residente stabile organizzazione di una società non residente*, in Rassegna Tributaria, 2007, p. 1175.

<sup>6</sup> Così si esprime Cassazione, sez. trib., 28/7/2006 n. 17206

<sup>7</sup> E. CACCIAPUOTI, *La società residente stabile organizzazione di una società non residente*, cit.

Deve sussistere, poi, una connessione tra attività svolta e corso ordinario dei propri affari. Sul punto differenti sono le interpretazioni. Secondo l'OCSE, ciò implica l'espletamento di attività diverse da quelle svolte nell'attività tipica. Dal punto di vista dell'Amministrazione Finanziaria, invece, sono semplicemente da escludere i rapporti esclusivi<sup>8</sup>.

Occorre poi specificare di quale potere l'agente debba essere dotato: sembra si tratti di rappresentanza diretta, come disciplinata dal Codice Civile, dal momento che si fa riferimento al potere di concludere contratti in nome e per conto; anche se poi nei commi successivi si esclude dalla fattispecie in esame il potere riconosciuto a capo di mediatori e commissionari generali. Sul punto discordante è l'interpretazione fornita dalla giurisprudenza e dall'OCSE. La Corte di Cassazione, secondo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, contempla nel potere di concludere contratti in nome dell'impresa, anche al di fuori del potere di rappresentanza, la partecipazione di rappresentanti o incaricati di una struttura nazionale ad una fase di conclusione dei contratti tra la società non residente e altro soggetto residente<sup>9</sup>. Il Commentario al Modello OCSE, per contro, pur interpretando anch'esso secondo la sostanza e valutando dunque la vincolatività di fatto, nei confronti dell'impresa, delle clausole negoziali predisposte dall'intermediario nelle trattative, al paragrafo 33 ritiene che la mera partecipazione a trattative non sia sufficiente.

Oggetto di questo potere è la stipula di contratti diversi da quelli di acquisto di beni, specificazione questa non contemplata nell'art. 5 Modello OCSE: in altre parole sembra trattarsi solamente dei contratti relativi alle prestazioni di servizi, ovviamente quei servizi che rientrano nell'attività propria e principale, non ausiliaria dell'impresa non residente<sup>10</sup>.

L'abitudine esclude, invece, l'atto sporadico e/o occasionale<sup>11</sup>.

La normativa interna appena analizzata, tranne qualche differenza di poca entità - quale ad esempio la limitazione del potere di concludere contratti, la fattispecie relativa al mediatore marittimo ed ai commissionari generali - risulta analoga a quella desumibile dall'art. 5 Modello OCSE, dal momento che rispetta "i criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni" richiamati dal legislatore nella legge delega di riforma del sistema tributario<sup>12</sup>.

---

<sup>8</sup> Ministero delle Finanze, Circolare del 21/1/1957 n. 350300.

<sup>9</sup> Tra le altre Cassazione, sez. trib., sentenza 7/3/2002 n. 3367; Cassazione, sez. trib., sentenza 7/3/2002 n. 3368; Cassazione, sez. trib., sentenza 25/5/2002 n. 7682; Cassazione, sez. trib., sentenza 25/7/2002 n. 10925.

<sup>10</sup> E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir*, cit.

<sup>11</sup> Per il Commentario sotto questo aspetto occorre valutare la natura del contratto e l'attività dell'impresa.

<sup>12</sup> Legge 7/4/2003 n. 80, in *Gazzetta Ufficiale* del 18/4/2003 n. 91.

Nel caso vi siano delle differenze tra le norme in questione, prevale la norma convenzionale, sulla base della sua specialità e dell'art. 117 della Costituzione. L'art. 162 fa comunque salvo l'art. 169<sup>13</sup>: pertanto la norma interna si applica quando risulti comunque più favorevole al contribuente. Tale prevalenza riguarda la norma, anche convenzionale – nella specie il Modello OCSE, art. 5 – non la sua interpretazione. Quindi non il Commentario, che invece contiene l'interpretazione dei presupposti della fattispecie delineata dal Modello OCSE ed è, per giurisprudenza e prassi consolidate, semplicemente uno strumento di interpretazione delle norme convenzionali<sup>14</sup>. Uno strumento dunque interpretativo ma non per questo fonte del diritto, con la funzione di ispirare e non di vincolare l'interpretazione interna dell'istituto.

### **3. Stabile organizzazione personale e iva tra diritto comunitario derivato ed interpretazione della Corte di Giustizia CE.**

Anche in ambito iva, nel D.P.R. n. 633/1972 manca una definizione precisa di stabile organizzazione. Tuttavia essendo tale imposta l'imposta armonizzata per eccellenza, in tale ambito è necessario procedere all'analisi di quella fonte principale e preordinata quale è il diritto comunitario: il diritto derivato - la VI Direttiva iva con tutte le successive nonché attuali modifiche<sup>15</sup>, nonché l'interpretazione del giudice comunitario.

Va detto *in primis* come, data la diversità del settore e l'armonizzazione raggiunta in tale ambito, risulti impossibile ricorrere per analogia alla disposizione contenuta nel TUIR. Lo stesso art. 162 inizia con un inciso - *ai fini delle imposte dirette e dell'irap* -, inciso che esclude esplicitamente l'iva tra le altre imposte.

Va precisato anche che nel diritto comunitario, tanto originario quanto derivato, manca una definizione di stabile organizzazione e/o centro di attività stabile: pertanto fondamentale è stata l'opera di interpretazione della

---

<sup>13</sup>Ai sensi del quale *le disposizioni del testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.*

<sup>14</sup>In tal senso Cassazione, sentenza 1/8/2000 n. 10062; nonché Circolare n. 7/14996 del 30/4/1977; Risoluzione n. 72/E del 20/5/1996; Risoluzione n. 86/E del 12/7/2006; Risoluzione n. 119/E del 28/5/2007.

<sup>15</sup>Si fa riferimento a Sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17/5/1977, *in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme*, in *Gazzetta Ufficiale* del 13/6/1977 L145; direttiva successivamente e recentemente modificata dalla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28/11/2006 *relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, in *Gazzetta Ufficiale* del 11/12/2006 L 347; nonché dalla Direttiva 2008/8/CE del Consiglio del 12/2/2008 *che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi*, in *Gazzetta Ufficiale* del 20/2/2008 L44.

Corte di Giustizia<sup>16</sup>. Un'interpretazione da cui consegue una definizione sicuramente più restrittiva rispetto a quella desumibile dal Modello OCSE, dal momento che due risultano essere i requisiti essenziali della fattispecie: il minimo di organizzazione e la consistenza minima<sup>17</sup>. Considerazione questa che può essere fatta anche per l'ipotesi della stabile organizzazione personale laddove si richiedono due elementi: la presenza dell'agente nonché l'esistenza di una sua struttura. Sulla base di questa considerazione la Corte di Giustizia esclude la presenza di un centro di attività stabile qualora la società – nel caso di specie una società di leasing – operi in altro Paese attraverso intermediari indipendenti, essendo la loro funzione principalmente quella di mettere in contatto i clienti interessati con la società, attività per la quale vengono pagati con provvigione. Ma dal momento che “non possono essere considerati mezzi umani permanenti”, né partecipano alla conclusione dell'eventuale contratto tra il cliente e la società, non si ha alcun centro di attività stabile in tale altro Paese. Non è infatti sufficiente né la presenza né l'attività da questi soggetti svolta<sup>18</sup>. Analogamente nel caso in cui la società, residente in un determinato Paese e svolgente attività relative a navigazione, viaggi e trasporti, eserciti la sua attività in un altro Paese tramite controllata con la quale ha un contratto di agenzia che la qualifica quale “agente generale di vendita e portuale”. Infatti la Corte di Giustizia non ritiene sufficiente né la proprietà dei locali, né la titolarità da parte della controllante dell'intero capitale sociale, né infine gli obblighi contrattuali per la controllata. Pertanto considera la stessa come ausiliaria e non quale centro di attività stabile<sup>19</sup>.

Questo tipo di ragionamento si ritrova in due recenti provvedimenti normativi dell'Unione Europea: il Regolamento n. 282/2011<sup>20</sup> e la Direttiva 2008/8/CE che modifica la precedente Direttiva 2006/112/CE.

---

<sup>16</sup> Sul ruolo della CGCE tra le fonti del diritto comunitario, si vedano tra gli altri F. CAPOTORTI, *Il diritto comunitario non scritto*, in *Dir. Com. Sc. Internaz.*, 1983, p. 409; A. ADINOLFI, *I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli Stati membri*, in *Rivista Italiana Diritto Pubblico Comunitario*, 1994, p. 521; M. P. CHITI G. GRECO (diretto da), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Giuffrè, 1997, p. 48; L. LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Giuffrè, 1998, p. 125; M. P. CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Giuffrè, 1999; G. MELIS, *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione*, in *Rassegna Tributaria*, 2005, p. 401; M. GREGGI, *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 1448.

<sup>17</sup> Sul punto *in primis* si vedano CGCE, sentenza 4/7/1985, C-184/84 *Berkholz*; CGCE, sentenza 2/5/1996, C-231/94 *Faaborg – Gelting Linien A/S*; CGCE, sentenza 17/7/1997, C-190/95 *Arolease BV*.

<sup>18</sup> CGCE, sez. VI, sentenza 17/7/1997, C-190/95 *AroLease BV*.

<sup>19</sup> CGCE, sez. V, sentenza 20/2/1997, C-260/95 *DFDS A/S*.

<sup>20</sup> Regolamento 15/3/2011, n. 282/2011 in *Gazzetta Ufficiale* n. 77 del 23/3/2011, serie L, attuativo della Direttiva 2006/112/CE, cit.

In particolare risultano interessanti le modifiche relative agli artt. 44, 45 e 46 della Direttiva 2006/112/CE, laddove assume rilevanza per identificare il luogo delle prestazioni di servizi, resi a soggetti passivi o a persone che non sono soggetti passivi, il luogo in cui ha fissato la propria sede o il luogo in cui si trova la sua stabile organizzazione (da notare che non si parla più di centro di attività stabile ma di stabile organizzazione). Quando poi la prestazione di servizi sia svolta da un intermediario, la direttiva lo identifica sulla base del potere di cui è dotato, colui *“che agisce in nome e per conto altrui”*: di conseguenza il luogo delle prestazioni è quello in cui viene effettuata la prestazione principale (art. 46).

Analogamente il Regolamento n. 282/2011, all'art. 11, per la fattispecie generale, effettua una distinzione tra sede centrale e stabile organizzazione precisando che essa è caratterizzata da *“un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici”* tale da ricevere e prestare servizi derivanti dalla sua attività.

Pertanto da tale disposizione è possibile desumere come l'elemento dominante sia da ricercare nella contemporanea presenza di due requisiti: la presenza di una struttura, struttura che non sia semplicemente una sede fissa ma un insieme di risorse umane e mezzi tecnici nonché una sede fisica.

Nel caso dell'intermediario, l'art. 30 chiarisce quali sono le prestazioni da ricomprendere nell'applicazione dell'art. 46 della direttiva 2006/112/CE: quelle relative a soggetti che *“agiscono in nome e per conto del destinatario delle prestazioni intermedie e le prestazioni di servizi rese da intermediari che agiscono in nome e per conto del prestatore delle prestazioni intermedie”*. Dunque tutto ruota attorno al potere di agire in nome e per conto del destinatario e/o del prestatore del servizio, richiamando e facendo propri i requisiti individuati nel tempo e ritenuti fondamentali a tal fine proprio dalla Corte di Giustizia<sup>21</sup>.

In sostanza dall'analisi appena tracciata è possibile evincere la differenza definitoria, in termini di requisiti e presupposti, riconducibile all'istituto della stabile organizzazione nell'ambito delle due differenti tipologie impositive – iva ed imposte dirette. Costatazione questa che determina notevoli difficoltà per l'operatore proprio in relazione al differente ordine gerarchico tra tali fonti<sup>22</sup>. Infatti Modello OCSE e convenzioni internazionali contro le

---

<sup>21</sup> In dottrina tra gli altri si vedano E. D'ALFONSO, *Nuovi spunti in tema di “forza attrattiva” della stabile organizzazione nel sistema dell'Iva*, in *Rassegna Tributaria*, 2010, p. 1245; R. CICCIOLI A. DRAGONETTI, *La stabile organizzazione Iva alla luce del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011*, in *Il Fisco*, 2011, p. 2988; M. BANCALARI, *Regolamento (CE) n. 282/2011, artt. 11, 21, 22 e 53 – La stabile organizzazione Iva*, in *Il Fisco*, 2011, p. 4979.

<sup>22</sup> Tra gli altri C. SACCHETTO G. CASERTANO, *Tributi*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, 1998, Giuffrè; A. AMATUCCI, *Il conflitto tra norme internazionali e interne tributarie*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 1999, p. 59; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, 2003; R. LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Utet, 2006; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Utet, 2007.

doppie imposizioni, cercando di risolvere la questione della doppia imposizione internazionale, disciplinano il fenomeno nell'ambito delle imposte dirette. In ambito comunitario, invece, la questione è analizzata ai fini dell'iva. Secondo l'ordine gerarchico tra queste fonti, la norma convenzionale, strutturata sulla definizione fornita nel Modello OCSE, viene recepita nel paese contraente attraverso una legge di ratifica, che ha natura e rango di legge ordinaria nell'ambito delle fonti del diritto tributario. Tuttavia essendo l'Italia un paese UE, fonte primaria è la norma comunitaria. Quindi la norma convenzionale è subordinata a quella comunitaria<sup>23</sup>.

La questione è di non poco conto dal momento che una volta individuato il soggetto passivo, occorrerà procedere a determinare la base imponibile al fine di calcolare la posizione debitoria, tanto ai fini iva quanto ai fini delle imposte dirette, di tale soggetto passivo verso l'Erario italiano.

*Francesca Stradini*  
*Università degli studi di Urbino "Carlo Bo"*  
*francesca.stradini@uniurb.it*

---

<sup>23</sup>Sotto questo punto di vista, l'art. 293 del Trattato Comunità Europea (ex art. 220), nella versione precedente al Trattato di Lisbona, attribuiva agli stati membri libertà di avviare negoziati finalizzati a contrastare la doppia imposizione, rispettando necessariamente e comunque i principi, anche non scritti, e le norme del diritto comunitario. Occorre comunque constatare la non riproduzione di una tale disposizione nello stesso Trattato di Lisbona che modifica il Trattato sull'Unione europea e il Trattato che istituisce la Comunità Europea, firmato a Lisbona il 13/12/2007, in *G.U.* n. 306 del 17/12/2007.