Le nozioni di stabile organizzazione ai fini IVA e II.DD. non coincidono

di Commercialista Telematico

Pubblicato il 23 Gennaio 2007

La nozione di “stabile organizzazione” è duplice ovvero ha un significato diverso sia ai fini delle imposte dirette che dell’I.va.

Va subito chiarito che la nozione di “stabile organizzazione” è duplice ovvero ha un significato diverso sia ai fini delle imposte dirette che dell’I.va., questo perchè parimenti diverso è il framework normativo che disciplina i prefati sistemi impositivi.

Stabile organizzazione ai fini Imposte Dirette e Indirette

Nel sistema delle **Imposte sui redditi**, il concetto di “stabile organizzazione” e, in particolare quella “materiale”, consiste nella localizzazione di una sede fissa d’affari per mezzo della quale l’impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato italiano.

La definizione generale di stabile organizzazione è presente nell’art. 5 del modello OCSE, mutuata dal legislatore italiano, nell’art. 162 del D.P.R. n. 917/1986.

In presenza, quindi, di una sede fissa d’affari (fixed place of business) può verificarsi l’esistenza di una stabile organizzazione se per il mezzo di tale sede, l’impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.

Tale presupposto deve verificarsi nella sua interezza e, in particolare, devono presentarsi gli **elementi caratterizzanti** di:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

a. una sede di affari;
b. permanenza della sede di affari;
c. svolgimento di una attività economica nel suo complesso o parzialmente;
d. svolgimento per mezzo della sede di affari.

Tali caratteristiche devono verificarsi contemporaneamente al fine di determinare la presenza o meno di una stabile organizzazione.

L'art. 5 del modello OCSE, al paragrafo 4, stabilisce i presupposti secondo cui un attività svolta da una sede d'affari non può configurare l'esistenza di una "stabile organizzazione". Tale paragrafo prevede, di fatto delle eccezioni alla definizione generale di stabile organizzazione dettata dal paragrafo 1 dell'art. 5.

Si tratta in particolare, di quelle attività le cui caratteristiche principali sono la "ausiliarietà" e la "preparatorietà" rispetto all'attività principale propria dell'impresa. Quindi, la sede fissa d'affari non può essere considerata "stabile organizzazione" se il tipo di attività ha esclusivamente carattere preparatorio o ausiliario.

Lo stesso art. 162 – comma 4 del D.P.R. 917/1986, individua le cosiddette "ipotesi negative" di stabile organizzazione. In sostanza non si ritiene che vi sia una stabile organizzazione quando:

1. si fa uso di un'istallazione ai soli fini di deposito di esposizione o di consegna di beni o merci relativi all'impresa;
2. i beni o le merci sono immagazzinate ai soli fini di deposito consegna o di consegna;
3. i beni o le merci sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di altra impresa;
4. una sede fissa di affari è utilizzata solo per acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
5. una sede fissa di affari è utilizzata solo per svolgere attività di carattere preparatorio o ausiliario per l'impresa;
6. si dispone a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Stabile organizzazione ai fini IVA

Occorre premettere che nel diritto Comunitario, all'art. 9 – par. 1. della VI Direttive Ue n. 77/388 (ora art. 43 del testo unico rifuso), il legislatore europeo nell'individuare il luogo ove una prestazione di servizio si considera effettuata, aveva definito tale luogo con l'espressione "centro di attività stabile".

Tale espressione altro non è che, la pedissequa traduzione in italiano del testo della VI direttiva scritto e pensato nella lingua inglese da parte del legislatore comunitario. Pertanto dal punto di vista lessicale, l'accezione di "centro dell'attività stabile" venne considerata l'equivalente del concetto domestico di "stabile organizzazione". E' per questo motivo che nel nuovo art. 43 della direttiva 112/2006 il centro di attività stabile è stato tradotto in stabile organizzazione.

Infatti, uno dei motivi che hanno portato dopo circa trentanni a sostituire la VI direttiva n. 77/388 con l'attuale direttiva 2006/112/CE è legato appunto all'intervento lessicale che la vecchia direttiva ha subito negli anni.

Seppure è vero che tutte le lingue utilizzate nell'Unione Europea hanno pari dignità, è altrettanto vero che tre di esse e, cioè l'inglese, il tedesco e il francese, sono considerate lingue "di servizio", utilizzate cioè, nell'ordinaria attività della Commissione e, quindi, nella stesura originaria dei testi legislativi.

Quindi si può ben immaginare che alcuni termini possano assumere un significato, se non diverso, quanto meno ambiguo. L'altro aspetto significativo che ha caratterizzato la sostituzione della VI direttiva, riguarda il riordino normativo, destinato a semplificare l'uso della norma e la sua comprensione, attraverso la collocazione delle disposizioni in appositi Titoli, Capi, Sezioni e sottosezioni; quindi veri e propri comparti normativi autosufficienti per la loro comprensione e utilizzo da parte degli operatori.

Non per questo i precedenti 53 articoli della VI direttiva sono diventati 414 del nuovo testo unico permettendo così alla nuova direttiva 112/2006 di presentarsi come direttiva "self executing" cioè di immediata applicazione e, quindi senza l'obbligo da parte del legislazione nazionale di recepirla attraverso una norma domestica.

Riprendendo, l'analisi della vecchia VI direttiva, si rileva che nel 1° paragrafo dell'art. 9, il luogo della prestazione di servizio veniva individuato nel luogo in cui il prestare ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Secondo consolidata giurisprudenza europea, il “centro di attività stabile” deve presentare tre caratteristiche basilari e, cioè:

1. un grado sufficiente di permanenza in un luogo fisso nello Stato di non residenza;
2. la presenza di elementi tecnici e anche umani;
3. l’effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto.

Comparando i presupposti precedentemente esposti nel settore impositivo diretto con quelli previsti ai fini dell’I.v.a., si rileva una nozione sostanzialmente diversa di stabile organizzazione ai fini dell’Iva.

L’articolo 9 della VI direttiva veniva recepito dalla legislazione interna con il terzo comma dell’art. 7 del D.P.R. n. 633/72 per effetto del quale le prestazioni di servizio si considerano effettuate nello Stato Italiano, quando sono rese da soggetti ivi domiciliati o quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Quindi se una casa madre estera, effettua direttamente prestazioni di servizi in Italia e non per mezzo di una stabile organizzazione, tali operazioni risulteranno non rilevanti ai fini dell’Iva. In merito si è pronunciata l’Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 4 del 9 gennaio 2002, secondo la quale la semplice presenza della stabile organizzazione è condizione necessaria ma non sufficiente.

Pertanto, le prestazioni di servizio, hanno rilevanza in Italia ai fini dell’Iva, quando le stesse vengono poste in essere effettivamente nel territorio italiano dalla stabile organizzazione nell’ambito dell’attività qui svolta.

Paolo Giovannetti

Gennaio 2007

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D