

---

# La tassazione di una stabile organizzazione

---

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 6 Settembre 2011

Le principali problematiche ai fini I.V.A. e imposte dirette per la corretta tassazione della cd "stabile organizzazione".

Premessa

La nozione di *stabile organizzazione* si atteggia in maniera differente con riferimento ai settori delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto.

## Stabile organizzazione e IVA

Affinché sussista la stabile organizzazione è necessario che ricorrano congiuntamente sia elementi materiali che personali ("mezzi umani e tecnici").

Ne consegue che la presenza di soli elementi personali è sufficiente per configurare una stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette, ma non anche dell'IVA (Cassazione, 25 maggio 2002, n. 7689).

Il Regolamento di esecuzione (UE) del 15 marzo 2011, n. 282 all'art. 11, recante disposizioni di applicazione della direttiva n. 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, individua la «stabile organizzazione» in

*«qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione».*

Nel campo dell'applicazione dell'Iva non è utilizzabile la nozione di stabile organizzazione personale, prevista dall'art. 5, par. 5, del mod. O.C.S.E».

Qualora venga ritenuta sussistente ai fini delle imposte dirette una stabile organizzazione "materiale", caratterizzata di norma dalla presenza congiunta di "mezzi umani e tecnici", la stessa potrà rilevare anche ai fini dell'IVA.

## Stabile organizzazione e Imposte dirette

La «stabile organizzazione» di un soggetto estero nel territorio dello Stato è sottoposta a tassazione per il reddito prodotto dalla stessa in Italia

La nozione di stabile organizzazione è fornita dall'art. 162 del D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 che ha disciplinato l'istituto sulla scia di quanto delineato dall'art. 5 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni.

In particolare, il comma 1 del citato art. 162 definisce la stabile organizzazione c.d. "materiale" come

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

Il successivo comma 6 disciplina la stabile organizzazione c.d. "personale" prevedendo che

*«Nonostante le disposizioni dei commi precedenti (...), costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni».*

È possibile distinguere, ai fini delle imposte dirette, due differenti figure che possono concretizzare una stabile organizzazione: - la stabile organizzazione «materiale», individuabile nell'esercizio nel territorio dello Stato di un'attività mediante una serie di mezzi materiali organizzati direttamente dall'impresa non residente; - la stabile organizzazione «personale», che si estrinseca nella «presenza» dell'impresa non residente nel territorio dello Stato attraverso un rappresentante dotato del potere di concludere contratti

per suo conto.

Ai fini della configurabilità della stabile organizzazione, è sufficiente la presenza dell'elemento materiale o in alternativa di quello personale.

Similmente al modello OCSE, l'articolo 162 reca ipotesi sia "positive" sia "negative" che configurano rispettivamente la esistenza o la inesistenza di una stabile organizzazione di tipo "materiale".

Il medesimo articolo individua anche ipotesi di stabile organizzazione di tipo "personale", caratterizzata in funzione dei poteri attribuiti ed esercitati abitualmente da un soggetto in nome dell'impresa estera».

Nel settore delle imposte dirette l'elemento materiale e quello personale non devono sussistere congiuntamente ai fini della configurabilità della stabile organizzazione (Cassazione, 9 aprile 2010, n. 8488)

Non sussiste necessità, ai fini dell'esistenza di una stabile organizzazione, di una compresenza dell'elemento oggettivo (c.d. stabile organizzazione materiale) e di quello soggettivo (c.d. stabile organizzazione personale), consistente nella presenza stabile in Italia di un soggetto non indipendente avente il potere di concludere contratti.

Per la sussistenza del requisito della stabile organizzazione non è necessaria la compresenza dell'elemento oggettivo (cd. stabile organizzazione materiale) e di quello soggettivo (cd. stabile organizzazione personale), essendo sufficiente anche soltanto quest'ultimo elemento, che è ravvisabile quando la società estera disponga stabilmente in Italia di un agente non indipendente, munito di potere di rappresentanza e quindi abilitato a concludere contratti, anche se lo stesso deve agire sulla base di dettagliati ordini o direttive della società estera (Cass. civ. Sez. V, 09-04-2010, n. 8488).

Non è necessaria la sussistenza di entrambe le ipotesi considerate, nel senso che la esistenza anche di una sola di esse è idonea a concretizzare il presupposto impositivo.

L'esistenza del duplice presupposto è richiesta soltanto per la configurazione di un "centro di attività stabile" ai fini dell'IVA, mentre tale regola non opera ai fini dell'imposizione sul reddito, per la quale è configurabile anche, oltre a quella c.d. "materiale", la c.d. "stabile organizzazione soggettiva o personale"»

**La nozione di “stabile organizzazione” non è incompatibile con la personalità giuridica.**

La nozione di stabile organizzazione non è...incompatibile con la personalità giuridica di cui la stessa sia eventualmente fornita e non è, dunque, possibile dubitare dell'attribuibilità ad una società del ruolo, palese od occulto, di stabile organizzazione materiale di soggetto non residente, soltanto in ragione della sua personalità giuridica.

L'autonoma piena soggettività giuridica non interferisce, invero, con l'imputazione, quale massa separata, dei rapporti fiscali riferibili a soggetto non residente, restando i due profili evidentemente autonomi e distinti, seppur in capo alla medesima entità (Cassazione, 22 luglio 2011, n. 16106)

L'autonoma piena soggettività giuridica non interferisce con l'imputazione, alla stabile organizzazione, dei rapporti riferibili al soggetto non residente, restando i due profili distinti seppur in capo alla medesima entità (Cassazione sentenza n. 9265/2011).

Qualora, la persona giuridica nazionale sia anche stabile organizzazione di un soggetto non residente,

*«nulla osta a che l'Amministrazione finanziaria indirizzi la propria pretesa impositiva e la propria azione accertatrice nei suoi confronti, quanto ai redditi da essa prodotti con la propria autonoma attività, e nei confronti della “stabile organizzazione”, per i redditi costituiti in massa separata riferibile a soggetto non residente»,*

con la peculiarità che, per questi ultimi, l'applicazione dell'imposta avverrà secondo le regole proprie per i soggetti non residenti e l'accertamento non potrà che risolversi nella rettifica della dichiarazione della stabile organizzazione.

E' configurabile una stabile organizzazione individuata in entità dotata di personalità giuridica per negare il diritto al rimborso per gli acquisti e le importazioni di beni e servizi effettuati da soggetti residenti all'estero dotati di stabili organizzazioni in Italia

La nozione di stabile organizzazione di una società straniera in Italia va desunta [...] dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata con i requisiti prescritti dall'art. 9 della sesta direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 per l'individuazione di un centro di attività stabile, il quale, così come definito dalla giurisprudenza comunitaria, consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la

cura di affari (con l'esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali la prestazione di consulenze o la fornitura di "know how").

La prova dello svolgimento di tale attività da parte del soggetto nazionale può essere ricavata, oltre che dagli elementi indicati dall'art. 5 del modello di convenzione CCSE, anche da elementi indiziari, quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, indipendentemente dal conferimento di poteri di rappresentanza»( Corte Cassazione sentenza 21 aprile 2011, n. 9166) La soggettività fiscale della stabile organizzazione di un soggetto non residente non può essere negata nell'ipotesi di una sua personalità giuridica nello Stato, posto che l'accertamento di un autonomo centro

d'imputazione dei rapporti tributari deve essere condotto, anche in materia d'Iva, non solo sul piano formale, ma anche, e soprattutto, su quello sostanziale»( Cassazione, 6 aprile 2004, n. 6799) L'accertamento dei requisiti del centro di attività stabile organizzazione, deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale(Cassazione sentenza n. 10925 del 25/07/2002 sez. v; sentenza n. 3368 del 07/03/2002 della Corte di Cassazione - sez. V).

### **Utilizzabilità dei dati derivanti da indagini finanziarie**

L'ufficio, ex art. 51 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, una volta accertata l'esistenza di una stabile organizzazione ai fini IVA (ricorrendone l'elemento materiale e quello personale), può presumere che le movimentazioni sul conto della società estera di riferimento, salvo prova contraria, si riferiscano ad operazioni imponibili poste in essere sul territorio nazionale dalla stabile organizzazione.

Il citato art. 51

*“non si limita a prevedere un mero indizio, da valutarsi nel quadro degli altri elementi tratti dall'attività dell'impresa, ma pone a carico di quest'ultima una presunzione de iure. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria può fondare l'accertamento esclusivamente sulla presenza di movimenti bancari riferibili al soggetto, in relazione ai quali quest'ultimo non abbia fornito la prova della loro estraneità ad operazioni imponibili, senza dover svolgere ulteriori indagini” (Corte di Cassazione sentenze nn. 17206 del 28 luglio 2006 e 22853 del 25 ottobre 2006).*

È del pari evidente che la soggezione della società (...), per il tramite della sua stabile organizzazione, alla potestà impositiva dello Stato comporta anche la piena applicabilità del regime procedimentale dell'accertamento, e quindi della presunzione posta dall'art. 51, comma 2, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972".

La presenza di movimenti bancari nei conti intestati a soggetto estero dotato di una stabile organizzazione, in relazione ai quali non sia stata fornita la prova della loro estraneità ad operazioni imponibili, legittima, in conclusione, la pretesa erariale circa l'effettuazione in Italia di operazioni imponibili ad IVA.

6 settembre 2011

Terlizzi Antonio