

---

# Stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti: normativa, direttive Ocse e giurisprudenza

---

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 24 Agosto 2012

non é facile la concreta individuazione in Italia di una stabile organizzazione di non residenti, se concettualmente ciò risulta chiara, non altrettanto può dirsi ai fini pratici, il presente articolo effettua una disamina della particolare disciplina (normativa, direttiva e giurisprudenza), ai fini di un fattivo ausilio

Come potere individuare una stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti. Nella pratica l'applicazione dei principi di fondo restano alquanto complessi, sia pure tali principi possano risultare chiari nella loro enunciazione.

E' questa una delle osservazioni conclusive elevate dalla **Fondazione studi del Consiglio Nazionale dei Consulenti del lavoro** all'interno della **circolare n. 16 del 08 agosto 2012**, che ha colto l'occasione

per illustrare gli aspetti normativi, le direttive Ocse e le decisioni della massima giurisprudenza.

**Stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti: circolare dei Consulenti del lavoro**

Cosa si intende

con stabile organizzazione? E come viene considerata ai fini delle imposte sui redditi? La **circolare n. 16 del 08 agosto 2012 della Fondazione Studi dei Consulenti del lavoro** analizza questo importante concetto alla luce della normativa nazionale, delle Direttive Ocse e della giurisprudenza (stabile organizzazione in Italia di soggetti non

residenti. Normativa nazionale, direttive OCSE e giurisprudenza).

**Estrema difficoltà a potere individuare una stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti**

A parere della citata Fondazione studi, se i principi di fondo che stabiliscono i criteri in base ai quali individuare la presenza di una stabile organizzazione sono sufficientemente chiari, occorre riconoscere che l'applicazione pratica dei medesimi resta assai complessa e affidata ad una analisi caso per caso. Nell'ipotesi, ad es., in cui vi sia una rete di agenti l'individuazione della possibile stabile organizzazione passa attraverso una puntuale analisi dei rapporti contrattuali tra casa madre, eventuali capi area e agenti. Tale fattispecie risulta essere oggettivamente complessa poiché occorre tenere, peraltro, in considerazione la normativa nazionale, quella OCSE, nonché gli spunti della giurisprudenza (Cassazione nn. 10925/2002 e 6799/2004) anche comunitaria.

Ad es., nella Causa sottoposta alla Corte di giustizia UE C-190/95 è stato affrontato il problema di una società di leasing che prendeva contatti con i clienti residenti in un altro Paese della Comunità tramite agenti.

Altri spunti sono rinvenibili dalla sentenza della Corte di giustizia UE del 23 marzo 2006, causa 210/04 - nella quale è stato chiarito che un "centro di attività stabile" che non goda di indipendenza economica dalla casa madre, non può essere considerato un soggetto autonomo ma costituisce con essa un soggetto passivo unico e, dunque, si configura una stabile organizzazione.

E prima ancora le sentenze della Cassazione sul cd. "caso Philip Morris" (Cass. 7.3.2002 n. 3367 e n. 3368, Cass. 25.5.2002 n. 7682 e Cass. 25.7.2002 n. 10925)386.

Con tali pronunce la Suprema Corte ha fornito indicazioni operative circa l'individuazione delle caratteristiche essenziali delle stabili organizzazioni occulte" e delle stabili organizzazioni "plurime" di società non residenti facenti parte di gruppi multi- nazionali.

Nel caso di specie la Cassazione ha precisato che la qualificazione di stabile organizzazione sussiste qualora:

- un'impresa abbia legami "talmente penetranti" con la società madre tali da far diventare le società controllate, pur dotate di uno status di soggetti autonomi, "vere e proprie strutture di gestione dell'impresa esercitata da altre società";
- i rapporti di dipendenza o di compartecipazione siano tali da poter essere assimilati a quelli che intercorrono con un agente dipendente.

Di recente la Corte di Cassazione, con sentenza n. 20678 del 29 maggio 2012, ha stabilito che 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 (per quanto riguarda l'Iva) 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 e 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 OCSB, 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.

Si ha stabile organizzazione di una società straniera in Italia quando questa abbia affidato, anche di fatto, la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura munita o no di personalità giuridica.

Si prescinde, quindi, dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima, essendo necessario accertare se essa abbia una stabile organizzazione (secondo la nozione sopra delineata) in Italia.

### **La stabile Organizzazione**

Il concetto di stabile organizzazione, sebbene da tempo utilizzato nella prassi operativa tributaria è stato codificato solo con l'art. 162 del TUIR, introdotto dal D.Lgs. 12.12.2003, n. 344 in conformità alla legge delega di riforma dell'Ires.

Più in particolare, la legge delega n. 80/2003, art. 4 comma 1, lett. a) ebbe a stabilire che tale definizione debba essere coerente ai "criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni" stipulati dall'Italia, e che quindi riprenda il contenuto dell'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni a cui fino ad allora (e ancora oggi) l'Amministrazione Fiscale ha fatto riferimento.

Fatta questa premessa, viene poi evidenziato che la normativa interna prevede oggi una definizione di stabile organizzazione diversa per quanto riguarda le imposte sui redditi (art. 162 del Tuir ) e l'Iva (l'art. 7

del D.P.R. n. 633/1972). Ai fini Iva, invece, dal 1° luglio 2011 è entrato in vigore il regolamento UE n. 282/2011 che disciplina la stabile organizzazione.

Quest'ultima deve ora identificarsi con qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività, 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.

### **La stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi**

Il citato art. 162 del TUIR fornisce la nozione di stabile organizzazione: in conformità con quella desumibile dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni, trattasi di 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.

In questo caso il soggetto estero sconta la tassazione in Italia. Il commentario OCSE all'arti. 5 chiarisce che la principale finalità della nozione di stabile organizzazione è di determinare il diritto di uno Stato contraente a tassare gli utili di un'impresa residente in un altro Stato contraente.

Ai sensi dell'art. 7 uno Stato contraente non può tassare gli utili di un'impresa residente in un'altro Stato contraente, a meno che questa svolga la propria attività attraverso una stabile organizzazione ivi localizzata.

Comunque, viene sottolineato che si applicano le regole codicistiche della stabile organizzazione, solo laddove l'Italia non abbia ancora stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni con il paese estero.

Ed infatti, il suddetto art. 162 esordisce "Fermo restando quanto previsto dall'art. 169" (rubricato "Accordi internazionali"): quest'ultimo articolo prevede che le disposizioni del TUIR "si applicano, se più favorevoli, al contribuente,

anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione". In definitiva viene affermato che "La nuova definizione di stabile organizzazione recata dall'art. 162 non sembra, pertanto, incidere sull'applicazione delle disposizioni pattizie contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, a meno che la norma di diritto interno non sia più favorevole al contribuente."

### **Le due tipologie di stabile organizzazione**

La nozione di stabile organizzazione concettualmente comprende:

- la stabile organizzazione materiale;

- la stabile organizzazione personale.

La **stabile organizzazione materiale** comprende

- una sede di direzione;

- una succursale;

- un ufficio;

- un'officina;

- un laboratorio;

- una miniera;

- una cava o un altro luogo di estrazione di risorse naturali;

- un cantiere di costruzione o di montaggio,

la cui durata oltrepassi i dodici mesi.

La **stabile organizzazione personale** è riferibile alla presenza nel territorio nazionale di una stabile organizzazione "personale".

Quest'ultima per certi versi costituisce l'aspirazione del concetto di stabile organizzazione, legata non ad una struttura fisica del non residente, bensì alla presenza di terzi soggetti legati, tuttavia, da "stretti" rapporti con il non residente (gli agenti).

Ovviamente, in presenza di una stabile organizzazione, sia materiale, sia personale, è necessario adempiere a tutte le formalità amministrative e dichiarative obbligatorie nei confronti delle autorità fiscali locali.

**La stabile organizzazione materiale**

L'analisi per l'identificazione di una stabile organizzazione materiale passa attraverso l'analisi dei seguenti criteri:

- sede di affari;
- fissità della struttura;
- diritto d'uso;
- attività economica;
- criterio temporale.

**La “sede di affari”** – occorre verificare se vi è una sede intesa in senso fisico, utile e strumentale allo svolgimento dell'attività economica. La presenza è scontata laddove vi siano locali anche in comodato (rilevano anche quelli costituiti da un mero spazio nell'ambito di un immobile), immobili o macchinari, impianti e attrezzature varie. Si arriva all'estremo in cui una sede di affari può sussistere anche qualora un'impresa occupi abusivamente lo spazio sul quale svolge la propria attività.

**La “fissità”** - trattasi di un elemento temporale costituito dalla volontà di costituire una sede permanente, indipendentemente dall'effettiva durata della stessa, oppure dal dato oggetto dell'effettiva permanenza. Dal punto di vista spaziale, la fissità della struttura si ha allorquando, alla luce dell'attività svolta dall'impresa, sia identificabile un determinato spazio che possa considerarsi unico, sia sotto il profilo geografico sia da un punto di vista

economico/funzionale, malgrado l'attività di affari venga svolta in più luoghi.

**Diritto all'uso** - il criterio del diritto d'uso della sede di affari presuppone la proprietà, l'affitto o altro diritto a utilizzare la sede di affari. Tuttavia, il paragrafo 4.1 del Commentario OCSE prevede che è sufficiente che l'impresa abbia a disposizione uno spazio che utilizza per lo svolgimento della propria attività economica, indipendentemente dal fatto che lo occupi legalmente o illegalmente.

Negli accordi di franchising, per es., dove l'affiliante obbliga l'affiliato ad adottare la propria identità commerciale e ad accettare l'attività di formazione e di assistenza, l'affiliante esercita un'influenza significativa sull'affiliato, il che, in presenza di altri requisiti, può comportare il sorgere di una stabile organizzazione.

**L'attività economica** - L'esercizio dell'attività imprenditoriale richiede che l'attività risulti economica sia in base all'ordinamento nazionale del paese di provenienza sia all'ordinamento dello Stato ospitante.

La natura dell'attività svolta per il tramite della sede di affari deve potersi qualificare come essenziale e significativa rispetto all'attività commerciale svolta dall'impresa nel suo insieme; il collegamento diretto dell'attività svolta nello Stato con la sede di affari, nel senso che la stessa deve essere svolta per il tramite della sede di affari.

**Criterio temporale** - si fa riferimento alla durata del diritto di utilizzo della sede di affari in un arco di tempo esteso, senza richiedere che lo stesso sia ininterrotto. Raramente l'impresa estera si qualifica come stabile organizzazione a prescindere dal requisito temporale (facoltà comunque attuabile).

Il Modello di trattato OCSE individua, al comma 3, un limite temporale standard di dodici mesi. Ai fini del calcolo, si considera il giorno a partire dal quale la sede di affari è a disposizione dell'impresa estera per lo svolgimento della propria attività economica, sia essa ausiliaria e preparatoria o significativa e rilevante, senza tener conto del tempo necessario per l'insediamento della sede fissa di affari.

Come termine finale, si prende in considerazione il giorno in cui l'entità estera, non svolge più l'attività economica per la quale si era creata la stabile organizzazione o affitta la sede di affari a terzi, ovvero perde il diritto di utilizzare la sede di affari per i propri scopi economici.

### **Assenza di stabile organizzazione materiale**

Nonostante le precedenti disposizioni contenute nel citato art. 162 del Tuir, non si considera che vi sia una "stabile organizzazione" se:

- a) si fa uso di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
- f) non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità 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.

### **Le esemplificazioni dell'OCSE**

Questi principi nel commentario OCSE vengono esplicitati attraverso alcuni esempi:

Un addetto al reparto commerciale di una impresa estera visita regolarmente il principale cliente italiano per raccogliere gli ordini e incontra a tale fine nei suoi uffici il direttore acquisti.

In questo caso, gli uffici del cliente italiano non sono a disposizione dell'impresa estera per cui il commerciale sta lavorando e, comunque, non costituiscono una sede fissa d'affari attraverso cui quell'impresa estera svolge la propria attività in Italia;

- un dipendente di una società estera, per un lungo periodo di tempo, è abilitato ad usare un ufficio nella sede di un'altra società ubicata in Italia (una controllata appena acquisita) al fine di assicurarsi che quest'ultima società ottemperi ai propri obblighi contrattuali assunti con la società estera.

In questo caso, l'impiegato sta svolgendo un'attività per conto della società estera e l'ufficio che è a sua disposizione presso la sede della società italiana costituisce una stabile organizzazione del suo datore di lavoro, posto che l'ufficio sia a sua disposizione per un lasso di tempo sufficientemente lungo per costituire una "sede fissa d'affari";

- una società di trasporti estera utilizza come luogo di scarico un magazzino del cliente italiano ogni giorno per un determinato numero di anni allo scopo di consegnare i beni acquistati dal cliente medesimo. In questo caso la presenza della società di trasporti al magazzino di stoccaggio sarebbe così limitata che quell'impresa estera non potrebbe considerare quel posto come a sua disposizione così da costituire una stabile organizzazione dell'impresa;

- un pittore per due anni si trova per tre giorni alla settimana presso gli uffici del suo principale cliente italiano. In questo caso la presenza del pittore in quel luogo dove egli sta svolgendo la sua più importante funzione (dipingere) costituisce una stabile organizzazione del pittore.

### **La stabile organizzazione personale**

Quindi, il TUIR nell'art. 162 delinea la nozione di stabile organizzazione "materiale" e "personale", prevedendo a quest'ultimo riguardo, l'agent clause. Viene, dunque, sancito il principio per cui si dovrebbe considerare che un'impresa abbia una stabile organizzazione in uno Stato se a certe condizioni vi è una persona che agisca per essa, anche se l'impresa non ha una sede fissa d'affari in quello Stato.

L'agente può essere una persona fisica ovvero una società. A tale fine è rilevante la distinzione tra agenti dipendenti e indipendenti, ripartizione peraltro che si rinviene anche nei paragrafi 5 e 6 dell'art. 5 del Modello OCSE.

### **Agente dipendente**

In particolare, la presenza di un agente dipendente costituisce stabile organizzazione se questo:

- opera per conto dell'impresa estera;
- dispone di poteri che gli permettano di concludere, nello Stato estero, contratti in nome dell'impresa e di cui ne faccia abitualmente uso.

Viene evidenziato che il potere dell'agente di concludere contratti deve riferirsi all'attività propria dell'impresa e che è, quindi, irrilevante la circostanza che egli sia autorizzato a stipulare in nome dell'impresa, contratti riguardanti esclusivamente operazioni interne (es. acquisto di materiali, biglietti di viaggio, ecc.).

Peraltro, il potere di concludere contratti deve essere esercitato in modo continuativo nell'altro Stato e tale circostanza deve essere valutata in base alle condizioni di fatto e della specifica caratteristica commerciale dell'impresa. L'agente il quale dispone del potere di negoziare gli elementi e i dettagli di un contratto in modo vincolante per l'impresa, può ritenersi di aver esercitato siffatto potere "in tale Stato", anche nel caso in cui il contratto sia firmato da un'altra persona nello Stato in cui l'impresa è situata.

Il mandato a concludere contratti deve essere riferito all'attività commerciale svolta dall'impresa estera e deve procurare ricavi alla stessa.

Pare dunque che l'utilizzo in Italia di mandatari con rappresentanza ex art. 1704 c.c. come anche di agenti con poteri di rappresentanza ex art. 1745 c.c. integri, in virtù del potere di rappresentanza ad essi conferito, la presenza di una stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente.

### **Agenti indipendenti**

E' lo stesso comma 7 dell'art. 162 del TUIR a prevedere che non si può ritenere che un'impresa di uno Stato abbia una stabile organizzazione nell'altro Stato, quando esercita in tale Stato la propria attività mediante un mediatore, un commissionario generale o ogni altro intermediario con status indipendente, alla condizione che tali persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

Utili indicazioni si possono trarre dal commentario al Modello OCSE che, in relazione alla caratteristica dell'indipendenza individua i seguenti elementi di riferimento:

- indipendenza giuridica ed economica;
- natura e l'estensione degli obblighi cui deve sottostare l'agente, nonché istruzioni impartite e controllo esercitato dall'impresa;
- rischio imprenditoriale, il quale deve incombere sull'agente e non sull'impresa.

Dunque non vi è stabile organizzazione se l'agente è "indipendente", salvo ovviamente che questo non presenti i requisiti della stabile organizzazione materiale (presenza di una base fissa).

Anche il numero di preponenti che l'agente rappresenta è un elemento da valutare con attenzione: Se questo svolge la propria attività interamente o per lo più a favore di un unico preponente durante tutto il periodo in cui esercita la propria attività o per un significativo periodo di tempo, ciò può costituire un indizio di dipendenza economica.

Nel valutare l'indipendenza di un soggetto, devono infatti essere tenuti in considerazione tutti i fatti idonei a determinare se:

- l'attività dell'agente sia autonoma;

- se rispetto ad essa l'agente assuma il rischio di impresa;
- se riceva un compenso commisurato alle competenze e all'esperienza prestatati per svolgere l'attività.

In linea di principio anche la corresponsione di rimborsi forfetari e compensi minimali fissi, a prescindere dunque dal volume d'affari procacciato, potrebbe configurare elemento che certifica la dipendenza dell'agente dall'impresa estera e, dunque, far concludere per la presenza di una stabile organizzazione.

Viene, comunque, sottolineato che quando un agente agisce per conto di più preponenti nell'ambito della propria ordinaria attività e nessuno di questi assume un ruolo predominante in relazione alle dimensioni della sua attività, la dipendenza giuridica può sussistere se i preponenti agiscono di concerto per controllare l'attività svolta dall'agente per loro conto.

In definitiva, il paragrafo 5 dell'art. 5 del commentario OCSE appare illuminante circa i requisiti da analizzare per comprendere se si configura o meno una stabile organizzazione personale:

- titolarità ed esercizio abituale di poteri di rappresentanza: la sussistenza dei poteri di rappresentanza deve essere valutata non solo sul piano formale, ma anche sul piano sostanziale. Infatti, viene ritenuto che un soggetto che sia autorizzato a negoziare tutti gli elementi di un contratto in modo vincolante per l'impresa estera abbia il potere di concludere i contratti anche qualora il contratto sia formalmente concluso da un altro soggetto dello Stato di residenza dell'impresa estera;
- il potere di concludere contratti deve essere esercitato in modo ripetuto ed abituale.

Secondo il commentario, per valutare il requisito dell'habitual exercise test, l'ampiezza e la frequenza con cui l'agente esercita il proprio potere deve essere analizzata in relazione alla natura dei contratti e all'attività del preponente. Altresì, viene osservato che il potere di concludere contratti deve attenersi all'attività propria dell'impresa estera non rilevando, invece, il potere di concludere contratti relativi ad operazioni interne (ad es., l'assunzione di dipendenti, i contratti con legali, ecc.).

## **Conclusioni**

Ai fini dell'individuazione della presenza di una stabile organizzazione, nella pratica occorre affidarsi ad una analisi caso per caso.

24 agosto 2012

Vincenzo D'Andò