

# Stabile Organizzazione: sussistenza, aspetti generali, imposte, controversie, pregiudiziali

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 9 Marzo 2015

La nozione di stabile organizzazione è adottata dalla gran parte degli Stati quale presupposto per sottoporre a imposizione nel proprio territorio i redditi prodotti da soggetti non residenti: vediamo in quali casi esiste una stabile organizzazione

## Stabile Organizzazione: aspetti generali

La nozione di stabile organizzazione (SO) è adottata dalla gran parte degli Stati quale presupposto per sottoporre a imposizione nel proprio territorio i redditi prodotti da soggetti non residenti.

Si tratta in sostanza di un centro di affari, cioè di una struttura che secondo determinati parametri di tipo formale e sostanziale viene considerata idonea a operare (acquistare, vendere, negoziare ...) all'interno di un determinato Paese, ma che rimane un'«articolazione» di un soggetto ubicato in un Paese terzo.

L'OCSE ha codificato tale nozione, definendola in via generale nell'art. 5 del Modello di Convenzione, e prevedendo – all'art. 7 - che gli utili di un'impresa domiciliata in uno Stato contraente siano imponibili solamente in tale Stato, a meno che l'impresa non svolga la propria attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata (ipotesi nella quale gli utili dell'impresa divengono imponibili, se e in quanto attribuiti alla stabile organizzazione).

Questo schema è accolto con alcune peculiarità anche in campo IVA, al fine di imputare correttamente le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) compiute dagli stessi soggetti «esteri».



Secondo quanto viene affermato dalla Corte di Giustizia UE, nella sentenza 16.10.2014 in esito alla causa C-605/12, una prestazione di servizi generici da parte di un soggetto passivo residente in uno Stato UE deve ritenersi resa alla Stabile Organizzazione di un soggetto passivo residente in un altro Stato UE se la struttura (SO) è caratterizzata da sufficienti risorse umane e tecniche, che le consentano di ricevere le prestazioni di servizi e di utilizzarle ai fini della propria attività economica.

La Corte di Giustizia ha rinviato la causa al giudice del rinvio, ritenendo non determinante la circostanza, invocata dalla società polacca, che la particolare natura dell'attività svolta dalla società cipriota non necessitasse di risorse umane e materiali effettive in Polonia. Secondo la Corte, per rendere un servizio come quello oggetto della causa, sarebbero necessari quanto meno risorse umane e tecniche, quali attrezzature informatiche, server e programmi.

## **La Stabile Organizzazione nelle imposte sui redditi e nell'IVA**

Come si è detto l'OCSE ha previsto la Stabile Organizzazione nell'art. 5 del Modello di Convenzione, le cui previsioni sono riprodotte nell'ordinamento interno italiano – ai fini delle imposte sui redditi – dall'art. 162 del TUIR.

La nozione di Stabile Organizzazione accolta ai fini dell'IVA si è costruita – sulla falsariga del «centro di attività stabile» codificato in sede OCSE - sulla base dell'art. 9, par. 1, della sesta direttiva 17.5.1977, 77/388/CEE, in gran parte attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia.

La nozione IVA si differenzia da quella valevole per le imposte sui redditi poiché essa presuppone, congiuntamente:

- l'esistenza di un luogo fisso di affari a disposizione del soggetto non residente;
- la presenza di mezzi sia umani che tecnici .

Al contrario, il concetto di stabile organizzazione assunto in ambito OCSE può benissimo fare a meno del requisito «umano».

Nella disciplina IVA comunitaria di riferimento la nozione di Stabile Organizzazione si lega originariamente alle disposizioni dell'art. 2 della sesta direttiva, e in seguito all'art. 44 della direttiva

2006/112/CE.

### **I servizi prestati dalla casa madre UE alla Stabile Organizzazione italiana**

Con la sentenza 23.3.2006, in esito al procedimento C-210/04, la Corte di Giustizia UE ha stabilito che i servizi prestati dalla casa madre comunitaria nei confronti della propria stabile organizzazione residente in Italia non rilevano ai fini IVA, perché – nella sostanza – intercorrenti tra due «articolazioni» del medesimo soggetto.

La pronuncia della Corte di Giustizia è intervenuta in relazione a una domanda di pronuncia pregiudiziale relativa all'interpretazione degli artt. 2, n. 1, e 9, n. 1, della Sesta Direttiva del Consiglio 17.5.1977, 77/388/CEE. In particolare, la domanda era stata posta nell'ambito di una controversia tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'Agenzia delle Entrate e la FCE Bank plc, società bancaria stabilita nel Regno Unito, in merito al rimborso di somme versate a titolo di IVA dalla sede secondaria di quest'ultima, stabilita in Italia («FCE IT»).

Per quanto interessa ai fini della presente ricostruzione, la CGCE doveva stabilire se la filiale di una società con sede in altro Stato (comunitario od extracomunitario), avente le caratteristiche di un'unità produttiva, potesse essere considerata soggetto autonomo, con la conseguente soggezione ad IVA per le prestazioni di servizi effettuate dalla casa madre, e, inoltre, se il riaddebito dei costi di tali servizi da parte della casa madre alla propria filiale italiana potesse, e in quale misura, considerarsi corrispettivo dei servizi prestati.

Condividendo sul punto le conclusioni dell'avvocato generale, la Corte ha negato autonomia alla FCE IT, dato che essa non sopportava i rischi economici dell'attività; al contrario, tali rischi erano riconosciuti far capo alla banca, la quale era soggetta nello Stato membro di origine – proprio per tale motivo – a un controllo di solidità finanziaria e di solvibilità.

La filiale italiana non disponeva, inoltre, di un proprio fondo di dotazione; in tale contesto, la FCI IT e la FCE Bank erano ritenute costituire un soggetto passivo unico.

In relazione a tale caso la Corte ha affermato che la succursale di una società non residente è priva di autonomia, e pertanto tra la stessa e la casa madre non intercorre alcun rapporto giuridico, dato che si tratta solamente di due parti di un unico soggetto passivo.

Il principio che ne discende prevede che «un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non deve essere considerato un soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni».

### **La nuova fattispecie di Stabile Organizzazione esaminata dalla Corte**

La citata sentenza del 16.10.2014 (causa C 605/12) ha a oggetto l'interpretazione della nozione di Stabile Organizzazione secondo l'art. 44 della direttiva del 2006.

La domanda di pronuncia pregiudiziale era proposta nell'ambito di una controversia tra la società polacca Welmory sp. z o.o. e l'amministrazione finanziaria in merito all'individuazione del luogo di assoggettamento all'IVA di servizi forniti da tale società a una società con sede della propria attività economica in un altro Stato membro (Cipro).



In primo luogo la Corte effettua una ricostruzione normativa, riportando nella sentenza il disposto dell'art. 44 della direttiva IVA:

*«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica.*

*Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione.*

*In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».*

Secondo il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15.3.2011 [«considerando» 14],

*«per garantire l'applicazione uniforme delle norme relative al luogo delle operazioni imponibili occorre chiarire alcuni concetti, quali la sede dell'attività economica, la stabile organizzazione, l'indirizzo permanente e la residenza abituale. Tenuto conto della giurisprudenza della Corte di giustizia [dell'Unione europea], il ricorso a criteri quanto più chiari e oggettivi possibile dovrebbe facilitare l'applicazione pratica di tali concetti».*

La Corte poi richiama l'art. 11, par. 1, del medesimo regolamento di esecuzione, ove è disposto che, ai fini dell'applicazione del predetto art. 44 della direttiva IVA, è Stabile Organizzazione

*«qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica (...) 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».*

#### **Stabile Organizzazione e diritto polacco**

Secondo la legge IVA polacca, come riportata dalla Corte:

- il luogo di prestazione dei servizi, quando questi sono forniti a un soggetto passivo, è il luogo dove il soggetto passivo destinatario dei servizi ha sede o domicilio, fatte salve alcune previsioni speciali della stessa normativa IVA nazionale;
- nel caso in cui i servizi siano prestati a una Stabile Organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui questi ha sede o domicilio, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la SO.

#### **La controversia**

In sostanza, l'amministrazione finanziaria polacca aveva affermato la rilevanza interna della prestazione di servizi, con assoggettamento dell'operazione ad IVA, ritenendo che il fornitore del servizio (la società polacca) costituiva una Stabile Organizzazione della propria controparte, mettendo a disposizione del committente risorse umane e materiali sul territorio polacco.

La società polacca sosteneva invece che i servizi avevano rilevanza ai fini IVA a Cipro, non potendo un soggetto passivo IVA nazionale, indipendente dal punto di vista del capitale, costituire Stabile Organizzazione di un altro soggetto passivo IVA comunitario.

La società cipriota nel caso di specie organizzava vendite all'asta on line proponendo dei pacchetti di «bids» (puntate), cioè di titoli che davano il diritto di formulare un'offerta per l'acquisto di un bene messo all'asta proponendo un prezzo più elevato dell'ultimo proposto.

La società polacca intervenire in questa attività – in sostanza - consentendo ai propri clienti di partecipare alle aste sul sito della società cipriota.

La fonte di guadagno della società polacca era costituita:

- dal prezzo di vendita realizzato nell'ambito delle vendite all'asta on line;
- dai corrispettivi percepiti dalla società cipriota, corrispondenti ad una parte dei proventi della vendita dei «bids» di cui i clienti si servivano in Polonia per formulare un'offerta di acquisto all'asta.

Il 19.4.2010, la società cipriota aveva acquisito il 100% del capitale della società polacca.

Quest'ultima aveva emesso, nel periodo compreso tra il gennaio e l'aprile del 2010, e quindi anteriormente a tale acquisizione, quattro fatture relative a prestazioni di servizi forniti alla società cipriota (pubblicità, servizi, fornitura di informazioni e trattamento di dati).

Ritenendo che queste prestazioni di servizi fossero state fornite presso la sede della società cipriota, e che conseguentemente esse dovessero essere assoggettate a IVA a Cipro, la società polacca non aveva fatturato l'IVA, affermando che l'imposta avrebbe dovuto essere versata dal destinatario dei servizi.

Al contrario l'amministrazione finanziaria aveva ritenuto che si trattasse di prestazioni di servizi fornite a una Stabile Organizzazione della società cipriota sul territorio polacco, con conseguente loro assoggettamento all'imposta in Polonia.

A seguito del contenzioso formatosi in tale Paese, il giudice del rinvio aveva sollevato dei dubbi quanto alla questione se l'art. 44 della direttiva IVA potesse essere interpretato nel senso che il luogo di

imposizione delle prestazioni di servizi si trovi in Polonia quando i servizi siano forniti da una società polacca a un'altra società con sede a Cipro, quando le due società sono indipendenti l'una dall'altra in termini di capitale e considerando che la società cipriota esercita la propria attività economica utilizzando le infrastrutture della società polacca.

#### **La questione pregiudiziale**

Secondo le affermazioni della Corte, l'oggetto della questione pregiudiziale riguarda sostanzialmente l'individuazione del luogo di imposizione delle prestazioni di servizi fornite dalla società polacca alla società cipriota, e quindi l'interpretazione dell'art. 44 della direttiva IVA.

Osserva al riguardo il giudice comunitario che, così come il previgente art. 9 della sesta direttiva, gli artt. da 44 a 59-ter della direttiva IVA del 2006 contengono le regole che determinano il luogo di collegamento fiscale tra un soggetto e il luogo delle operazioni.

Afferma quindi che:

- secondo la consolidata giurisprudenza della Corte, l'obiettivo delle disposizioni che stabiliscono il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi consiste nell'evitare, da un lato, conflitti di competenza da cui possano derivare doppie imposizioni e, dall'altro, la mancata imposizione di introiti [punto 42];
- il tenore dell'art. 44 della direttiva IVA è analogo a quello dell'art. 9, par. 1, della sesta direttiva, stabilendo il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi: per tale ragione la pregressa giurisprudenza della Corte può essere trasposta ai casi sorti nella vigenza della direttiva del 2006 [punto 43].

La questione posta nel contesto del procedimento principale consisteva nel definire il luogo delle prestazioni di servizi fornite dalla società polacca alla società cipriota e, più in particolare, nel definire i criteri volti ad accertare se quest'ultima disponesse di una Stabile Organizzazione in Polonia.

Secondo l'art. 44 della direttiva IVA, il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisca in quanto tale è il luogo nel quale questo ha fissato la sede della propria attività economica. Se però i servizi sono prestati a una Stabile Organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di

questi servizi è il luogo in cui è situata la Stabile Organizzazione.

In difetto di sede o di SO, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo in cui il soggetto passivo beneficiario dei servizi possiede il proprio domicilio o la propria residenza abituale.

### **Il collegamento tra luogo e prestazioni**

Secondo la giurisprudenza di riferimento della stessa CGCE, il punto di collegamento più utile al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi è dato dal luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica.

Questa interpretazione vale anche ai fini dell'interpretazione dell'art.44 della direttiva IVA.

La sede dell'attività economica quale punto di collegamento prioritario sembra infatti costituire (secondo la lettura fornita dalla Corte) «un criterio oggettivo, semplice e pratico che offre grande certezza giuridica, essendo più facile da verificare rispetto all'esistenza, ad esempio, di una stabile organizzazione».

«Inoltre, la presunzione che le prestazioni di servizi sono fornite nel luogo in cui il soggetto beneficiario ha stabilito la sede della propria attività economica consente di evitare, tanto alle competenti autorità degli Stati membri quanto ai prestatori di servizi, di svolgere ricerche complesse al fine di determinare il punto di collegamento fiscale».

### **La nozione di Stabile Organizzazione secondo la Corte**

Nella ricostruzione compiuta dalla Corte di Giustizia, il luogo delle prestazioni di servizi viene determinato in funzione non più del soggetto passivo prestatore dei servizi, bensì del soggetto passivo beneficiario dei medesimi.

È quindi necessario quindi determinare la nozione di stabile organizzazione in funzione del beneficiario della prestazione.

Una stabile organizzazione secondo la giurisprudenza comunitaria<sup>1</sup> deve essere caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura adeguata, in termini di risorse umane e tecniche, che le consentano di ricevere ed utilizzare i servizi fornite per le specifiche esigenze delle organizzazioni medesime.

Alla luce del diritto comunitario vivente, affinché possa riconoscersi nel caso di specie una Stabile Organizzazione la società cipriota deve disporre in Polonia «quanto meno di una struttura caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza, idonea in termini di risorse umane e tecniche, a consentirle di ricevere in Polonia le prestazioni di servizi fornite dalla società polacca e di utilizzarle ai fini della propria attività economica», cioè della gestione del sistema di aste elettroniche, nonché dell'emissione e della vendita dei «bids».

Non è invece determinante che l'attività della società cipriota (di messa a disposizione alla società polacca di un sito Internet di vendita all'asta, nonché di emissione vendita di «bids» ai clienti in Polonia) sia svolta avvalendosi o meno di risorse umane e materiali effettive sul territorio polacco.

Nonostante la sua natura particolare, un'attività economica di tal genere necessita, quanto meno, di una struttura adeguata, in termini, segnatamente, di risorse umane e tecniche, quali attrezzature informatiche, server e programmi adeguati.

Esisteva o no una Stabile Organizzazione in Polonia?

Secondo le informazioni fornite dalla società polacca, tutte le risorse umane e tecniche ai fini dell'attività economica esercitata dalla società cipriota (i server informatici, i programmi, il servizio informatico e il sistema per concludere contratti con i consumatori e per incassare i corrispettivi di questi ultimi), erano situate al di fuori del territorio polacco.

La Corte di Giustizia ha affermato al riguardo che l'accertamento di fatto in ordine all'esistenza della Stabile Organizzazione dati gli elementi concretamente presenti spettava al giudice nazionale.

*«Qualora gli elementi di fatto dedotti dalla società polacca risultassero esatti, il giudice del rinvio sarà quindi indotto a ritenere che la società cipriota non dispone in Polonia di una stabile organizzazione, non possedendo le infrastrutture necessarie che le consentano di ricevere le prestazioni di servizi fornite dalla società polacca e di utilizzarle ai fini della propria attività economica».*

Come osserva la Corte, non assume alcuna rilevanza (nel giudizio sulla sussistenza della SO) la circostanza che le attività economiche delle due società, unite da un contratto di cooperazione, formassero un tutt'uno economico e che del loro operato beneficiassero sostanzialmente i consumatori in Polonia.

Alla luce di tutte le considerazioni sopra riportate, la Corte ha risposto alla questione pregiudiziale dichiarando che

*«un primo soggetto passivo con sede della propria attività economica in uno Stato membro, che benefici di servizi forniti da un secondo soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, dev'essere considerato titolare, in quest'altro Stato membro, di una "stabile organizzazione", ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, ai fini dell'accertamento del luogo di imposizione dei servizi stessi, qualora tale organizzazione sia caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, che le consenta di ricevere le prestazioni di servizi e di utilizzarle ai fini della propria attività economica, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare».*

9 marzo 2015

Fabio Carriolo

<sup>1</sup>La CGCE fa qui riferimento alla sentenza «Planzer Luxembourg», C-73/06 [punto 54 e giurisprudenza ivi citata].