



LA STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI IVA

Definizione di “centro di attività stabile”: ambiti impositivi IVA e imposte dirette. Sentenza della Cassazione n. 3570 dell’11 marzo 2003

del Dott. Stefano Setti

L’identificazione della presenza di una stabile organizzazione (SO) ai fini delle imposte sui redditi, o di un centro di attività stabile ai fini IVA, è diventato argomento di elevato interesse sia per le autorità fiscali dei vari Paesi, sia per le imprese multinazionali, in quanto, grazie alla presenza di una SO, è possibile assoggettare a tassazione i redditi d’impresa prodotti da parte di un soggetto non residente per il tramite della stabile organizzazione. Analoghe considerazioni valgono per quanto riguarda la presenza di un centro di attività stabile ai fini IVA.

Nonostante i numerosi richiami operati dalle disposizioni normative, nessuna di esse contiene una definizione di che cosa configuri ai fini dell’imposta sul valore aggiunto una “stabile organizzazione” (*branch*).

DEFINIZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE	
✓	Nelle disposizioni normative non è contenuta una definizione di che cosa configuri ai fini dell’IVA una stabile organizzazione.
✓	La dottrina, la prassi ministeriale e la giurisprudenza sono orientate ad affermare che ai fini IVA, per ricavare la determinazione concettuale dell’istituto in argomento ci si deve riferire all’unica fonte costituita dalle convenzioni contro la doppia imposizione e ai consolidati orientamenti che si sono formati sul punto in tema di imposizione sul reddito.
✓	L’art. 7 del D.P.R. 633/1972 non fa riferimento al concetto di SO, ma non ne definisce il concetto.
✓	L’art. 9 della VI direttiva comunitaria n. 388/77 non richiama il concetto di SO, ma fa riferimento al “centro di attività stabile”, dicendo che «affinché un centro di attività possa essere qualificato come stabile, è necessario che presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate».
✓	Il modello di convenzione redatto dall’OCSE, oltre a fornire una definizione di stabile organizzazione, presenta anche una lista di esempi caratteristici che, a priori, possono configurare individualmente una stabile organizzazione.



L'assenza di una definizione legale dell'istituto troverebbe la sua giustificazione nella consapevolezza che essa rappresenta il limite al possibile esplicarsi della potestà tributaria propria di ciascun ordinamento, in relazione al suo collegamento con il territorio dello Stato.

Si ritiene, infatti, che, in presenza di soggetti economici non residenti e localizzati anche nel nostro Paese per il tramite di una stabile organizzazione, essendovi concreti rischi di duplice imposizione giuridica internazionale, una definizione unilaterale interna del concetto in discorso rischierebbe di dimostrarsi sterile e implicherebbe il ricorso alle apposite convenzioni contro le doppie imposizioni.

Alla luce delle cennate considerazioni, tanto la dottrina quanto la prassi ministeriale e la giurisprudenza sono univocamente orientate ad affermare che, anche agli effetti dell'IVA, per ricavare la determinazione concettuale dell'istituto in argomento ci si deve riferire all'unica fonte costituita dalle convenzioni contro la doppia imposizione e ai consolidati orientamenti che si sono formati sul punto in tema di imposizione sul reddito.

L'art. 7 del D.P.R. 633/1972 fa riferimento al principio di "stabile organizzazione" (richiamato poi negli artt. 17, 21, 38-ter e 40), ma non ne definisce il concetto; inoltre né l'ordinamento civilistico, né quello tributario contengono una definizione di stabile organizzazione.

L'art. 9 della VI direttiva comunitaria n. 388/1977 non richiama la "stabile organizzazione", ma fa riferimento al "centro di attività stabile" [anche se, in sede di rifusione della stessa direttiva nel testo definitivo approvato dalla Commissione europea il 15 aprile 2004 con atto COM (2004) 246, disponibile sul sito www.europea.eu.int e che potrebbe essere acquisto dal Consiglio europeo già nel corso del 2005, viene ripreso il medesimo termine di "stabile organizzazione"].

La Corte di Giustizia CE nella sentenza del 17 luglio 1997, relativa al procedimento C-190/95, ha statuito che *«affinché un centro di attività possa essere qualificato come stabile, è necessario che presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate»*. Nella fattispecie la Corte ha escluso l'esistenza di un centro di attività stabile in Belgio, per una società di *leasing* con sede in Olanda che esercita la medesima attività in Belgio tramite intermediari, senza disporre in questo Paese di uffici o depositi.

Il punto di partenza per un'analisi del concetto di stabile organizzazione è rappresentato dallo schema di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dal Comitato affari fiscali dell'OCSE e al quale si ispirano le convenzioni internazionali stipulate dall'Italia con gli Stati esteri, che della stabile



organizzazione dà la seguente definizione: «Una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività».

Si tratta, evidentemente, di una nozione piuttosto ampia (peraltro recepita anche dall'Amministrazione finanziaria con circ. min. n. 7/1495 del 30 aprile 1977 e ris. min. n. 9/2398 del 1° febbraio 1983), che permette di evidenziare i due elementi fondamentali che individuano una stabile organizzazione:

- l'esistenza di un'installazione fissa;
- l'esercizio di attività da parte dell'impresa per mezzo di tale installazione.

Il modello di convenzione redatto dall'OCSE, oltre a fornire una definizione di stabile organizzazione, offre anche una lista di esempi caratteristici che, a priori, possono configurare individualmente una stabile organizzazione. Si tratta delle seguenti strutture fisse:

- una sede di direzione;
- una succursale;
- un ufficio;
- un'officina;
- un laboratorio;
- una miniera, cava ecc.;
- un cantiere di costruzione o montaggio, di duratanon inferiore a 12 mesi.

Al riguardo, in deroga a questo principio, diverse singole convenzioni stipulate fra l'Italia e altri Paesi esteri riducono il periodo a 9 mesi.

Nel definire la sede di direzione, che, in linea di principio, rappresenta il «luogo ove viene esercitata l'attività di direzione», occorre verificare se tale concetto sia equiparabile alla nozione di “sede effettiva”.

Atteso che il problema non ha ancora avuto una soluzione definitiva, si osserva quanto segue:

- la Cassazione, Sez. I, con sent. n. 3175 del 25 maggio 1982, ha stabilito che, qualora la sede legale della società non coincida con la sede effettiva, i terzi potranno considerare come sede anche quest'ultima, che viene, pertanto, a configurarsi come il luogo in cui si svolge l'effettiva attività direzionale e organizzativa dell'impresa, rivestendo la sede legale una funzione puramente formale e nominalistica;
- la stessa Cassazione, con sent. n. 985 del 25 marzo 1985, poi aveva stabilito che, perché si possa configurare una sede effettiva, non basta che la società ivi abbia un proprio stabilimento, ma



occorre che vi risiedano e agiscano gli amministratori, sia convocata o riunita l'Assemblea e si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la società;

- secondo la sentenza n. 3570 della Cassazione, Sez. trib., dell'11 marzo 2003, la semplice proprietà immobiliare con conseguente locazione del fabbricato non basta per attribuire a una società estera la stabile organizzazione in Italia, in quanto il riferimento di un'unità produttiva a un centro diverso dalla sede viene in considerazione, ai fini del concetto di "stabile organizzazione", solo se tale centro d'attività presenti un grado sufficiente di stabilità e struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di cui trattasi. Inoltre, nella stessa sentenza, viene ribadito che, in ordine al concetto di stabile organizzazione, la giurisprudenza della Corte di Giustizia CEE si è consolidata nel senso che il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale, cosicché la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi si verifica solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro.

La disposizione OCSE riconosce, inoltre, l'esistenza di una stabile organizzazione allorché un organismo dispone in un Paese estero di soggetti che svolgono attività per suo conto, esercitando abitualmente il potere di concludere contratti a nome dell'organismo stesso.

A questo riguardo e con riferimento alla presunzione di esistenza di una stabile organizzazione (cosiddetta "stabile organizzazione occulta"), la Cassazione, Sez. trib., ha fissato i seguenti principi di diritto nelle due sentenze n. 3368/2002 e n. 7682/2002 depositate il 25 maggio 2002:

1. una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria. In tale caso la ricostruzione dell'attività posta in essere dalla società nazionale al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliaria o preparatoria, deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo unitariamente considerato;
2. l'affidamento a una struttura nazionale della funzione delle operazioni d'affari (*management*) da parte di società non avente sede in Italia, anche se riguardante una certa area di operazioni, comporta l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di centro di attività stabile ai fini dell'IVA;



3. la partecipazione di rappresentanti di una struttura nazionale durante la fase della conclusione di contratti tra società estera e altro soggetto residente può essere ricondotta al potere di concludere contratti in nome dell'impresa estera, anche al di fuori del potere di rappresentanza;
4. l'accertamento dei requisiti del centro di attività stabile o di stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti, deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche – e soprattutto – su quello sostanziale.

Ai sensi della sent. n. 10925 del 25 luglio 2002, emessa dalla Sezione tributaria della Cassazione, in tema di IVA, la nozione di stabile organizzazione in Italia di società estera, delineata dall'art. 5 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, deve essere integrata alla luce della disciplina uniforme, più restrittiva, dettata in materia dalla sesta direttiva del Consiglio n. 77/388/Cee del 17 maggio 1977, il cui art. 9, n. 1, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, fa riferimento al concetto di "centro di attività stabile", il quale richiede l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la presenza di impianti nel territorio in cui l'operazione è compiuta. Nel concetto di stabile organizzazione va escluso che la struttura organizzativa debba essere di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale

o contabile. Inoltre l'accertamento dei requisiti del centro di attività stabile, o stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti – o alle sole trattative – in nome della società estera (anche al di fuori di un potere di rappresentanza in senso proprio), deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche e specialmente su quello sostanziale.

Ovviamente, quando tra lo Stato italiano e un Paese estero esista uno specifico accordo contenuto in una convenzione (per esempio l'art. 5 della convenzione tra l'Italia e gli Stati Uniti del 17 aprile 1984, approvata con la legge n. 763 dell'11 dicembre 1985), valgono le intese previste nelle singole convenzioni.

Si segnala che con i seguenti Stati sono state stipulate convenzioni dall'Italia che contengono differenze in ordine al modello OCSE per quanto riguarda il concetto di stabile organizzazione: Albania, Algeria, Argentina, Australia, Bangladesh, Belgio, Brasile, Bulgaria, Cina, Cipro, Costa d'Avorio, Egitto, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Francia, Grecia, India, Indonesia, Irlanda, Kazakistan, Kenya, Kuwait, Malaysia, Malta, Marocco, Mauritius, Messico, Nuova Zelanda, Pakistan, Portogallo, Romania, Singapore, Sri Lanka, Stati Uniti, Tanzania, Thailandia, Trinidad e Tobago, Tunisia, Turchia, Ungheria, Unione Sovietica, Zambia.



Esistono solo alcune sentenze della Corte di Giustizia della Comunità europea che stabiliscono le connotazioni più importanti che devono possedere i CAS per essere considerati tali e a cui ricollegare gli effetti di territorialità delle operazioni.

Le sentenze della Corte di Giustizia sono le seguenti:

- a) sentenza “ARO Lease BV” del 17 luglio 1997 in “C-190/95”;
- b) sentenza “Lease Plan Luxembourg S.A.” del 7 maggio 1998 in “C-390/96”.

In queste sentenze viene espresso il concetto fondamentale secondo cui, per aversi un CAS, è necessario il concorso di questi elementi:

1. deve esserci una consistenza minima (sufficientemente autonoma) e permanente (ossia: stabile):
 - di mezzi umani (personale dipendente);
 - di mezzi tecnici (materiali);
2. eventuali intermediari indipendenti non possono integrare l'ipotesi di mezzi umani permanenti.

Da ciò conseguono alcune conseguenze differenziate (del CAS) rispetto alla nozione di SO, ai fini delle imposte sui redditi con riferimento agli effetti che i CAS e le SO sono deputate a produrre.

1. Diversità di configurazione della SO (o del CAS) quale centro di imputazione di effetti giuridici nello Stato non attribuibili alla sede dell'impresa estera (in altre parole: diversità di forza attrattiva della SO rispetto a quella del CAS). Un primo esempio può essere quello della possibile irrilevanza ai fini IVA di un'attività commerciale svolta in uno Stato membro da parte di una società situata in altro Stato membro della Comunità europea. Si pensi, per esempio, alle disposizioni recate dall'art. 4, comma 2, della VI direttiva, secondo cui anche lo sfruttamento sistematico di un bene (es. immobile) integra la configurazione di attività economica, ma non quella di stabile organizzazione (centro di attività stabile), perché manca del cosiddetto “corredo umano”. In tale senso è dunque possibile che una società con sede nella comunità acquisti (o costruisca) un fabbricato in Italia per affittarlo a una società figlia:
 - senza configurare SO (o meglio: CAS);
 - dando diritto al rimborso dell'IVA a favore della società estera (come da art. 38-ter).

Un altro esempio emblematico è quello riferito al *server* che ospita un web site di cui contiene i dati che rende accessibili agli utenti, svolgendo dunque un vero e proprio commercio elettronico. Di seguito troviamo una triplice configurazione:

- dal modello OCSE il *server* può costituire SO;



- il nuovo art. 162 TUIR (traducendo il termine “*server*” con quello di “elaboratore elettronico”) afferma che, di per sé, non costituisce SO;
 - ai fini IVA il *server* non può essere considerato CAS, in quanto manca essenzialmente del corredo umano stabile.
2. Può essere rilevante la localizzazione del committente per annullare ogni forza attrattiva degli obblighi connessi a talune categorie di servizi resi. Infatti, al contrario della generalità dei casi del modello OCSE, la legge IVA fonda talvolta il criterio di territorialità (art. 7 del D.P.R. 633/1972) sulla localizzazione del committente (per esempio, art. 7, comma 4, lett. *d*), del D.P.R. 633/1972 e art. 9 del D.L. 331/1993). Quando questo si trova in altro Stato, la SO (o meglio: il CAS) non può esercitare alcuna forza attrattiva per esclusione espressa dell’elemento “territorialità”. Non vale ciò nella SO ai fini delle imposte dirette, la cui attrazione è disciplinata dall’art. 5 del modello OCSE e dal più domestico art. 156, comma 1, TUIR (*ex* art. 113).
 3. Estensione di responsabilità al committente italiano. In tema di IVA la Cassazione, con le sentenze n. 3368/2002 e n. 10925/2002, ha ritenuto responsabile la SO (o meglio il CAS) in Italia per le violazioni commesse da prestatore italiano (Azienda Monopoli di Stato) per servizi resi alla società madre tedesca (Philip Morris G.m.b.h.). Ora, poiché il committente (società tedesca) è un soggetto non residente “identificato” in Italia a mezzo di una propria SO, la responsabilità per le violazioni commesse dal prestatore di servizi italiano si estenderebbe alla SO in Italia. Ne consegue che, in assenza di una SO in Italia, il soggetto estero non sarebbe qualificato in questo Stato come soggetto passivo IVA e pertanto resterebbe escluso dall’obbligo di regolarizzazione della fattura errata od omessa ai sensi del vecchio art. 41, comma 6, del D.P.R. 633/1972 (ora art. 6, comma 8, del D.L. 471/1997).
 4. Irrilevanza ai fini IVA dei servizi prestati dalla SO alla sede estera (e viceversa). I principi ispiratori del regime IVA sono fondati sulle libertà garantite dal trattato CE, che mirano a non porre quegli ostacoli che un’impresa non incontrerebbe se operasse unicamente in un solo Stato CE. Ne consegue che, laddove non viene compromesso il sistema generale dell’IVA, l’autonomia della SO dalla sede estera riguarda solo i rapporti verso terzi. Pertanto, ferma restando la rilevanza che la legge attribuisce alle operazioni costituite da movimentazione di beni (importazioni e acquisti intracomunitari), il legislatore non intende assoggettare a IVA i rapporti interni posti in essere tra un’impresa non residente e la sua SO nel territorio dello



Stato. Agli effetti dell'IVA, dunque, non possono assumere rilevanza le prestazioni di servizi intercorrenti fra l'una e l'altra, costituendo esse due parti di uno stesso soggetto.

Sentenza della Cassazione n. 3570 dell'11 marzo 2003

Cassazione, Sez. trib., ha fornito ulteriori precisazioni sul concetto di stabile organizzazione ai fini IVA. In particolare, rifacendosi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, la Corte ha affermato che la considerazione come stabile organizzazione di un centro di attività diverso dalla sede dichiarata è subordinata alla verifica di un grado sufficiente di stabilità e di struttura tecnico-umana del centro stesso, tali da rendere possibile autonomamente l'effettivo svolgimento dell'attività. Per configurare la stabile organizzazione non basta quindi la semplice proprietà immobiliare del prestatore. Esaminata la questione, si fa presente che l'art. 7, terzo comma, del D.P.R. 633 del 26 ottobre 1972 stabilisce che *«le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato ... quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia»*.

Inoltre l'art. 17 del D.P.R. 633 del 26 ottobre 1972 individua i soggetti tenuti agli adempimenti IVA, (fatturazione, registrazione, dichiarazione e versamento dell'imposta). In particolare, il quarto comma dell'articolo in parola dispone testualmente: *«le disposizioni del secondo e terzo comma non si applicano alle operazioni effettuate da o nei confronti di stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti all'estero»*. Ne consegue che, relativamente alle operazioni effettuate nel territorio dello Stato da soggetti esteri con stabile organizzazione in Italia si applica la regola generale di cui all'art. 17, primo comma, del D.P.R. 633 del 26 ottobre 1972, per cui gli obblighi IVA devono essere assolti dalla stabile organizzazione che effettua la prestazione rilevante agli effetti dell'IVA. Ciò significa che il principio della cosiddetta "forza di attrazione" della stabile organizzazione, per effetto del quale il soggetto non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato deve procedere alla fatturazione, registrazione e dichiarazione, vale esclusivamente per quelle operazioni materialmente effettuate dalla stabile organizzazione e non anche per quelle realizzate direttamente dalla casa madre estera. A conferma di ciò, il doc. n. 310/2000 del Comitato IVA istituito ai sensi dell'art. 29 della dir. 77/388/CEE in seno alla Comunità europea chiarisce che le prestazioni di servizi rese dalla stabile organizzazione di un soggetto estero possono assumere rilevanza ai fini dell'IVA tutte le volte in cui queste, pur essendo gestite sotto l'aspetto contrattuale e finanziario direttamente dalla casa madre, sono materialmente effettuate, in tutto o in



parte, dalla stabile organizzazione, la quale agisce come soggetto indipendente. Da quanto sopra illustrato consegue che la stabile organizzazione deve adempiere gli obblighi formali previsti dal titolo II del D.P.R. 633 del 26 ottobre 1972, in quanto risulta debitore dell'imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria solo per le prestazioni di servizi effettivamente imputabili a quest'ultima secondo i criteri sopra descritti. Tuttavia, nel caso di omessa fatturazione da parte della stabile organizzazione, permane in capo al committente o cessionario l'obbligo di regolarizzare l'operazione mediante autofattura, secondo le disposizioni del D.Lgs. 471 del 18 dicembre 1997.

Articolo pubblicato in data 21 luglio 2006