

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

I profili penali tributari della stabile organizzazione occulta

di **Marco Bargagli**

La **stabile organizzazione** viene definita come una [sede fissa di affari](#) tramite la quale un'impresa [non residente](#) esercita **un'attività economica sul territorio dello Stato**, ponendo in essere **atti rilevanti** ai fini delle **imposte sui redditi** e dell'**imposta sul valore aggiunto**.

Ai fini Iva, l'[articolo 11 del Regolamento UE 282/2011 del 15 marzo 2011](#) definisce la **stabile** come una **qualsiasi organizzazione** caratterizzata da un **grado sufficiente di permanenza** ed 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**.

A **livello internazionale** l'articolo 5, paragrafo 1, del modello di convenzione Ocse prevede che la stabile organizzazione rappresenta una **sede fissa di affari** per mezzo della quale l'impresa **esercita in tutto o in parte la sua attività** in un determinato territorio.

Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, della convenzione internazionale se l'impresa di uno Stato contraente **svolge la propria attività** nell'altro Stato contraente per **mezzo di una stabile organizzazione** ivi situata, **gli utili** da essa conseguiti sono imponibili, **oltre che nello Stato di residenza**, anche nello **Stato della fonte** ma **unicamente nella misura in cui siano attribuibili alla stabile organizzazione stessa**.

A **livello domestico**, in linea con le **indicazioni fornite dall'Ocse**, la stabile organizzazione viene definita come una **sede fissa di affari** per mezzo della quale l'impresa non residente **esercita in tutto o in parte** la sua attività **nel territorio dello Stato Italiano** ([articolo 162 del Tuir](#)).

Ciò posto, prima di analizzare nel dettaglio la **rilevanza penale della stabile organizzazione occulta** di un soggetto non residente sul territorio dello Stato, occorre affrontare **il tema della "soggettività passiva"** della stabile organizzazione, dal quale derivano **differenti profili sanzionatori**.

Sulla base di un consolidato orientamento, la giurisprudenza ha confermato la **non soggettività passiva tributaria** della stabile organizzazione.

Su tutti si richiama il **noto caso "Philip Morris"**, ove la suprema Corte (Sezione tributaria, sentenza n. 7682 del 25 maggio 2002) ha affermato che i **soggetti passivi tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi** erano le società del gruppo Philip Morris estere e **non la società residente riqualficata stabile organizzazione plurima**.

In merito, il giudice tributario **ha condiviso** la procedura adottata dall'Amministrazione finanziaria che si era concretizzata nella notifica degli **avvisi di accertamento** nei confronti dei vari **soggetti non residenti** che avevano **operato sul territorio dello Stato**, quali soggetti **completamente sconosciuti al Fisco**, tramite **“plurime stabili organizzazioni”**.

In buona sostanza la **stabile organizzazione occulta**, sprovvista del **codice fiscale e della partita Iva**, avrebbe operato in Italia come **“evasore totale”**, non presentando la prescritta **dichiarazione dei redditi**.

Tale prevalente **approccio ermeneutico** è stato sconfessato dalla stessa Corte di Cassazione ([sentenza n. 16106 del 22 luglio 2011](#)), nella quale il giudice di legittimità ha individuato, a carico della stabile organizzazione, una **“soggettività fiscale di diritto interno”**.

Nello specifico, la **stabile organizzazione occulta** costituirebbe un autonomo **centro di imputazione fiscale** (sia ai fini Iva che delle imposte sui redditi) dotato di una **propria soggettività tributaria**, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria può **legittimamente emettere avviso di accertamento** nei confronti della **società residente in Italia**, dove si “annida” la **stabile organizzazione occulta**.

Delineati nei tratti essenziali i due **contrapposti orientamenti**, si ritiene che l'individuazione della stabile organizzazione sul territorio dello Stato **determini, ai fini penali**, l'ipotesi delittuosa di cui **all'articolo 5 del D.Lgs. 74/2000 (rubricato omessa dichiarazione)**, a mente del quale è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque, **al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto non presenta**, essendovi obbligato, **una delle dichiarazioni relative a dette imposte**, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad **euro cinquantamila**.

Di contro, aderendo alla tesi espressa dalla Suprema [Corte di Cassazione nella sentenza n. 16106/2011](#), sarebbe contestata alla società residente in Italia, **riqualificata stabile organizzazione**, l'ipotesi delittuosa prevista dall'[articolo 4 del D.Lgs. 74/2000 \(rubricato dichiarazione infedele\)](#), che prevede e sanziona il soggetto che, **al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte **elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo** ossia **elementi passivi inesistenti**, quando, **congiuntamente**:

- **l'imposta evasa** è superiore, con riferimento a **taluna delle singole imposte**, ad **euro centocinquantamila**;
- **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante indicazione di **elementi passivi inesistenti**, è superiore al **dieci per cento** dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro **tre milioni**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE: CASI OPERATIVI E NOVITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)