

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il cantiere configura una stabile organizzazione?

di **Marco Bargagli**

Ai sensi dell'[articolo 162 Tuir](#), ai fini delle imposte sui redditi, l'espressione **"stabile organizzazione"** designa 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**.

Nello specifico, l'espressione **"stabile organizzazione"** comprende: una **sede di direzione**; una **succursale**; un **ufficio**; un'**officina**; un **laboratorio**; una **miniera**, un **giacimento petrolifero** o di **gas naturale**, una **cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali**, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, **in conformità al diritto internazionale consuetudinario** ed alla **legislazione nazionale relativa all'esplorazione** ed allo **sfruttamento di risorse naturali**, lo Stato può esercitare diritti relativi al **fondo del mare**, al suo **sottosuolo** ed alle **risorse naturali**.

In base alle disposizioni interne, il **cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione**, ovvero l'esercizio di **attività di supervisione ad esso connesse**, è considerato **"stabile organizzazione"** soltanto se tale cantiere, progetto o attività ha una durata **superiore a tre mesi**.

Di contro, **nel modello Ocse di convenzione**, la regola di **permanenza del cantiere di costruzione e montaggio** è pari a **12 mesi**.

Ai fini Iva, l'[articolo 11 Reg. UE 282/2011](#), del 15 marzo 2011, ha fornito la **definizione di stabile organizzazione**, prevedendo che la stessa designa **qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica** definita dall'articolo 10 dello stesso regolamento, caratterizzata da un **grado sufficiente di permanenza** e di una **struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici** necessari 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, par. 1, del modello di convenzione Ocse, definisce la **stabile organizzazione** come **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 **fini reddituali**, ai sensi dell'articolo 7, par. 1, del citato modello Ocse, 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**.

La **giurisprudenza di legittimità** ha recentemente chiarito in quali casi **un cantiere in Italia** può configurare una stabile organizzazione materiale, con particolare riferimento alle **attività esercitate da parte di una ditta individuale**.

Nello specifico, la **suprema Corte di Cassazione**, con la [sentenza n. 28059](#), pubblicata in data **24 novembre 2017**, ha **accolto il ricorso del contribuente** presentato in seguito ai rilievi mossi da parte dell'Agenzia delle entrate tracciando, simmetricamente, i **profili giuridici e fattuali** della **stabile organizzazione in Italia** di un soggetto estero.

Un **imprenditore sloveno, titolare di una ditta individuale** specializzata in lavori di **tubisteria e piccola carpenteria navale**, aveva operato in Italia inizialmente da solo e, successivamente, con un **gruppo di operai**.

La **predetta persona fisica** aveva agito in **regime di sub-appalto** presso i **cantieri** di una società italiana o, in altre circostanze, all'interno di **imbarcazioni in allestimento** poste sempre all'interno dei medesimi cantieri, senza tuttavia istituire le **pertinenti scritture contabili** ed omettendo, nel contempo, la presentazione delle **prescritte dichiarazioni fiscali ai fini delle imposte dirette e dell'Iva**.

L'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto che **tale attività** fosse riconducibile al concetto di **"stabile organizzazione in Italia di un soggetto residente all'estero"**, proponendo il **recupero a tassazione** del reddito prodotto nel territorio italiano in seguito all'attività economica svolta **presso il citato cantiere**.

Il **giudice di merito**, nei primi due gradi di giudizio, ha affermato che le circostanze di fatto acquisite in atti **non consentivano di riconoscere la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia** in capo all'impresa del cittadino sloveno.

Sul punto, infatti, le **attività svolte presso i cantieri della società committente** non realizzavano i presupposti di una **stabile organizzazione**, tenuto conto che:

- le prestazioni di servizio venivano da operai che **quotidianamente oltrepassavano la frontiera**;
- gli stessi operai si avvalevano di **modesti attrezzi custoditi presso i luoghi di lavoro**;
- **L'Ufficio non aveva chiarito** le ragioni per cui detti cantieri, nella **titolarietà dell'appaltante**, assumevano una **rilevanza strumentale** rispetto alla **natura delle prestazioni ed all'attività svolta dalla ditta individuale**, funzionale alla produzione del reddito.

Il **giudice del gravame** ha escluso anche la presenza di una **stabile organizzazione personale**, atteso che la persona fisica titolare dell'omonima ditta individuale, aveva **stipulato contratti in "modo episodico" ed a titolo personale** e non in qualità di **agente dipendente** designato da parte di un'impresa estera.

La suprema Corte di cassazione ha **confermato l'interpretazione espressa da parte del giudice di merito**, facendo richiamo alla **convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi** stipulata tra l'Italia e la Repubblica Jugoslava e, segnatamente, all'articolo 7 dell'accordo bilaterale, in base al quale per **l'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente**, sono necessari i seguenti elementi:

- una **presenza che sia incardinata nel territorio dell'altro Stato contraente** e dotata di una **certa stabilità**;
- una **sede di affari** capace, anche solo in **via potenziale**, di **produrre reddito**;
- un'**attività autonoma** rispetto a quella **svolta dalla casa madre**, dovendo aggiungersi che, ai fini **dell'applicazione delle imposte dirette**, la relativa indagine deve essere condotta **non solo sul piano formale**, ma anche e **soprattutto su quello sostanziale**.

Ciò posto, gli ermellini hanno pienamente concordato con **l'approccio ermeneutico** fornito dal giudice di appello, escludendo la tassazione del reddito prodotto in Italia dal cittadino sloveno.

Sotto tale profilo, infatti, il supremo giudice ha ribadito che:

- *le prestazioni svolte dagli operai della ditta individuale presso i cantieri venivano eseguite con **modesti attrezzi** che, per mera comodità, **venivano custoditi presso i cantieri delle committenti**;*
- *l'Ufficio **non aveva provato**, come avrebbe dovuto, che i cantieri stessi (intesi come complessiva organizzazione) **assolvevano una rilevante funzione strumentale rispetto alle attività ivi eseguite** dagli operai della ditta individuale, mentre si era limitato alla **mera prospettazione** - senza provarla - dell'esecuzione di lavorazioni di complessità tale da richiedere una **attrezzatura diversa da quella in dotazione agli operai** ed una **specifico organizzazione di cantiere**, con carattere strumentale rispetto alla natura delle prestazioni eseguite.*

In definitiva, nel corso del giudizio di merito e di legittimità **non sono stati individuati** i tipici elementi che realizzano la **presenza sul territorio dello Stato italiano di una stabile organizzazione**.

Master di specializzazione

**NOVITÀ DI VERIFICHE FISCALI E ACCERTAMENTO:
STRUMENTI DI DIFESA E STRATEGIE PROCESSUALI**

Scopri le sedi in programmazione >