

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Gli elementi che caratterizzano la stabile organizzazione personale

di **Marco Bargagli**

La **normativa sostanziale di riferimento** in tema di **stabile organizzazione personale** è contenuta nell'[articolo 162, commi 6 e 7, Tuir](#); articolo, quest'ultimo, soggetto ad importanti **modifiche ad opera** dell'[articolo 1, comma 1010, lett. b\), L. 205/2017](#) (Legge di bilancio 2018).

Con le richiamate disposizioni il legislatore ha voluto **individuare i tratti distintivi della stabile organizzazione personale**, che si realizza in **presenza di un soggetto** (il c.d. "agente dipendente"), che nel territorio dello Stato **abituamente conclude contratti in nome dell'impresa estera**.

In particolare, le disposizioni in *subiecta materia* prevedono che:

- se un **soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abituamente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti, senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa;**
- **detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure sono relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa,**

si considera che tale impresa estera ha una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa, a meno che le attività di tale soggetto siano **limitate allo svolgimento delle attività preparatorie o ausiliarie** di cui all'[articolo 162, comma 4, Tuir](#) le quali, **se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione.**

Tuttavia **occorre considerare che:**

- **le previsioni sopra indicate non si applicano quando il soggetto che opera nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente, svolge la propria attività in qualità di "agente indipendente" e agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività;**
- **quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente proprio in relazione a ciascuna di tali imprese.**

Simmetricamente, a **livello internazionale**, l'**agente dipendente** deve avere il **potere di concludere** contratti **per conto** dell'impresa, ovvero deve agire sulla base di **specifici poteri** necessari alla **conclusione dei contratti**.

In merito, ai sensi dell'**articolo 5, par. 5, del modello di convenzione Ocse**, quando una persona – diversa da un agente che goda di uno *status* indipendente – **agisce per conto di un'impresa ed abitualmente esercita** in uno Stato il potere di **concludere contratti in nome** dell'impresa, si può considerare che tale impresa **abbia una "stabile organizzazione" in detto Stato**.

In tema di **stabile organizzazione personale** è recentemente intervenuta la **CTP Padova**, Sezione I, con la **sentenza n. 19 del 02.01.2018**, che si è espressa in seguito ai **rilievi mossi** da parte dell'Agenzia delle entrate, la quale aveva individuato la **presenza di una stabile organizzazione occulta sul territorio dello Stato** da parte di una **società inglese**.

L'Ufficio finanziario, in seguito al **ricorso presentato dal contribuente avverso l'avviso di accertamento**, aveva ricostruito l'intera vicenda descrivendo anche il **business aziendale**.

Nello specifico, un soggetto economico svolgeva l'**attività di agenzia viaggi**, avvalendosi di una rete di **partners commerciali** (c.d. "Promotori Turistici"), con i quali sottoscriveva **due contratti**:

- **uno di agenzia**, con il quale **conferiva l'incarico di operare quale promotore turistico**;
- **uno di fornitura di servizi e strumenti software** per uso professionale.

In merito, con il **primo contratto** veniva **corrisposta al promotore una provvigione**, mentre con il **secondo accordo** era il **promotore che doveva corrispondere un prezzo per l'acquisto del sistema informatico necessario per poter operare**.

Sul punto, l'Ufficio riteneva che:

- la definizione dei contratti tra le società coinvolte avveniva contestualmente da parte degli agenti e, in particolare, la **persona di riferimento era la stessa, unico era il corso di formazione, unica era la sede di riferimento** ed **unica** risultava, per gli agenti, la **controparte**;
- la **costituzione della società inglese** sembrava **essere funzionale alla formale cessione dei software ad un soggetto terzo rispetto all'agenzia di viaggi**, che poneva i *software* in rassegna come **condizione indispensabile per lo svolgimento della sua stessa attività**.

La Commissione tributaria **ha accolto la tesi dell'Agenzia delle entrate**, respingendo il ricorso presentato dal contribuente, risultando comprovato dall'Ufficio come le **prestazioni della società estera** fossero svolte sul **territorio italiano attraverso un'altra società (italiana)**, configurandosi la stessa come una **stabile organizzazione occulta**.

Infatti, nonostante l'**articolazione formalmente distinta delle due società**, nella sostanza le stesse **costituivano una struttura economica unitaria**, interamente **strumentale al**

raggiungimento dello scopo commerciale della società **non residente**.

Sotto il profilo normativo il giudice di merito ha rilevato che l'[articolo 162 Tuir](#) definisce una **stabile organizzazione** 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"*, rinviando pertanto alle previsioni di cui all'**articolo 73, comma 5, Tuir**, laddove è previsto espressamente che: *"in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti"*.

In definitiva, a parere del giudice tributario:

- è stato confermato che, sulla base dei **numerosi elementi probatori raccolti dall'Ufficio**, la società britannica aveva nel territorio dello Stato Italiano la propria **stabile organizzazione**;
- l'Ufficio ha dimostrato che *"i clienti finali di (..omissis..) in pratica i consulenti di viaggio di (..omissis..), sono stati effettivamente contattati da (..omissis..) e con la stessa società sono stati effettivamente sottoscritti i contratti di cessione dei software, operazioni commerciali intrattenute in Italia e non in Gran Bretagna, come dimostrato dal fatto che i relativi contratti risultavano stipulati in lingua italiana, come pure le connesse fatture, ed i corrispondenti corsi si svolgevano in Italia"*.

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 >