

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Se l'attività è svolta in Italia può configurarsi una stabile organizzazione

di Marco Bargagli

Nella **letteratura internazionale-tributaria**, 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 sul territorio dello Stato**, come espressamente previsto dall'[articolo 162 Tuir](#).

In particolare, l'espressione conosciuta tra gli addetti ai lavori come “**stabile organizzazione materiale**” 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;
- una **significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato** costruita in modo tale da **non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso**.

L'attuale versione [dell'articolo 162, comma 6, Tuir](#), disciplina invece la “**stabile organizzazione personale**” prevedendo che, qualora un **oggetto agisca nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente** e **abitualmente concluda contratti o operi ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa**, e **detti contratti siano in nome dell'impresa** (oppure **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 abbia 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 qualificabili come **ausiliarie e preparatorie**, che **non possono mai configurare una stabile organizzazione**.

Infine, giova ricordare che le **disposizioni previste a livello domestico** in tema di *branch* **non si applicano** se 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**.

La **suprema Corte di cassazione, sezione V civile**, con la [sentenza n. 32078 del 12.12.2018](#) ha accolto la tesi prospettata da parte **dell'Amministrazione finanziaria**, confermando la **presenza di una stabile organizzazione in Italia**.

La controversia prendeva le mosse da una **verifica fiscale** eseguita dalla Guardia di Finanza nei confronti di un **istituto scolastico straniero**, avente la **forma giuridica di fondazione di diritto canadese**.

In merito, nel corso dell'ispezione emergeva che:

- il **legale rappresentante dell'ente** estero era una **cittadina italiana iscritta all'Aire**;
- l'attività dell'ente era rivolta prevalentemente a **studenti canadesi residenti in Italia**;
- venivano forniti **servizi di istruzione, di alloggio e di mensa, vendendo libri e uniformi non compresi nel costo della retta**;
- il citato istituto scolastico disponeva di un **plesso principale** concesso da un comune italiano in comodato gratuito, **nonché di altri edifici destinati a dormitori** degli studenti e ad **abitazioni degli insegnanti**, del legale rappresentante e del suo coniuge;
- i costi di gestione dell'ente di diritto estero erano **prevalentemente sostenuti in Italia**, ad eccezione di quelli **pubblicitari promossi in Canada**;
- la direzione scolastica era **curata in Italia**.

In buona sostanza l'insieme degli **elementi sopra indicati, raccolti nel corso della verifica fiscale**, nonché le **caratteristiche organizzative e funzionali della attività espletata**, erano stati fatti propri da parte dell'Agenzia delle entrate che aveva constatato la presenza sul territorio dello Stato di una **stabile organizzazione del soggetto di diritto estero** e, simmetricamente, **individuato la residenza fiscale in Italia del legale rappresentante**.

I **Supremi Giudici di legittimità**, sulla base di un **approccio di natura sostanziale** (*i.e. substance over form*), tenendo conto della **rilevanza dell'aspetto dinamico** e del c.d. **criterio della attività**, ha osservato che nella controversia è emersa innanzitutto la **perfetta identità delle persone fisiche che si occupano della struttura canadese e di quella italiana** situata sul territorio nazionale, con la presenza quasi costante della **direttrice della scuola** cui fa capo la stessa compagine economica canadese.

Nel corso del giudizio è emersa **incontestabilmente la stabile struttura in Italia**, dotata di **risorse materiali** (anche complesse, con la **gestione di molti immobili, a destinazione didattica**, per **alloggio degli studenti**, per **alloggio degli insegnanti**), e **risorse umane** (numerosi dipendenti, *anzi un numero di dipendenti ben maggiore di quelli risultanti in Canada*).

Inoltre, è addirittura emerso che **l'unica attività d'impresa svolta dal soggetto canadese** consisteva nella **attività didattica esercitata in Italia**.

In definitiva, a parere degli Ermellini, il quadro fattuale che complessivamente emerge dalla vicenda prospettata, risulta coerente **con l'emersione di una stabile organizzazione operante in Italia.**

