

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il processo di individuazione della stabile organizzazione occulta

di Marco Bargagli

Come noto, un **soggetto non residente** che **svolge un'attività d'impresa sul territorio dello Stato** italiano deve **costituire una stabile organizzazione** al fine di **adempiere correttamente** agli obblighi previsti dalla **normativa di riferimento**.

Anzitutto, ai **fini delle imposte sui redditi**, l'[articolo 152 Tuir](#), rubricato **“reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti”** prevede che, per le **società e gli enti commerciali** con **stabile organizzazione nel territorio dello Stato**, il reddito della medesima **branch** deve essere determinato in base agli **utili e alle perdite ad essa riferibili**, sulla **base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale** da redigersi secondo i **principi contabili** previsti per i **soggetti residenti**.

A tal fine, la **stabile organizzazione** si considera **un'entità separata e indipendente**, che svolge le **medesime o analoghe attività**, in **condizioni identiche o simili**, tenendo conto delle **funzioni svolte**, dei **rischi assunti** e dei **beni utilizzati**.

Inoltre, l'[articolo 162 Tuir](#) prevede che la **“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**.

Di contro, la **“stabile organizzazione personale”** si realizza allorché 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** e **detti contratti sono 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).

A tal fine, **si considera che l'impresa estera abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto** per conto della stessa, a meno che le attività di tale soggetto **siano limitate** allo svolgimento di operazioni qualificabili come **ausiliarie e preparatorie** che, come tali, **non possono mai configurare una stabile organizzazione**.

In tale ambito, si precisa che **rapporti economici e commerciali** intercorsi tra la **casa madre estera** e la sua **stabile organizzazione in Italia** sono soggetti alle peculiari disposizioni previste in tema di **transfer price** tenuto conto che, per **espressa disposizione normativa**, i componenti di reddito (positivi e negativi) **attribuibili alle stabili organizzazioni** relativamente alle **transazioni e alle operazioni** intercorse tra la **stabile organizzazione** e l'entità (*rectius* la **società** o l'**ente commerciale non residente**) a cui la medesima appartiene, devono essere **determinati ai sensi dell'[articolo 110, comma 7, Tuir](#)**.

Ai fini Irap, l'[articolo 12 D.Lgs. 446/1997](#), rubricato "**Determinazione del valore della produzione netta realizzata fuori dal territorio dello Stato o da soggetti non residenti**", prevede invece che, nei confronti dei **soggetti passivi non residenti** nel territorio dello Stato, si considera **prodotto nel territorio della regione il valore derivante dall'esercizio di attività commerciali, di arti o professioni o da attività non commerciali esercitate nel territorio stesso per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi** mediante una **stabile organizzazione, base fissa o ufficio**.

Anche in tale circostanza, il **valore della produzione netta** derivante da una **stabile organizzazione** viene determinato sulla base di un apposito **rendiconto economico e patrimoniale** da redigersi secondo i **principi contabili previsti per i soggetti residenti**.

Infine, ai fini Iva, l'[articolo 11 Regolamento UE 282/2011 del 15.03.2011](#) stabilisce che la **stabile organizzazione** designa una **qualsiasi organizzazione** 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**.

Delineato l'**assetto normativo di riferimento**, giova ricordare che, nel corso di un'**attività ispettiva**, potrebbe anche essere **individuata una stabile organizzazione "occulta"** sul territorio dello Stato.

In tale ipotesi, per l'**omessa presentazione della dichiarazione**, si rendono applicabili:

- le **sanzioni amministrative ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive** (ex [articolo 1, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#)), nonché ai fini Iva (ex [articolo 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));
- le **sanzioni penali - tributarie** (ex [articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#)), allorquando l'**imposta evasa** è superiore, con riferimento a **talune delle singole imposte**, a euro 50.000.

Anche la **prassi operativa** ([circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza](#) -

volume III - parte V - capitolo 11 “Il contrasto all’evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale”, pag. 362 e ss.), ha fornito precise indicazioni da seguire nell’ambito dei fenomeni evasivi riconducibili alla stabile organizzazione.

In linea generale, **una volta individuato il luogo presso il quale eseguire l’attività istruttoria**, già a partire dalle operazioni di **accesso e conseguente ricerca**, massima attenzione dovrà essere riservata ad alcuni **fattori indiziari** quali, a **titolo esemplificativo**:

- **il coinvolgimento di personale della società italiana** del gruppo nella **stipulazione di contratti da parte dell’impresa straniera** o anche solo la **partecipazione a trattative per la loro conclusione**, a prescindere dal conferimento di formali poteri di rappresentanza;
- **il soggiacere di personale dipendente della società italiana** alle **stringenti direttive del soggetto estero** che dispone in Italia di locali messi a sua esclusiva disposizione per lo svolgimento di un’attività d’impresa;
- **la raccolta o il rinvenimento di elementi di esclusiva pertinenza del soggetto estero**, quali **timbri o carta intestata**, che lascino dedurre che la stessa conclusione dei contratti, seppur formalmente fatta apparire come riconducibile all’impresa straniera, venga in realtà posta in essere dal contribuente italiano.

In tale ambito, **potrebbe rivelarsi utile** assumere **dichiarazioni in atti del contribuente italiano o di suo personale dipendente**, allo scopo di acquisire **mirate informazioni che consentano di far luce sulla reale natura del rapporto intercorrente con l’impresa estera.**

Inoltre, **con riferimento alla stabile organizzazione “materiale”,** si dovrà dimostrare che la **sede fissa d’affari abbia un carattere di stabilità**, un **grado sufficiente di permanenza** e una **struttura idonea nella disponibilità del soggetto non residente.**

Infine, avuto riguardo alla **figura dell’agente dipendente** dell’impresa estera, che **opera stabilmente** sul territorio nazionale, sarà configurabile una **stabile organizzazione personale** solo qualora sia dimostrato che lo stesso **abbia la capacità di vincolare l’entità estera.**

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

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

Scopri le sedi in programmazione >