

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La stabile organizzazione nell'e-commerce

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: ASPETTI TEORICI E OPERATIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Negli ultimi anni si è assistito ad una forte **digitalizzazione** del mercato e, più in generale, dell'economia; ciò è testimoniato anche dalla grande diffusione che ha avuto di recente il **commercio elettronico**.

Dal momento che l'*e-commerce* si esplica per mezzo di **piattaforme digitali**, è caratterizzato da una forte **dematerializzazione** e, dunque, da immaterialità, la quale risulta in apparente contrasto con la nozione di **stabile organizzazione "materiale"** normata sia a livello nazionale dall'[articolo 162 Tuir](#), sia internazionale dall'[articolo 5 del Modello Ocse](#) e del relativo Commentario.

È stato di conseguenza necessario adattare la previgente normativa, apportando le opportune modifiche e/o integrazioni, al concetto di **stabile organizzazione**, quale criterio di collegamento territoriale.

L'[articolo 162, comma 1, Tuir](#) definisce la c.d. **stabile organizzazione materiale**, disponendo che: "... 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".

Tuttavia, il presupposto della **fissità**, che per la **tradizionale stabile organizzazione materiale** deve essere declinato **sia dal punto di vista spaziale sia temporale**, appare difficilmente applicabile ai nuovi modelli di **impresa digitale**, i quali, operando in internet per mezzo di siti web, sono caratterizzati da un alto grado di **dematerializzazione**.

Difatti, l'*e-commerce* ha reso obsoleto il **tradizionale nexus** basato sulla localizzazione di una **stabile organizzazione nel territorio di uno Stato** e, nello specifico, in uno scenario come quello considerato, le imprese che adottano questo modello accedono ai mercati e producono profitti senza più necessità di utilizzare *in loco* **sedi fisse d'affari**.

Dunque, dal momento che le **imprese attive sull'e-commerce** sono in grado di realizzare profitti per mezzo di **stabili organizzazioni "digitali"**, in quanto tali prive di una sede fissa e tangibile, tramite la **Legge di Bilancio 2018**, al fine di evitare possibili fenomeni di **evasione ed elusione fiscale**, si è provveduto ad allineare la definizione di stabile organizzazione prevista dall'ordinamento interno a quella contenuta nel Modello Ocse, a seguito dell'approvazione dell'**Action 7** del **BEPS** e della sottoscrizione, avvenuta in data 7 giugno 2017, della **Convenzione Multilaterale contenente misure idonee ad evitare fenomeni di erosione della base imponibile ed ingiustificati spostamenti di capitali**.

In particolare, la Legge di Bilancio sopra citata ha introdotto l'[**articolo 162, comma 2, lett. f-bis**](#), in cui è stato specificato che costituisce stabile organizzazione *"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'introduzione di questa specifica, che va ad integrare la c.d. *positive list*, ossia l'elenco di tutto ciò che la normativa interna considera **stabile organizzazione**, permette quindi di attrarre sotto la **potestà impositiva** dello Stato i **profitti generati dalle attività delle sedi secondarie** ivi localizzate di **imprese non residenti**.

È evidente, quindi, alla luce di quanto sopra, che per identificare la presenza di una **stabile organizzazione sul territorio nazionale** e, dunque, permettere a quest'ultimo di **assoggettare a tassazione** i ricavi da essa generata, non è necessario che essa operi all'interno dello Stato per mezzo della tradizionale sede fissa d'affari (ufficio, officina, laboratorio), bensì è sufficiente che essa svolga un'attività **qualitativamente rilevante e costante nel tempo**, oltre che strumentale al *core business* dell'impresa estera.

Nonostante le modifiche apportate all'[**articolo 162 Tuir**](#) siano relativamente recenti, già prima della Legge di Bilancio 2018 la **nozione di stabile organizzazione** era stata interpretata anche dalla giurisprudenza in maniera meno **restrittiva**, al fine di allinearsi alle nuove dinamiche del mercato permesse dai progressi tecnologici ed alla normativa internazionale.

In particolare, la **CTR Marche nella sentenza n. 44/1/2011** ha specificato che un **server localizzato all'interno del Paese, per un significativo periodo di tempo, costituisce stabile organizzazione**.

Resta applicabile, invece, senza alcuna deroga, il disposto dell'[**articolo 162, comma 4, Tuir**](#), secondo cui una stabile organizzazione, affinché venga ritenuta tale dall'ordinamento, non deve avere **"carattere preparatorio o ausiliario"** rispetto al *business* condotto dalla società estera.

Tale preclusione risulta assolutamente applicabile anche alla tipologia di **stabile organizzazione** introdotta dall'[**articolo 162, comma 2, lett. f-bis**](#) **Tuir**.