

La verifica fiscale alla stabile organizzazione occulta e le sanzioni applicabili

di **Marco Bargagli**

webinar gratuito

ESPERTO AI Risponde - Focus Accertamento 2025

16 luglio alle 11.00 - iscriviti subito >>



Ai sensi dell'[articolo 162, TUIR](#), è possibile anche individuare la **presenza di una stabile organizzazione occulta** sul **territorio dello Stato** italiano.

In particolare, il fenomeno evasivo/elusivo riconducibile alla “stabile organizzazione”, si configura quando:

- **un soggetto non residente ha costituito una sede fissa d'affari “occulta” in Italia**, per mezzo della quale esercita un'attività d'impresa evadendo le imposte dovute (Ires, Irap, Iva);
- **un soggetto residente in Italia “occulta” l'esistenza di una stabile organizzazione estera**, al fine di evitare che il reddito prodotto dalla stessa venga tassato in Italia in base al c.d. worldwide principle (tassazione su base mondiale).

Sul punto, nella **circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 1/2008**, “Istruzioni sull'attività di verifica”, Vol. III, Parte VI, Capitolo 7, par. 4, pag. 139, viene chiarito che: “*Le forme evasive più pericolose che interessano l'istituto della stabile organizzazione sono individuabili, principalmente, nelle situazioni in cui: un'impresa estera operi in Italia attraverso una stabile organizzazione non formalmente costituita e, pertanto, sconosciuta come tale all'Amministrazione finanziaria; un'impresa residente fiscalmente in Italia disponga all'estero di stabili organizzazioni non dichiarate*”.

In merito, come sancito dal documento di prassi, i verificatori dovranno **raccogliere tutti gli elementi probatori comprovanti il centro di imputazione fiscale del soggetto**, in base alle disposizioni contenute nell'[articolo 162, TUIR](#), che ha recepito a livello domestico quanto disposto dall'articolo 5 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni, al quale **si uniformano le convenzioni internazionali** stipulate dall'Italia con gli Stati esteri, che **definisce la stabile organizzazione**: “*una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*”.

Ai sensi dell'[articolo 162, TUIR](#), ai fini delle imposte sui redditi, l'espressione “*stabile organizzazione*” comprende:

- a) una **sede di direzione**;
- b) una **succursale**;
- c) un **ufficio**;
- d) un'**officina**;
- e) un **laboratorio**;
- f) 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.

Con l'[articolo 1, comma 1010, lettera a\), L. 205/2017](#) (Legge di Bilancio 2018) il Legislatore ha introdotto, all'[articolo 162, comma 2, TUIR](#), la **lettera f-bis**), che definisce 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*”.

Nel modello Ocse di Convenzione internazionale la “permanent establishment” rileva, ai fini dell'articolo 7, par. 1, secondo cui **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**.

L'articolo 5 del citato modello Ocse indica gli **elementi necessari per la configurazione di una stabile organizzazione materiale**. In merito, sono necessarie **tre condizioni**:

- **una sede d'affari**, cioè di un luogo (locali, magazzini, macchinari ed attrezzature);
- il fatto che tale **sede di affari sia fissa** (ovvero situata in un sito determinato e caratterizzata da un certo grado di permanenza);
- **l'esercizio di un'attività d'impresa per mezzo di tale sede**.

Di contro, ai fini IVA, l'articolo 9 della Direttiva 77/388/CEE, prima dell'entrata in vigore del regolamento UE 282/2011, stabiliva che: “*Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la **sede della propria attività economica** o ha costituito un **centro di attività stabile**, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale*”.

Successivamente, l'articolo 11 del Regolamento UE 282/2011, del 15 marzo 2011, ha fornito la definizione di **stabile organizzazione ai fini IVA**, prevedendo che la stessa *“designa qualsiasi organizzazione caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione”*.

Sempre il citato Regolamento UE 282/2011 ha ulteriormente precisato che: *“il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione”*.

Per *“soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato”* si intende un **soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato** o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute ([articolo 7, D.P.R. 633/1972](#)).

Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico, ovvero **a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione** nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'[articolo 35-ter](#), ovvero tramite un **loro rappresentante residente nel territorio dello Stato** ([articolo 17, D.P.R. 633/1972](#)).

In sintesi, in presenza di una **stabile organizzazione** costituita sul territorio dello Stato italiano, la stessa assume lo *status* di *“soggetto passivo stabilito”* nel territorio in cui è situata, limitatamente alle **operazioni da essa rese o ricevute**.

La **stabile organizzazione occulta** viene identificata come una [sede](#) fissa di affari, tramite la quale un'impresa [non residente](#) **esercita un'attività economica sul territorio dello Stato**, ponendo in essere atti rilevanti ai fini delle **imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto**.

A livello giurisprudenziale, sulla base del **prevalente approccio ermeneutico**, è prevista la *“non soggettività passiva tributaria”* della stabile organizzazione, sulla base della **storica pronuncia “Philip Morris”** ove i Supremi Giudici, nella **sentenza n. 7682 del 25 maggio 2002**, hanno chiarito che i soggetti passivi tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi erano **le società del gruppo Philip Morris estere e non la società residente** riqualficata stabile organizzazione plurima.

Quindi, la **stabile organizzazione occulta**, sprovvista del codice fiscale e della partita IVA, **avrebbe operato in Italia come “evasore totale”**, non presentando la **prescritta dichiarazione dei redditi**.

Tale orientamento è stato sconfessato dalla stessa Corte di cassazione (cfr. sentenza n. 16106

del 22 luglio 2011), nella quale i giudici di Piazza Cavour hanno individuato, a carico della stabile organizzazione, una **“soggettività fiscale di diritto interno”**.

In sintesi, la **stabile organizzazione occulta costituirebbe un autonomo centro di imputazione fiscale** (sia ai fini Iva che delle imposte sui redditi) dotato di una **propria soggettività tributaria**, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria **potrà emettere avviso di accertamento** nei confronti della società residente in Italia, dove si **“annida” la stabile organizzazione occulta**.

Ad ogni buon conto, nella generalità dei casi, l'individuazione della stabile organizzazione occulta sul territorio dello Stato determini, ai fini penali, fa **scattare l'ipotesi delittuosa** prevista e punita **dall'[articolo 5, D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato omessa dichiarazione)**.

L'[articolo 23, comma 1, lettera e\), TUIR](#), prevede che i redditi di impresa riconducibili ai soggetti non residenti sono tassati in Italia **se derivano da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione**.

I soggetti non residenti che **esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni** devono seguire **gli obblighi contabili disciplinati dall'[articolo 14, comma 5, D.P.R. 600/1973](#)**.

Di conseguenza, una volta **individuata la stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente**, scattano precise conseguenze:

- determinazione del reddito ai fini Ires della stabile organizzazione **attraverso un apposito conto dei profitti e delle perdite relativo alla gestione della stabile organizzazione ed alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia** (ex **[articoli 151 e 152, TUIR](#)**);
- **assolvimento degli obblighi contabili e dichiarativi**, ai sensi degli **[articoli 4, comma 2, e 14, comma 5, D.P.R. 600/1973](#)**;
- **determinazione del valore della produzione** derivante dall'esercizio di attività commerciali, esercitata nel territorio dello Stato per un **periodo non inferiore ai tre mesi**, rilevante ai fini della tassazione IRAP, secondo quanto previsto dall'**[articolo 12, comma 2, D.Lgs. 446/1997](#)**.

Infine, **ai fini Iva**, la stabile organizzazione di una società non residente in Italia è equiparata ad un soggetto passivo residente: pertanto la stessa **deve adempiere tutti gli obblighi previsti dalla Legge**, tra cui **la presentazione della dichiarazione di inizio attività, l'apertura della partita Iva, la presentazione delle dichiarazioni annuali Iva, il calcolo dell'imposta risultante dalle liquidazioni periodiche**.