

# L'ISTITUTO DELLA "STABILE ORGANIZZAZIONE" NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO

a cura dell'Avv. Maurizio Villani

## SOMMARIO:

1. Il concetto di "stabile organizzazione" secondo il nuovo TUIR.
2. La "stabile organizzazione" ante riforma fiscale: principali riferimenti e generici rinvii alla nozione in esame.
3. Analisi delle fattispecie "positive" e "negative" nelle scelte del legislatore tributario nazionale.
4. Parallelismi tra Modello OCSE e nuovo TUIR. Brevi note conclusive.

### 1. Il concetto di "stabile organizzazione" secondo il nuovo TUIR.

Il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 di riforma dell'imposizione sul reddito delle società apporta rilevanti modifiche al "vecchio" Tuir rendendo, tra l'altro, concreto il passaggio dall'Irpeg all'Ires.

La riforma fiscale contiene importanti e significative disposizioni per quanto attiene il prelievo tributario sui redditi d'impresa ed ancora l'introduzione di nuovi istituti.

Regime fiscale dei dividendi, *thin capitalization*, *participation exemption*, consolidato fiscale, regime opzionale di tassazione per trasparenza sono i principali indici di riforma caratterizzanti il rinnovato sistema tributario<sup>1</sup>.

Altre novità sembrano conseguenti e, quindi, necessarie a rendere, in qualche modo, meno problematica l'applicazione della riforma del diritto societario: in questi termini, rilevante sembra essere il particolare meccanismo del "disinguamento" del bilancio d'esercizio ex art. 109, comma 4 del nuovo Tuir<sup>2</sup>.

Ulteriori aspetti innovativi della riforma fiscale possono, ancora, ricercarsi negli interventi in materia di fiscalità internazionale ed, in particolare, nella ricostruzione del meccanismo dei crediti d'imposta all'estero e nell'introduzione, nel nostro ordinamento,

della definizione di "stabile organizzazione"<sup>3</sup>.

In questi termini, sembra tutt'altro che irrilevante la scelta del legislatore tributario nazionale di riconoscere giusto valore giuridico alla stabile organizzazione.

Invero, la stessa rapida evoluzione e globalizzazione del mercato impone maggiori certezze e più trasparenza nei sistemi d'imposizione del prelievo tributario.

In particolare, occorre rilevare che la riforma del sistema fiscale ha origine non solo da semplici scelte di politica fiscale, ma più specificamente, dalla stessa esigenza di garantire la competitività del sistema produttivo nazionale adottando un modello fiscale che sia più omogeneo e vicino a quelli efficienti nei Paesi dell'Unione europea<sup>4</sup>.

Tra quelli che sono i principi ed i criteri direttivi sulla base dei quali si articola la riforma dell'Ires, degna di nota è la previsione di cui all'art. 4 della L. 7 aprile 2003, n. 80: "introduzione nell'ordinamento italiano di una definizione della nozione di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni".

Tra le novità maggiormente rilevanti introdotte con il nuovo Testo unico sulle imposte sul reddito merita giusta attenzione la previsione di una autonoma e puntuale definizione di stabile organizzazione.

L'art. 162, comma 1, del nuovo Tuir introduce nell'ordinamento italiano, in termini chiari ed esaustivi, il concetto di stabile organizzazione: "...una sede di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato".

Il debito riconoscimento giuridico dato dal legislatore tributario alla nozione in esame riveste, quindi, particolare interesse perché già significativa e, particolarmente, determinante sembra essere di per sé la sola definizione di "stabile organizzazione"<sup>5</sup>.

- 1 Questi gli istituti che, in questi giorni, hanno interessato l'analisi della Riforma fiscale caratterizzando, così, l'introduzione dell'Ires e la stessa riforma della fiscalità d'impresa. Per questi riferimenti, cfr. per tutti, *La nuova IRES*, in "Guida Normativa" del Il Sole 24 ORE, gennaio 2004.
- 2 Altro tema di interesse, fra quelle che sono le novità più rilevanti proposte dalla riforma fiscale è il "disinguamento" del bilancio di esercizio, particolare meccanismo volto ad eliminare quelle che sono le interferenze fiscali prodotte nel bilancio di esercizio. Al riguardo, per specifici riferimenti, cfr. in particolare, BLOCH, *Il prospetto della dichiarazione accoglie anche le voci fiscali non espressamente nominate*, in *Corr. Trib.*, 2004, cit. 355 e ss.; PALMA, *L'eliminazione delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio*, in *Il Fisco*, 2004, pag. 1252 e ss.; FRANZESE, *Stop alle interferenze fiscali*, in *La nuova IRES*, in "Guida Normativa", Il Sole 24 ORE, gennaio 2004.
- 3 Per una prima disamina degli interventi in materia di fiscalità internazionale in esame cfr. *La nuova IRES*, op. cit.
- 4 Questo è quanto si evince dalla stessa legge delega 7 aprile 2003, n. 80 che, a tal riguardo, prevede come precisi obiettivi fondamentali: la riduzione graduale della pressione fiscale; la semplificazione della struttura del prelievo ed ancora l'armonizzazione con i sistemi fiscali degli altri paesi dell'Unione europea.
- 5 Invero, occorre rilevare che, in effetti, l'art. 162 del nuovo Tuir non concorre alla sola definizione della "stabile organizzazione", ma prevede anche una elencazione delle ipotesi positive e negative, fornendo così non solo una puntuale individuazione della stessa, ma anche una essenziale disciplina. In tal senso, cfr. Cass., Sez. trib., Ordinanza 1° febbraio - 23 aprile 2004, n. 7851, in "Guida Normativa" de Il Sole 24 ORE, 15 giugno 2004, con commento di S.GALLO, *Più certezze in Italia dopo la riforma dell'Ires che ha introdotto disposizioni mirate nel Tuir*, ove espressamente: "a seguito della riforma dell'Ires di cui al decreto legislativo 12 dicembre 2003 n. 344, nel nuovo Testo unico delle imposte sui redditi è stato inserito l'art. 162 dedicato all'individuazione e alla disciplina della stabile organizzazione". Quanto al tema della stabile organizzazione diverse sono le trattazioni: PIAZZA, *Stabile organizzazione modello OCSE*, in *Il Sole 24 ORE*, 22 gennaio 2004; SANTACROCE, *Stabile organizzazione al via*, in *Il Sole 24 ORE*, 2 dicembre 2003; VALENTE, *Al debutto la "stabile organizzazione"*, in *Il Sole 24 ORE*, 30 maggio 2003; MAYR, *Riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione*, in *Boll. Trib.*, 2003, pag. 1290 e ss.; IAVAGNILIO, *La "stabile organizzazione" nel diritto interno*, in *Corr. Trib.*, 2003, pag. 2705 e ss..  
In realtà, l'istituto della "stabile organizzazione" negli ultimi tempi ha rivestito notevole interesse, continuando ad interessare molteplici questioni. D'altra parte, numerosi sono, pertanto, i contributi dottrinali sul tema in esame. In tal senso, cfr. ancora SCAFATI-TRIPODO, *Codificato il concetto di "stabile organizzazione"*, in "Guida Normativa", Dossier mensile, 2003, pag. 161 e ss.; D'ALFONSO, *La nozione di stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 1279; TOGNOLO, *La stabile organizzazione*, Milano, 2004; COMMITTERI, SCIFONI, *La stabile organizzazione nel diritto interno*, in *Corr. Trib.*, 2003, pag. 2705 e ss..





In quest'ottica, occorre puntualizzare che una specifica e rigorosa nozione di stabile organizzazione è maggiormente giustificata dalla necessità di circoscrivere gli ambiti e gli stessi criteri ai fini della tassazione dei soggetti non residenti.

Nell'analisi di quelli che sono i principi che presiedono le particolari disposizioni in ordine alla fiscalità internazionale risulta estremamente interessante esaminare quali siano, di norma, i limiti spaziali imposti dal legislatore nella rilevanza del fatto economico posto in essere, non nel territorio nazionale.

In questa prospettiva, occorre sottolineare il particolare significato assunto dalle "regole di territorialità previste per l'applicazione delle imposte sui redditi dei non residenti"<sup>6</sup>.

Come noto, il nostro ordinamento prevede due distinti sistemi di tassazione per soggetti residenti e non residenti: rispettivamente, il principio di tassazione del reddito mondiale e quello di territorialità<sup>7</sup>. In realtà, quest'ultimo criterio impositivo dà maggior rilievo alle fattispecie che concretamente giustificano il collegamento con il territorio.

Più specificamente, la stessa applicabilità del principio appena esposto richiede estrema chiarezza su due punti di fondamentale importanza: definizione di soggetto residente; individuazione del criterio di collegamento<sup>8</sup>.

La definizione di stabile organizzazione diviene, pertanto, "formula risolutiva", uno dei criteri per identificare l'ubicazione della fonte del reddito e nello specifico la stessa localizzazione della attività produttiva<sup>9</sup>.

In definitiva, da quanto precedentemente esposto è dato ammettere quanto segue: se è possibile configurare ex art. 162 del nuovo Tuir una "stabile organizzazione" allora sarà concesso tassare i redditi d'impresa prodotti da un soggetto non residente.

In questi termini, la stabile organizzazione diviene in concreto singolare criterio di collegamento o meglio "di attrazione al territorio di uno Stato dei redditi in esso prodotti attraverso una struttura fiscalmente rilevante e stabile nel tempo"<sup>10</sup>,

essenziale criterio discrezionale per la tassazione dei redditi dei soggetti non residenti.

In ultimo, ai fini della nostra trattazione è opportuno puntualizzare che l'accezione in esame è caratterizzata dai seguenti requisiti essenziali ai fini di una sua prima configurazione<sup>11</sup>:

esistenza di una sede fissa di affari;

l'impresa residente deve esercitare in tutto o in parte la sua attività per mezzo della suddetta sede d'affari;

esistenza di una sede d'affari nel territorio dello Stato.

Sostanzialmente, per quanto espressamente rilevato ne consegue che la *ratio* di una compiuta e, ad oggi, più che mai essenziale definizione della nozione *de qua* risiede *in primis* nell'esigenza di una giusta localizzazione dei redditi prodotti dalle imprese non residenti ed, ancora, nella risoluzione dei problemi connessi alla doppia imposizione<sup>12</sup>.

## 2. La "stabile organizzazione" ante riforma fiscale: principali riferimenti e generici rinvii alla nozione in esame.

L'importanza di fissare in termini espliciti un compiuta nozione di stabile organizzazione, come l'indubbia valenza della scelta del nostro legislatore tributario di garantire, così, certezze agli operatori emerge, senz'altro, da un rapido raffronto della complessa e spesso intricata situazione presente prima dell'intervento legislativo di riforma fiscale.

Ad una prima considerazione è possibile rilevare come, di fatto, la *ratio* alla base di una puntuale definizione legale di stabile organizzazione sia presente già all'interno delle diverse esperienze giuridiche che hanno visto spesso "facili" soluzioni<sup>13</sup>. Queste ultime sebbene, al momento, apprezzabili si sono, spesso, tradotte in differenti trattamenti nei criteri di individuazione utili ai fini della tassazione del fatto economico.

Più specificamente, la semplice esistenza, fino ad oggi, nel nostro ordinamento fiscale, di un istituto giuridico che veniva solo menzionato e mai espressamente definito ha, in concreto, comportato non pochi problemi interpretativi<sup>14</sup>.

In questa prospettiva, il concetto di stabile organizzazione

6 Così testualmente cfr. FEDELE, *Appunti delle lezioni di diritto tributario, Parte I*, Torino, 2003, cit. 204.

7 In tal senso, per un approfondito esame di tali tematiche si rinvia a TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 88 e ss.; FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 387, ove espressamente: "...mentre i soggetti residenti nel territorio dello Stato sono tassati per tutti i redditi posseduti, quale che sia il luogo di produzione" secondo quello che è il principio della tassazione del reddito mondiale, "nei confronti dei non residenti l'imposta è applicabile limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato".

8 Per questi riferimenti ed ancora per una specifica trattazione di quelle che sono le diversità dei modelli impositivi per i soggetti residenti e non, cfr. FANTOZZI, *op. cit.*, pag. 387 e ss., ove testualmente: "l'art. 20 prevede criteri di collegamento eterogenei per identificare quali redditi possano essere considerati prodotti nel territorio dello Stato".

9 In realtà, in riferimento alla stabile organizzazione molteplici sono le questioni prospettate dalla dottrina: riconoscimento della soggettività; individuazione degli elementi identificativi della nozione in esame; rimborso a soggetti non residenti con stabile organizzazione; localizzazione dell'attività produttiva. Per questi specifici rilievi, cfr. TINELLI, *op. cit.*, pag. 130, nota 17; FANTOZZI, *op. cit.*, pagg. 388-389; Cass., Sez. trib., Sent. 8 marzo 2004, in *Corr. Trib.*, 2004, cit. 1976, con commento di LODI.

10 Così testualmente cfr. FANTOZZI, *op. cit.*, pagg. 389 e 390; per ulteriori chiarimenti sull'argomento, cfr. ancora TINELLI, *op. cit.*, pag. 130.

11 Per una corretta individuazione delle ipotesi positive sembra, comunque, necessario se non essenziale il riferimento ai requisiti in esame: il comma 2 dell'art. 162 andrebbe pertanto letto ed interpretato unitamente al comma 1 dello stesso articolo. Quest'ultimo, in effetti, è volto a definire gli aspetti essenziali, gli "indici prodromici" utili a configurare la "stabile organizzazione". Per un primo commento dell'articolo di cui si tratta cfr. VILLANI, commento del testo riportato on line [www.ipsoa.it/praticafiscale](http://www.ipsoa.it/praticafiscale).

12 Sul punto, cfr. per tutti, SCIFONI, COMMITTERI, *op. cit.*, pag. 687. Per quanto concerne l'analisi delle questioni afferenti il problema della doppia imposizione cfr. FEDELE, *op. cit.*, pagg. 205 e 206; ed, in particolare, TINELLI, *op. cit.*, pagg. 89-90, ove espressamente: "un sistema combinato di imposizione su base mondiale e su base territoriale finisce per creare problemi di sovrapposizione di sistemi impositivi in relazione alla stessa espressione di ricchezza". D'altra parte, osserva ancora l'A., la "convergenza di più sistemi impositivi sulla fonte produttiva urta contro regole economiche, ma non trova nell'ordinamento tributario una regola che ne disponga il divieto". Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni rappresentano, in effetti, il rimedio più opportuno per la giusta ripartizione di una potestà impositiva.

13 Sul punto cfr. COMMITTERI, SCIFONI, *op. cit.*, pag. 688.

14 Dai numerosi contributi dottrinali, emerge con estrema chiarezza il disagio conseguente dalla mancanza, fino ad oggi, di una compiuta definizione di "stabile organizzazione". A tal riguardo, cfr. FEDELE, *op. cit.*, pag. 204; FANTOZZI, *op. cit.*, pag. 389; MANCA, *La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico*, in *Il Fisco*, 2003, pag. 7532 e ss.; BERGESIO, *Stabile organizzazione e subsidiary*, in *Il Fisco*, 2003, pag. 1467 e ss.; LA COMMARA, MORA, *Un punto di situazione sulla configurabilità della stabile organizzazione nel cyberspace*, in *Il Fisco*, 2002, pag. 1276 e ss..



fornito dal Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni è stato il principale punto di riferimento per una prima e comunque necessaria definizione di stabile organizzazione<sup>15</sup>.

Prima della riforma fiscale, ed in particolare della previsione normativa di cui all'art. 162 del nuovo Tuir, dottrina, giurisprudenza e prassi amministrativa concorrevano a definire, in qualche modo, con diversi orientamenti interpretativi, i primi tratti distintivi ed identificativi della nozione *de qua*<sup>16</sup>.

In tale contesto, occorre peraltro precisare che in mancanza di una chiara formulazione normativa di "stabile organizzazione" non è stata possibile, come spesso accade, una trasposizione del concetto contemplato dal codice civile.

La disciplina civilistica, a tal riguardo, dispone istituti ed adotta una terminologia ben differente.

Disciplinando le "società costituite all'estero", l'art. 2508, comma 1, del codice civile, a seguito della riforma del diritto societario, statuisce espressamente: "le società costituite all'estero, le quali stabiliscono nel territorio dello stato una o più sedi secondarie con rappresentanza stabile, sono soggette, per ciascuna sede, alle disposizioni della legge italiana sulla pubblicità degli atti sociali...".

Dalla semplice lettura dell'articolo appena menzionato è possibile rilevare una differente elaborazione non solo terminologica, ma anche sostanziale: "sede secondaria con rappresentanza"<sup>17</sup> nel diritto civile; per il legislatore tributario, invece, "stabile organizzazione".

Sul piano della *ratio* delle varie accezioni utilizzate, questa soluzione implica senz'altro diversi obiettivi perseguiti dai due ordinamenti, secondo una non comune *intentio legis*.

Come noto, in mancanza di una esplicita ed autonoma definizione di stabile organizzazione unici e possibili riferimenti sono stati la *permanent establishment* dell'art. 5 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni ed, ancora, la definizione contenuta nei Trattati bilaterali<sup>18</sup>.

Differenti comparti impositivi hanno, di fatto, giustificato, continuando ad imporre, particolari e diversi elementi identificativi della nozione *de qua*<sup>19</sup>.

Quanto all'IVA, infatti, non sembra possibile adottare *sic et simpliciter* il concetto di "stabile organizzazione" proposto ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP<sup>20</sup>.

La giurisprudenza comunitaria<sup>21</sup>, tra l'altro, per quanto concerne l'IVA non utilizza la definizione in esame, ma quella più specifica di "centro di attività stabile".

Ai fini della nostra analisi, occorre ancora chiarire che prima della compiuta definizione del concetto in esame generali e semplici rinvii erano presenti negli artt. 20, comma 1, lett. e); 112, comma 2 e 113, comma 1, del "vecchio" Tuir.

Nella ricerca degli aspetti più critici, assume ancora notevole rilevanza la pronuncia della Corte di Cassazione sul caso *Philip Morris*<sup>22</sup>.

Nello specifico, la Suprema Corte rende noti alcuni importanti principi di diritto.

La suddetta sentenza della Corte di Cassazione in tema di territorialità dell'imposizione concorre, così, a definire quanto segue:

- in tema di imposte sui redditi, una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria;
- in tema di imposte sui redditi, ai fini della configurazione in Italia di una stabile organizzazione di società estera va escluso che la semplice struttura organizzativa debba essere di per sé produttiva di reddito, dotata di autonomia gestionale o contabile;
- l'accertamento dei requisiti della stabile organizzazione deve essere effettuato non solo formalmente, ma anche sul piano sostanziale.

In definitiva, i vari tentativi volti ad enucleare, in termini compiuti, una "prima" definizione di stabile organizzazione sono quelli che maggiormente attestano, in concreto, le molteplici problematicità fino ad oggi conseguenti alla mancanza di una sua codificazione nel nostro ordinamento.

### 3. Analisi delle fattispecie "positive" e "negative" nelle scelte del legislatore tributario nazionale.

L'art. 162, comma 1, del Tuir fornisce una chiara definizione di stabile organizzazione: "fermo restando quanto previsto dall'art. 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale

15 Così, cfr., per tutti, FANTOZZI, *op. cit.*, pag. 389.

16 In particolare, cfr. LA COMMARA, MORA, *op. cit.* pag. 1276; TINELLI, *op. cit.*, pag. 130; COMMITTERI, SCIFONI, *op. cit.*, pag. 687 e ss..

17 Sul punto, si rinvia a FANTOZZI, *op. cit.*, pag. 389 ove viene precisato che, in effetti, la "stabile organizzazione" non va erroneamente confusa con la sede secondaria, che invece "comporta una formale costituzione del soggetto secondo le regole del diritto civile". Lo stesso A. sostiene con fermezza che, in concreto, il concetto di stabile organizzazione concorre a configurare un semplice fattispecie che, di fatto, permette un collegamento del reddito con il territorio. In questi termini, alla stessa non viene riconosciuta, pertanto, autonoma soggettività tributaria. Sulla differenza di "definizione" elaborata negli ordinamenti civile e tributario cfr., ancora, TOGNOLO, *op. cit.*, pag. 63.

18 In argomento, cfr. per tutti COMMITTERI, SCIFONI, *op. cit.*, pag. 688; ed ancora FANTOZZI, *op. cit.*, pag. 389 ove viene espressamente chiarito: "...in sede di accordi internazionali... tale nozione ha avuto notevole elaborazione".

19 In particolare, occorre precisare che, in effetti, per le imposte dirette e per l'IVA la nozione di stabile organizzazione, non sembra essere necessariamente identica. In modo specifico, cfr. a tal riguardo COMMITTERI, SCIFONI, *op. cit.*, pag. 687 e ss.; MAYR, *op. cit.*, pag. 1291 nota 4; IAVAGNILIO, *op. cit.*, pag. 2705 nota 4. Sul punto, cfr. ancora S. GALLO, *op. cit.*, pag. 23 ove testualmente: "...per quanto riguarda in particolare l'utilizzo del concetto nei riflessi dell'IVA... le indicazioni del citato articolo 162 sostanzialmente sono sufficienti per svolgere funzioni analoghe nel sistema dell'IVA, sembra lecito ritenere valida per entrambi i settori impositivi un'unica definizione sia a livello nazionale che comunitario...".

20 Questo è quanto è dato rilevare dallo stesso art. 162, comma 1, del nuovo Tuir ove non è espressamente prevista l'applicabilità della nozione *de qua* ai fini IVA.

21 Corte Giust., sent. 17 luglio 1997, C- 190/95. Sul punto, cfr. PIAZZA, *op. cit.*. In particolare, cfr. Ancora art. 9 della VI direttiva Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE.

22 Cfr. Cass. Sez. trib., sent. 25 maggio 2002, n. 7682. Si veda, a tal riguardo, BERGESIO, *op. cit.*, pag. 1469; CARRIOLO, *Il trattamento delle royalties nell'ordinamento tributario comunitario*, in IL Fisco, 2004, pag. 1245 e ss.; MAYR, GRIECO, *La stabile organizzazione secondo la Suprema Corte*, in Corr. Trib., 2002, cit. 1864 e ss.. In argomento cfr. ancora Cass., Sez. trib., sent. 7 marzo 2002, n. 3368; Cass., Sez. trib., sent. 25 luglio 2002, n. 10925.



*l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*".

In questi termini, ne consegue che per la stessa configurabilità del nuovo istituto in esame occorre che il soggetto non residente abbia in Italia una sede d'affari stabile per mezzo della quale eserciti in tutto o in parte la sua attività<sup>23</sup>.

Si tratta, in particolare, di una definizione generale di stabile organizzazione che, di fatto, segue sostanzialmente la stessa nozione già delineata dall'art. 5 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni.

Invero, appare opportuno sottolineare come anche la stessa Amministrazione Finanziaria aveva, da tempo, accolto esplicitamente con una circolare<sup>24</sup> la nozione di *permanent establishment* di cui all'art. 5 del succitato Modello, in quanto unico riferimento in materia, in mancanza di un'autonoma definizione del concetto in esame. La soluzione adottata dal legislatore delegato sembra essere, quindi, la stessa proposta dal Modello di Convenzione OCSE: definizione del concetto di stabile organizzazione; analisi delle ipotesi tipiche più frequenti e comuni, liste positiva e negativa; distinzione di stabile organizzazione materiale e personale.

Nell'analisi di quella che è la puntuale definizione di stabile organizzazione, risulta particolarmente interessante individuare, in modo chiaro, le ipotesi che concorrono, di fatto, a determinare le fattispecie positive e negative. Il legislatore tributario non prevede, in tal senso, una trattazione delle stesse volta a regolare in modo distinto ed, al tempo, successivo prima le une e poi le altre: l'elenco delle ipotesi che per definizione normativa identificano una stabile organizzazione e di quelle che, al contrario, la escludono richiama, nelle grandi linee, quella del Modello OCSE.

Secondo la suddetta impostazione sistematica e dalla stessa analisi testuale dell'art. 162 del Tuir emerge, con chiarezza, come le ipotesi di cui si tratta sono, in concreto, fortemente caratterizzate da differenti tratti distintivi.

In particolare, chiameremo "ipotesi positive" quelle che per disposizione di legge configurano, *prima facie*, una stabile organizzazione: vere e proprie presunzioni assolute afferenti lo stesso concetto in esame<sup>25</sup>.

Le fattispecie per le quali è possibile ravvisare, almeno ad una prima analisi, una "stabile organizzazione" sono quelle, puntualmente, indicate nei commi 2, 3 e 6 dell'art. 162 del Tuir, concernendo rispettivamente le circostanze disciplinate per espressa disposizione normativa; la particolare ipotesi prevista per il cantiere; la stabile organizzazione personale con la figura dell'agente dipendente.

In questi termini, alla stessa logica sistematica rispondono l'elencazione delle "ipotesi negative", fattispecie per le quali non è possibile un diretto riferimento alla nozio-

ne in esame.

Non sono, in tal senso, stabili organizzazioni le attività previste dai commi 4, 5, 7, 8 e 9 dell'art. 162 del Tuir. Nello specifico, il quarto comma del suddetto articolo stabilisce, così, le ipotesi per le quali non è comunque possibile un espresso riferimento alla nozione *de qua*, nonostante le stesse sembrino presentare i tratti caratteristici ed i requisiti propri della accezione di cui si tratta.

Discorso a parte merita, invece, il quinto comma dell'articolo in esame, individuando una particolare e rilevante novità: "oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi". I commi 7 ed 8 dell'art. 162 del Tuir prendono in esame, ancora tra le ipotesi negative, la stabile organizzazione personale nella figura dell'agente indipendente; raccomandario o mediatore marittimo.

In ultimo, il nono comma identifica una particolare e specifica circostanza che non configura, certamente, una stabile organizzazione: l'esistenza di rapporti di controllo ovvero la presenza nel territorio dello Stato di un'impresa controllata dal soggetto non residente.

In definitiva, l'analisi delle fattispecie trattate mette in evidenza il chiaro intento del legislatore nella introduzione nel nostro ordinamento del concetto di stabile organizzazione: la scelta di una nozione che sebbene richiami sostanzialmente ed, alle volte, anche testualmente l'art. 5 del Modello OCSE sia, comunque, autonomamente caratterizzata da singolari rilievi identificativi.

### **3. Parallelismi tra Modello OCSE e nuovo TUIR. Brevi note conclusive.**

Il nuovo art. 162, introdotto con il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, di riforma del Tuir, chiarisce in termini specifici i dubbi e le incertezze, in materia di stabile organizzazione precedenti alla stessa disposizione in esame.

In realtà, l'articolo di cui si tratta è degno di giusta attenzione in quanto opportuna soluzione per garantire nel nostro ordinamento maggiori certezze ai fini della tassazione dei soggetti non residenti.

La scelta del legislatore nazionale di prevedere, in questi termini, una specifica ed autonoma definizione del concetto di stabile organizzazione sembra alquanto significativa. Notevole importanza assumono negli ultimi anni le implicazioni giuridiche per poter definire compiutamente i giusti criteri di tassazione nell'ambito dell'imposizione transnazionale<sup>26</sup>.

Come già rilevato nella precedente analisi, la stabile organizzazione riveste notevole interesse ai fini di quella che è latassazione delle imprese estere: ai sensi dello stesso art. 7, par. 1 del Modello OCSE di convenzione

<sup>23</sup> In tal senso, cfr. MANCA, *op. cit.*, pag. 7533 ed ancora SANTACROCE, *op. cit.*

<sup>24</sup> Cfr. Circ. del 30 aprile 1977, n. 7/1496.

<sup>25</sup> A tal riguardo, cfr. SANTACROCE, *op. cit.*; COMMITTERI, SCIFONI, *op. cit.*, pag. 689 ove espressamente: "...si tratta di un elenco, non esaustivo, di contesti rilevatori dell'esistenza di una stabile organizzazione"

<sup>26</sup> A tal proposito si rinvia a quanto esposto, in estrema sintesi, nei paragrafi precedenti del presente lavoro.



“gli utili di un’impresa sono imponibili in uno Stato estero soltanto se direttamente attribuibili alla stabile organizzazione”. In tal senso, gli stessi sono pertanto da rapportare alla stabile organizzazione solo nella misura di un diretto collegamento con tale “entità giuridica”. Come noto, in mancanza di un Trattato bilaterale per evitare le doppie imposizioni unica fonte normativa di riferimento è stata l’art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, articolo recepito sostanzialmente, in modo integrale, se non per alcune eccezioni<sup>27</sup>.

Quella del Modello in esame è, quindi, la nozione assunta in ambito internazionale.

L’analisi comparata delle due norme, l’art. 5 del succitato Modello OCSE e l’art. 162 del nuovo Tuir consente di individuare gli aspetti che singolarmente caratterizzano, così, il nuovo istituto della “stabile organizzazione”<sup>28</sup>.

A differenza della disposizione normativa di cui all’art. 5, il secondo comma dell’art. 162, amplia in modo alquanto significativo, la stessa lettera f) del modello internazionale di riferimento: “...anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale ed alla legislazione nazionale relativa all’esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al sottosuolo ed alle risorse naturali”.

Più specificamente, la norma in esame apporta maggiori chiarimenti per i luoghi di estrazione di risorse naturali. L’eccezione rispetto all’art. 5 del Modello OCSE comporta una rilevante specificazione: la “stabile organizzazione” viene, in questo modo, estesa anche a sedi situate al di fuori delle acque nazionali<sup>29</sup>.

Un’ulteriore novità, rispetto al modello di riferimento, riguarda le modifiche concernenti il terzo comma dello stesso art. 162.

La scelta operata dal legislatore delegato sembra differenziarsi, principalmente, per quelli che sono i tempi relativi alla stabile organizzazione per i cantieri: limitato termine temporale disposto dalla previsione normativa interna.

La norma in esame statuisce espressamente: “un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero, l’esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato “stabile organizzazione” soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi”.

In questi termini, due sono i punti sostanzialmente discriminanti rispetto alla statuizione di cui all’art. 5 del Modello OCSE: esercizio di attività di supervisione; durata superiore a tre mesi.

Ancora del tutto innovativa è l’introduzione, tra quelle che sono le ipotesi negative, del quinto comma dell’art. 162 del nuovo Tuir: “oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”.

In questi termini, la norma in esame contiene importanti rilievi per quelle che saranno le regole per il commercio elettronico<sup>30</sup>.

La concreta operatività di tale disposizione normativa concorre ad una maggiore chiarezza garantita da quello che è lo stesso intento del legislatore: non considerare di per sé stabile organizzazione la semplice presenza nel nostro Paese di elaboratori elettronici ed impianti ausiliari che consentano la stessa raccolta e trasmissione di informazioni finalizzate alla vendita di beni e servizi.

L’art. 162, comma 8, del nuovo Tuir introduce una disposizione altrettanto rilevante: “...non costituisce stabile organizzazione dell’impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo ... o di un mediatore marittimo...”.

La disposizione in commento, in realtà, sembra confermare l’impostazione seguita dal legislatore delegato intendendo dare giusti spazi ad un settore quale quello marittimo che vede, al momento, particolare attenzione con la stessa introduzione della Tonnage tax<sup>31</sup>.

La lettura comparata delle due norme a confronto come la giusta considerazione della disciplina della stabile organizzazione già presente in ambito internazionale rivela chiaramente la particolare intento legis seguita: privilegiare l’armonizzazione fiscale tra i diversi ordinamenti tributari, quello interno, comunitario ed internazionale, una soluzione, senz’altro, in linea con quanto stabilito nella legge delega per la riforma del sistema fiscale nazionale<sup>32</sup>. (L. 7 aprile 2003, n. 80).

Lecce, 14 luglio 2004

AVV. MAURIZIO VILLANI

<sup>27</sup> Per questi riferimenti, cfr. TOGNOLO, *op. cit.*, pag. 76 ed ancora PIAZZA, *op. cit.*; FANTOZZI, *op. cit.*, pag. 389.

<sup>28</sup> Sul punto, cfr. COMMITTERI, SCIFONI, *op. cit.*, pag. 688; TOGNOLO, *op. cit.*, pag. 76; PIAZZA, *op. cit.*

<sup>29</sup> Per ulteriori approfondimenti, in argomento, cfr. COMMITTERI, SCIFONI, *op. cit.*, pag. 689.

<sup>30</sup> Sulla particolare problematica della stabile organizzazione e quelli che sono i profili connessi al commercio elettronico cfr. LA COMMARA, MORA, *op. cit.*, pag. 1276 e ss.; GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell’imposizione*, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 882. Secondo l’A. “la nozione di stabile organizzazione individuata dall’art. 5 del Modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni è strutturalmente inidonea a risolvere i problemi dello Stato della fonte in relazione al reddito transnazionale derivante dal commercio elettronico”.

<sup>31</sup> In tal senso, cfr. Nuovo Capo VI *Determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime*, Titolo II del Tuir; artt. 155-161.

<sup>32</sup> Sul punto, cfr. quanto rileva, a proposito dell’art. 162 del nuovo Tuir, S.GALLO, *op. cit.*, pag. 23 ove testualmente: “questa recentissima norma... è significativa linea guida del nuovo Tuir, consistente nella volontà di ottenere la massima omogeneizzazione” tra i diversi diritti “...diritto tributario interno, quello comunitario e quello internazio