

Attualità

## Il commercio elettronico e la stabile organizzazione

2 Dicembre 2005

La definizione generale, contenuta nell'articolo 162 del Tuir, è conforme a quella del modello Ocse

Thumbnail  
Image not found or type unknown

L'uso ormai generalizzato della rete Internet ha determinato rilevanti modifiche nella pratica delle relazioni commerciali. Anche il mondo della fiscalità risulta particolarmente interessato da tali mutamenti, che hanno fatto sorgere la necessità di rivisitare e rielaborare concetti cardine dell'ordinamento tributario: la "dematerializzazione" di un mercato ormai interamente telematico e senza confini esige un adeguamento dei principi in materia fiscale, tra cui il concetto di "stabile organizzazione".

E'utile rammentare che il predetto concetto è stato utilizzato, in primo luogo e soprattutto, dai trattati internazionali contro le doppie imposizioni al fine di fissare con certezza la potestà impositiva sull'attività d'impresa svolta in un determinato territorio da parte di soggetti non residenti: infatti, la stabile organizzazione è presupposto primario per tassare redditi d'impresa conseguiti da soggetti esteri nel territorio dello Stato.

Inoltre, l'articolo 7 del modello di Convenzione Ocse stabilisce che gli utili di un'impresa domiciliata in un determinato Stato siano imponibili esclusivamente in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la propria attività in un altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata; in tal caso, gli utili dell'impresa diverrebbero imponibili in quest'ultimo Stato, ma solo nella misura in cui essi sono attribuiti alla stabile organizzazione.

L'articolo 23, lettera e), del Tuir prevede, poi, che, per i non residenti, i redditi d'impresa si considerano prodotti in Italia se derivano da attività svolte nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

Nonostante tale disposizione, mancava, però, nel nostro ordinamento una definizione espressa di "stabile organizzazione": questa lacuna aveva creato numerosi problemi interpretativi e applicativi, soprattutto in quei casi in cui non risultavano sufficienti i criteri dettati dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Molto opportunamente, dunque, l'articolo 4, comma 1, lettera a), della legge 344/2003 ha previsto l'inserimento di una puntuale definizione; dal 1° gennaio 2004 è in vigore l'articolo 162 del Tuir, rubricato, appunto, "Stabile organizzazione", il quale trova applicazione: dal punto di vista soggettivo, sia nei confronti delle imprese residenti in Paesi con i quali non esistono Convenzioni contro le doppie imposizioni sia in quelli in cui, pur vigendo tali convenzioni, la norma interna risulti più favorevole al contribuente dal punto di vista oggettivo, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, restando esclusa l'applicabilità ai fini dell'Iva.

Infatti, in materia di imposta sul valore aggiunto, soccorre la scarna nozione contenuta nella direttiva 77/388/CE (sesta direttiva), che fa riferimento al "centro di attività stabile".

La definizione generale, contenuta nel comma 1 dell'articolo 162, è conforme a quella dell'articolo 5 del modello di Trattato dell'Ocse, il quale designa come stabile organizzazione "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", intesa come luogo, struttura fisica o installazione a disposizione per l'esercizio dell'attività di impresa.

Il legame "fisico" con il luogo non deve essere sporadico, ma deve possedere carattere di continuità se non addirittura di permanenza e l'utilizzo della sede fissa deve configurarsi come strumentale all'esercizio dell'impresa medesima.

La norma prosegue con una elencazione di talune fattispecie che, qualora sussistano i requisiti di permanenza "spazio-temporale", configurano stabili organizzazioni (sedi di direzione, succursali, uffici, officine, laboratori, miniere, giacimenti ed altri luoghi di estrazione di risorse naturali).

A tal proposito, bisogna, però, precisare che l'espressione adottata per la elencazione di queste fattispecie che integrano gli estremi di una stabile organizzazione, ha aperto un dibattito in dottrina. Infatti, vi è chi sostiene che il testo letterale del comma 2 ("l'espressione stabile organizzazione comprende in particolare...") faccia intendere che l'elencazione sia puramente esemplificativa.

Secondo altri, le fattispecie elencate costituiscono in ogni caso stabili organizzazioni, a prescindere dalla sussistenza delle condizioni essenziali sopra descritte. Rispetto al paragrafo 2 del citato articolo 5, la norma interna contiene una precisazione ulteriore: il legislatore italiano qualifica come stabili organizzazioni anche quei luoghi di estrazione di risorse naturali situati in zone "al di fuori delle acque territoriali in cui lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali".

Da questo deriva che una sede di società non residente costituisce una stabile organizzazione in Italia anche se ubicata al di fuori delle acque territoriali, purché sia situata in zone in cui, in

conformità al diritto internazionale consuetudinario e alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione e allo sfruttamento di risorse naturali, l'Italia possa ivi esercitare diritti relativi al fondo del mare, al sottosuolo e alle risorse naturali.

Al comma 3 viene individuata un'altra tipologia di stabile organizzazione: i cantieri di costruzione e montaggio, i quali, insieme all'esercizio di attività di supervisione connesse, sono considerati stabile organizzazione nella misura in cui il progetto o il cantiere abbiano una durata superiore a tre mesi.

Tale previsione risulta difforme rispetto a quanto stabilito dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni, le quali fissano, di regola, un durata minima maggiore; inoltre, l'attività di supervisione non è menzionata espressamente, ma indicata soltanto nel Commentario al modello Ocse, che include tale attività tra quelle rilevanti ai fini del computo del requisito minimo predetto, che è pari a 12 mesi.

Al comma 4, il legislatore delinea le cosiddette "fattispecie negative", esplicitando in quali casi non si è in presenza di stabile organizzazione, pur sussistendo una "sede fissa d'affari".

Le suddette fattispecie negative sono rappresentate da tutte i soggetti che esercitano attività sostanzialmente "preparatorie o ausiliarie" rispetto all'attività principale dell'impresa, sebbene svolte presso la sede fissa d'affari. Il comma 6 dell'articolo 162 definisce la "stabile organizzazione personale", la quale sussiste laddove un soggetto residente o non residente concluda abitualmente, in nome dell'impresa, contratti diversi da quelli di acquisto di beni, a prescindere dalla sussistenza dei presupposti di cui ai commi precedenti.

Quindi l'agente: può essere residente o non residente può essere una persona fisica deve avere potere di rappresentanza, esercitato abitualmente: pertanto, l'intermediario che non opera con continuità in nome del mandante, non è considerato stabile organizzazione dello stesso. I contratti devono essere conclusi in Italia e devono avere un oggetto diverso dall'acquisto di beni.

Per quanto concerne l'agente indipendente (economicamente e giuridicamente dall'impresa mandante), esso può considerarsi stabile organizzazione nella misura in cui agisca in nome del mandante al di fuori dell'ordinario corso dei propri affari.

L'indipendenza dell'intermediario deve essere valutata in rapporto al carattere più o meno vincolante e dettagliato delle istruzioni fornite dal mandante e all'ampiezza delle obbligazioni assunte nei confronti di quest'ultimo. In chiusura, il comma 9 precisa che l'esistenza di rapporti di controllo tra un soggetto residente e un soggetto non residente non è condizione sufficiente per configurare l'esistenza di una stabile organizzazione del non residente nel territorio dello Stato: tale previsione si giustifica in quanto la società controllata è un'entità giuridica distinta dalla casa

madre.

Tuttavia, la società "figlia" potrebbe configurarsi come stabile organizzazione qualora operi come agente dipendente ovvero sussistano gli altri requisiti previsti dalla norma affinché si configuri una stabile organizzazione "materiale".

Per quanto riguarda il problema di definire la "stabile organizzazione" in rapporto al fenomeno del commercio elettronico "diretto", operazione commerciale (cessione e consegna del prodotto) svolta con modalità interamente telematica: il prodotto scambiato non si materializza mai in un qualcosa di tangibile e, pertanto, la compravendita si configura sempre e solo come prestazione di servizi e giammai come una cessione di beni, in quanto nessun bene viene materialmente consegnato al cliente.

L'articolo 162, comma 5, del Tuir ribadisce, da un lato, la possibilità che una sede fissa di affari non costituisca necessariamente stabile organizzazione; dall'altro, vengono inseriti ulteriori vincoli e il legislatore precisa che "non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentono la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi", proponendo una ulteriore "fattispecie negativa". L'ordinamento italiano si concentra, quindi, sulla natura meramente ausiliaria delle attività svolte mediante un semplice "elaboratore elettronico", che si limita a consentire "la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi", le quali vengono considerate meramente strumentali in rapporto all'attività vera e propria di scambio dei beni/servizi.

In merito alla nozione di "elaboratore elettronico", qualche autore ha sostenuto che il legislatore italiano abbia utilizzato la traduzione letterale del termine anglosassone "server". Nella sostanza, il comma 5 propone una trattazione parziale e tangenziale del commercio elettronico ed è ben lungi dall'offrire soluzioni esaustive in rapporto a un fenomeno così ampio e diffuso.

Fortunatamente, l'Ocse ha fissato in materia alcuni punti fermi e, in particolare, ha rilevato che: un sito web non può di per sé costituire una stabile organizzazione, in quanto, per sua natura, svolge una funzione prevalentemente pubblicitaria e, non essendo una entità tangibile, non può essere assolutamente considerata stabile organizzazione.

Difatti, il sito web non possiede il requisito della fissità, richiesto dall'articolo 5, paragrafo 1, della convenzione modello Ocse: esso risulta caratterizzato da un contenuto che può essere modificato senza alcuna difficoltà e in qualunque momento e realizza una semplice fornitura di informazioni: tale attività ha carattere meramente ausiliario rispetto all'esercizio dell'attività d'impresa e, come tale, non è sufficiente a configurare una stabile organizzazione la collocazione fisica del server

relativo al sito web, normalmente, non è sufficiente a far presumere l'esistenza di una "stabile organizzazione" di un soggetto che conclude operazioni commerciali tramite [agenzia.entrato.gov.it](http://agenzia.entrato.gov.it) un Internet Service Provider, cioè il fornitore del servizio di collegamento a Internet attraverso un server di proprietà (ad esempio, "Virgilio", "Libero", "Tiscali"), può configurare stabile organizzazione solo nella misura in cui possa essere qualificato come "agente dipendente" dell'impresa, nel senso sopra descritto.

Occorre, però, precisare che, di regola, un Provider non agisce in nome dell'impresa ospitata e non è autorizzato a concludere contratti per essa: quindi, l'ipotesi che possa assumere la veste di agente dipendente risulta essere estremamente improbabile.

Un server può, invece, essere considerato una stabile organizzazione se l'attività svolta tramite lo stesso è significativa ed essenziale per l'impresa.

Risulta a questo punto chiara la diversità di approccio dell'Ocse rispetto all'ordinamento italiano: mentre quest'ultimo si è limitato a negare l'esistenza di una stabile organizzazione tout court qualora vi sia la detenzione "a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici", l'Ocse ritiene invece sussistenti i presupposti perché sia configurabile una stabile organizzazione qualora un'impresa detenga e gestisca direttamente un proprio server, tramite il quale venga svolta l'attività di vendita di un prodotto/servizio.

Si tratterebbe, infatti, di un elaboratore collocato fisicamente in un determinato luogo, preposto allo svolgimento di funzioni strettamente correlate all'indirizzo strategico della società: rappresenta, quindi, un bene che è parte essenziale per l'esercizio dell'attività d'impresa e non configura puramente un mezzo di comunicazione o comunque non svolge un'attività meramente preparatoria e ausiliaria come tipicamente avviene con un sito web.

A diversa conclusione deve giungersi qualora il server fosse utilizzato per lo svolgimento di attività ausiliarie e preparatorie, quali, ad esempio, raccolta dati, servizio informazioni o di pubblicità.

Pur tuttavia, si potrebbe interpretare il comma 5 dell'articolo 162 facendo tesoro dell'orientamento espresso dall'Ocse e concludere che un server non può mai acquisire la qualifica di stabile organizzazione, a meno che non sia chiamato a svolgere un'attività di scambio vera e propria. In merito al cd "web site hosting arrangement", cioè l'accordo per l'ospitalità di un sito web (con il quale un soggetto mette a disposizione di un altro uno spazio di disco fisso per la creazione di un sito), si è ritenuto che esso non possa configurare una stabile organizzazione: in tal caso, infatti, il contratto ha ad oggetto un bene immateriale, si tratta infatti di una prestazione di servizi e non di una locazione di spazi, visto che lo spazio web non è un'entità tangibile.

di

**Daniela Buonocore**

**Annalisa Paola Campagna**

