

Analisi e commenti

La stabile organizzazione nel sistema Iva

15 Giugno 2005

Distinzione e confronto tra normativa nazionale, Modello Ocse e diritto comunitario. Il ruolo della giurisprudenza Ue

Thumbnail
Image not found or type unknown

Anche se nelle lingue degli altri Stati Ue le due espressioni tendono a coincidere, non sempre il centro di attività stabile coincide con la stabile organizzazione.

Nel sistema delle imposte sui redditi, la stabile organizzazione rappresenta una struttura che localizza in un territorio il reddito prodotto da un'impresa non residente per cui svolge una funzione di ripartizione del reddito tra due Stati. A tal fine è prevista la definizione di stabile organizzazione nella normativa interna (articolo 162 del Tuir) e in quella convenzionale (articolo 5 del Modello di Convenzione Ocse). Anche nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, il concetto di stabile organizzazione costituisce il criterio di collegamento territoriale per le prestazioni di servizi che consente di evitare fenomeni di doppia imposizione sui servizi prestati da non residenti.

Per quanto riguarda il diritto comunitario, l'articolo 9, paragrafo 1 della sesta direttiva CEE (che regola l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri della UE in materia di imposta sul valore aggiunto), dispone che il luogo della prestazione di servizi deve essere individuato nel "*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 ...*".

Il centro di attività stabile

Il citato articolo 9 della versione italiana della sesta direttiva utilizza l'espressione "*centro di attività stabile*" e non l'espressione "*stabile organizzazione*" (utilizzata, invece, nel diritto convenzionale e nel diritto interno). Anche se nelle lingue degli altri Stati comunitari le due espressioni tendono a coincidere, è necessario precisare che non sempre il "*centro di attività stabile*" coincide con la "*stabile organizzazione*". Pertanto, tenuto conto che la stabile organizzazione non è definita nella sesta direttiva e neanche (ai fini Iva) nel diritto interno, occorre riferirsi soprattutto ai principi enunciati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia europea. Ritagliamo la definizione del

concetto mettendo in evidenza i predetti principi nonché le differenze con la stabile organizzazione nelle imposte sui redditi. Secondo la confermata giurisprudenza europea, il centro di attività stabile deve presentare tre caratteristiche basilari:

- un grado sufficiente di permanenza in un luogo fisso nello Stato di non residenza;
- la presenza di elementi tecnici e anche umani;
- l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Ne risulta una nozione leggermente diversa rispetto alle definizioni date per l'imposizione diretta.

La giurisprudenza comunitaria

Le predette differenze, desumibili dalla giurisprudenza comunitaria, possono essere riassunte come segue:

- la necessaria presenza del fattore umano

Un primo aspetto importante riguarda la contemporanea presenza di fattori tecnici e umani. Una sede senza una costante presenza umana non è un centro di attività stabile. Tale principio è stato affermato, tra l'altro, nella sentenza (Causa C-168/84) che, relativamente all'installazione a bordo di una nave di macchine automatiche per il gioco d'azzardo, ha negato l'esistenza di una stabile organizzazione in quanto il funzionamento delle stesse macchine non richiede una presenza umana se non per una saltuaria manutenzione. Infatti, in base alla predetta sentenza, si ha un centro di attività stabile *"solo se tale centro di attività implica la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per le prestazioni di servizi e se queste prestazioni non possono essere utilmente riferite alla sede dell'attività economica del prestatore"*.

Invece il Commentario Ocse al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni (nei paragrafi dedicati al commercio elettronico) e l'articolo 162, comma 5 del Tuir prevedono, in determinati casi, la possibilità di esistenza di una stabile organizzazione costituita da macchine automatiche anche in assenza del fattore umano. La ragione della differenza si trova nella natura dell'Iva che, ai fini dell'applicazione dell'imposta, richiede la localizzazione di una prestazione rilevante. La mancanza di un'evasione di imposta (l'impresa era comunque localizzata in un altro Paese membro) e la difficoltà di localizzare la prestazione hanno portato la Corte a negare l'esistenza di un centro di attività stabile.

- la rilevanza Iva delle operazioni

Un secondo aspetto consiste nel fatto che, attraverso la stabile organizzazione, bisogna porre in essere delle operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione dell'Iva. Il principio è che una persona non può essere considerata un soggetto passivo Iva se non effettua operazioni soggette all'imposta. Tale principio non è necessariamente rispettato ai fini delle imposte sui redditi dove la stabile organizzazione deve svolgere un'attività economica idonea a produrre reddito e non

necessariamente l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'Iva.

- la stabile organizzazione personale

Un terzo aspetto di differenza riguarda la possibilità di configurare la "*stabile organizzazione personale*". In base a quanto indicato dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni, stipulate secondo il Modello Ocse, e dall'articolo 162 del Tuir, un soggetto residente può essere qualificato come stabile organizzazione di un soggetto non residente quando al soggetto residente viene conferito il potere di impegnare il soggetto non residente di fronte a terzi. Il predetto principio non è sempre confermato ai fini dell'applicazione dell'imposta comunitaria sul valore aggiunto. Nella Causa C-190/95 è stato affrontato il problema di una società di *leasing* che prendeva contatti con i clienti residenti in un altro Paese della Comunità tramite intermediari indipendenti stabiliti in questo ultimo Stato. I predetti intermediari ricevevano in cambio una provvigione e non partecipavano alla conclusione dei contratti firmati con i clienti finali nella sede della predetta società di *leasing*. La Corte di giustizia ha stabilito che se una società di *leasing* non dispone in uno Stato membro né di personale né di una struttura che presenti un grado sufficiente di stabilità, attraverso cui svolgere in modo autonomo le prestazioni di servizi in questione, essa non dispone di un centro di attività stabile in questo Stato. In tal modo la Corte ha attribuito primaria rilevanza al fatto che i contratti sono stati conclusi nel Paese di residenza della società di *leasing* per cui l'impegno assunto di fronte ai terzi è avvenuto direttamente.

La legislazione nazionale

L'articolo 9 della VI direttiva è stato recepito dalla legislazione interna con il terzo comma dell'articolo 7 del Dpr n. 633 del 26 aprile 1972, per effetto del quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate nello Stato italiano quando sono rese da soggetti ivi domiciliati e quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. Tale rilevanza, ai fini dell'Iva italiana, si ha per le prestazioni effettivamente poste in essere in Italia dalla stabile organizzazione nell'ambito dell'attività qui svolta. La casa madre che effettua delle prestazioni in Italia, direttamente e non per mezzo della stabile organizzazione, effettua delle operazioni non rilevanti ai fini dell'Iva. Infatti, secondo quanto chiarito dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 4 del 9 gennaio 2002, la semplice presenza della stabile organizzazione è condizione necessaria ma non sufficiente ai fini della rilevanza Iva della prestazione. Questo significa che la stabile organizzazione italiana deve essere necessariamente il tramite per l'effettuazione della prestazione voluta dalla casa madre.

Conclusioni

Da quanto detto è possibile affermare che le definizioni di stabile organizzazione, contenute

nell'articolo 162 del Tuir e nell'articolo 5 del Modello di Convenzione Ocse, rappresentano dei punti di riferimento anche ai fini dell'applicazione dell'Iva. Tuttavia i principi dell'articolo 162 del Tuir e dell'articolo 5 del Modello Ocse non possono essere semplicemente trasposti da una disciplina all'altra ma occorre effettuare un raffronto di compatibilità tra gli stessi principi e le condizioni individuate dalla Corte di giustizia europea.

di

Ciriaco Petrillo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/stabile-organizzazione-nel-sistema-iva>