

Studi di diritto tributario

Collana fondata da G. Tabet e F. Tesaurò

Diretta da M. Basilavecchia - M.C. Fregni - A. Ciovannini - S. Sammartino

ALBERTO MARIA GAFFURI

STUDIO SULLA FUNZIONE
E SUL CONCETTO DI
STABILE ORGANIZZAZIONE
NELLE IMPOSTE SUL REDDITO



G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

Introduzione

La stabile organizzazione è tuttora (ad eccezione, forse, di alcuni settori d'attività che sfruttano strumenti digitali) il fulcro della tassazione delle imprese fuori dai confini domestici.

Essa è l'elemento fondamentale che collega il reddito di un'impresa straniera con il suolo di uno Stato, permettendo a quest'ultimo di assoggettare a tassazione quel reddito.

La corretta identificazione di questa struttura è quindi un elemento imprescindibile per l'esatta ripartizione del potere impositivo tra gli ordinamenti nazionali.

La questione di che cosa sia precisamente una stabile organizzazione e quali caratteristiche cruciali essa abbia è delicata, complessa e ancor oggi alacramente dibattuta.

La stabile organizzazione, inoltre, ha acquisito con passare del tempo anche altre funzioni, oltre a quella tradizionale di elemento di connessione territoriale.

Mi sono occupato della stabile organizzazione in un precedente scritto monografico pubblicato nella collana diretta dal compianto Professor Francesco Tesauro, straordinario scienziato del diritto tributario e indiscusso Maestro dei giuristi che si occupano della materia fiscale.

L'interesse – e l'esigenza – di tornare sull'argomento della sede fissa di affari derivano dalla profonda, tumultuosa e spesso dirompente evoluzione dell'istituto in questi ultimi anni.

Pur rivolte a investigare lo stesso tema in via generale, le due opere (la presente e quella anteriore) affrontano quel tema sotto profili e ambiti differenti.

Nella prima monografia si tratteggia in generale la disciplina della stabile organizzazione, esponendo anche le regole sulla determinazione del suo reddito.

Lo scopo del presente lavoro è invece quello di esaminare esclusivamente il concetto e le funzioni della stabile organizzazione.

L'impegno descrittivo e gli sforzi ricostruttivi indispensabili per rendere conto, con maggior precisione e approfondimento, delle nozioni, delle evoluzioni di pensiero e delle prese di posizione del legislatore inerenti a questi temi più circoscritti hanno consigliato, per non dilatare eccessivamente la mole dello studio, di omettere la trattazione riguardante la determinazione del reddito della stabile organizzazione, aspetto disciplinare che mi propongo di affrontare, per completezza di analisi, in un successivo, spero assai prossimo libro.

Ma non è solo la diversità di scopo e di novero e ampiezza delle aree tematiche prese in considerazione a tracciare una netta linea di demarcazione, un solco tra i due saggi monografici.

È soprattutto la disomogeneità del concetto essenziale investigato a porre in un rapporto di reciproca indipendenza i due elaborati.

La stabile organizzazione, invero, è oggi una cosa affatto differente dall'istituto i cui fondamenti strutturali sono stati illustrati nel libro anteriore.

Basti pensare – tanto per proporre solo qualche caso esemplificativo – alla mutata – e in continua evoluzione – nozione di stabile organizzazione personale, in relazione alla quale la capacità di concludere affari nell'interesse dell'imprenditore straniero viene intesa in modo ben differente rispetto al passato.

Ancora, è sensibilmente cambiata la considerazione delle c.d. attività secondarie e preparatorie; nessuna struttura impiegata in quelle attività può dirsi non integrare una sede fissa di affari, se non previa verifica che le operazioni compiute abbiano un effettivo carattere inessenziale.

Per non dire dello sfuggente e ibrido istituto della stabile organizzazione occulta e della rivoluzione portata nei tradizionali assetti concettuali dalla diffusione del commercio elettronico e dall'economia digitale, che hanno suscitato complessi problemi di adattamento della ordinaria nozione di stabile organizzazione, lungi dall'aver trovato una soddisfacente soluzione, che invece è quanto mai urgente, posto che l'incremento delle operazioni imprenditoriali attuate con mezzi computerizzati sottrae una quantità crescente di materia imponibile agli Stati e alle loro comunità.

Di questi argomenti – non affrontati nella monografia anteriore – si darà contezza nelle pagine successive.

Tutto ciò testimonia quanto la stabile organizzazione risenta – più di altri istituti tributari – delle trasformazioni in atto dei modi di fare impresa, i quali richiedono un incessante impegno di aggiornamento degli elementi costitutivi della fattispecie in esame da parte tanto di chi elabora le norme quanto di chi le interpreta.

Di questo cammino faticoso ma fecondo di idee e di dibattiti, fatto di successi ma lastricato fatalmente anche da cadute e da errori, si fornirà un puntuale resoconto.

Il presente scritto non è quindi una nuova edizione di quello precedente, ma costituisce un nuovo, autonomo studio.

Spero che queste brevi note iniziali abbiano suscitato la curiosità del lettore verso la materia trattata nel prosieguo dell'opera, che conserva la sua importanza centrale nelle relazioni tributarie sovranazionali e per la suddivisione della potestà impositiva tra gli Stati.

Capitolo 1

La stabile organizzazione e le sue funzioni nell'attività transnazionale dell'impresa

SOMMARIO: 1. L'attività d'impresa, il suo policentrismo e la stabile organizzazione. – 2. La stabile organizzazione quale criterio di collegamento territoriale per consentire o (talvolta) per impedire la tassazione. – 2.1. La stabile organizzazione all'estero delle imprese residenti: mero criterio di collegamento territoriale. – 2.2. *Segue*. La prevalenza della stabile organizzazione su altri criteri di collegamento territoriale. Limiti alla fruibilità del credito d'imposta per i redditi tassati all'estero. – 2.3. *Segue*. La diversa disciplina recata dalle convenzioni internazionali. L'ingiusta discriminazione tra situazioni in cui esiste e quelle in cui non esiste un trattato. – 2.4. La stabile organizzazione delle imprese residenti nelle operazioni triangolari. – 2.4.1. *Segue*. Se è deducibile l'imposta applicata dallo Stato terzo nel quale la stabile organizzazione esporta beni o servizi. – 2.4.2. *Segue*. La soluzione quando il metodo per eliminare la doppia imposizione internazionale è costituito dall'esenzione. – 3. La stabile organizzazione dei soggetti commerciali non residenti: la sua passata funzione riguardo alla qualificazione del reddito. – 3.1. *Segue*. La stabile organizzazione delle imprese non residenti: la sua presenza non necessaria per l'esercizio di attività oggettivamente commerciali in Italia. – 3.2. *Segue*. Se la stabile organizzazione dei non residenti era criterio di collegamento anche per i redditi prodotti senza il suo intervento. – 4. Le novità introdotte dal d.lgs. n. 147/2015. – 5. La stabile organizzazione degli enti non commerciali privi di residenza in Italia. – 5.1. Le attività che generano redditi d'impresa per gli enti non commerciali non residenti. – 6. Le previsioni recate dal secondo comma degli artt. 151 e 153 del Tuir nella formulazione in vigore fino al 2015. – 6.1. *Segue*. Le novità recate dalla riforma del 2015. – 7. La disciplina riguardante le imprese individuali non residenti. – 8. La stabile organizzazione nel consolidato nazionale. – 9. L'ingiusta diversità di trattamento tra i residenti e i non residenti. Proposte di modifica legislativa.

1. *L'attività d'impresa, il suo policentrismo e la stabile organizzazione*

L'attività d'impresa fondamentalmente consiste nel fornire utilità a terzi con l'uso di un apparato strumentale e dietro il pagamento di un compen-

so che dovrebbe consentire, almeno, di coprire i costi di detto apparato¹.

Il centro propulsivo dell'iniziativa commerciale si identifica nel luogo dove si trovano i fattori di funzionamento dell'impresa e dove sono dislocate le componenti organizzative che, opportunamente coordinate, consentono di realizzare beni o servizi e di collocarli sul mercato; a questa conclusione – apparentemente scontata – conducono, come sarà illustrato, le regole volte a stabilire dove si posiziona geograficamente la fonte del reddito commerciale.

Insomma, esprimendosi con formula sintetica, si considera il luogo da cui proviene il risultato del processo produttivo e distributivo, non il luogo di destinazione e di fruizione di quel risultato.

Il legislatore avrebbe potuto attribuire pregnanza decisiva, ai fini dell'inquadramento territoriale dei redditi commerciali, proprio alla località dove si trova l'acquirente di ciò che offre agli interessati l'impresa e, in particolare, in conformità e in analogia alle regole sulla competenza, al sito geografico dove avviene la consegna della merce o l'erogazione del servizio alla clientela².

¹Nella letteratura di diritto commerciale l'economicità è considerata un requisito essenziale dell'attività imprenditoriale; secondo la visione prevalente in quel settore ordinamentale tale requisito non coincide con l'astratta idoneità dell'attività economica esercitata a procurare un lucro, cioè a provocare entrate superiori ai costi di produzione, ma si deve ritenere perfezionato quando chi compie l'attività ritragga, almeno tendenzialmente, dalla cessione dei beni e dei servizi prodotti quanto occorre per remunerare i fattori produttivi impiegati (in tal senso, per tutti: F. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, vol. III, *L'impresa e le società*, Cedam, Padova, 2004, p. 25 ss.; P. SPADA, *Impresa*, in AA.VV., *Digesto discipline privatistiche, Sez. comm.*, vol. VII, Torino, 1992, p. 51). La tesi è ripresa e condivisa nel diritto tributario. Si veda in proposito: M. NUSSI, *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2015, p. 159 ss., il quale precisa che l'economicità è concetto rilevante esclusivamente nell'enucleazione delle caratteristiche proprie dell'attività imprenditoriale del contribuente, non della singola operazione commerciale.

²Come è noto, l'individuazione del periodo d'imposta al quale riferire le componenti reddituali positive e negative segue, nella disciplina del reddito d'impresa, la regola della competenza. Secondo tale regola, la voce reddituale attiva o passiva rileva, ai fini del computo della base imponibile, nell'esercizio in cui è compiuto l'atto dal quale trae origine il diritto di percepire il provento o l'obbligo di sostenere il costo; è invece privo di significanza, salvo talune specifiche eccezioni, il momento in cui avviene il regolamento finanziario (F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, parte spec., Utet, Torino, 2019, p. 107; G. GAFFURI, *Diritto tributario*, Cedam, Padova, 2019, p. 393; F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Cedam, Padova, 1996, *passim*; G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Giur. sist. di dir. trib., diretta da F.

Per la legge, invece, in tale luogo³, in cui vi è il coronamento finale degli

TESAURO, tomo II, Utet, Torino, 1994, p. 525; A. FANTOZZI-F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Cedam, Padova, 2014, p. 108 ss.; G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Cedam, Padova, 1986, p. 217; G. TINELLI, *Commento all'art. 109*, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Cedam, Padova, 2009, p. 989 ss.; F. CICOGNANI, *L'imputazione a periodo dei costi per prestazioni in garanzia*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 227 ss.). Si considera, dunque, la data di maturazione degli elementi aggiuntivi alla o sottrattivi dalla base imponibile (A. CICOGNANI, *Il principio di competenza nel t.u. con particolare riguardo all'art. 75, 1, 2, 3 co.*, in V. UCKMAR-C. MAGNANI-G. MARONGIU (a cura di), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Cedam, Padova, 1988, pp. 567-568; S. ROSA, *Il principio di competenza*, in G. TABET (a cura di), *Il reddito d'impresa*, vol. I, Cedam, Padova, 1997, p. 123 ss.).

Le regole sulla competenza operano indipendentemente dal momento nel quale l'imprenditore ha contezza dell'accadimento dei fatti che generano le componenti reddituali. Così un costo o un provento concorre a formare il reddito dell'esercizio in cui matura, anche se è conosciuto dopo la chiusura dell'esercizio medesimo.

Per ragioni di certezza (M. BEGHIN, *Il reddito d'impresa*, Utet, Torino, 2014, p. 39 ss.; A. BERENGI, *La competenza delle cessioni di beni mobili tra consegna e spedizione*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, p. 184), il legislatore declina la regola generale in una serie di principi dettati specificamente per le varie tipologie di attività che possono essere poste in essere dall'impresa. Così, in caso di cessione o acquisto di beni mobili, rileva la data nella quale il bene è consegnato, intendendosi per consegna il trasferimento della disponibilità di fatto del cespite (G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, cit., 5 pp. 32-533. *Contra*: A.L. CAZZATO, *Commento all'art. 109 del Tuir*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. III, Cedam, Padova, 2010, p. 579, il quale invece ritiene che la norma si riferisca al passaggio della disponibilità giuridica); per i servizi si considera il momento di ultimazione delle prestazioni (e, quindi, in definitiva e ancora una volta, il momento in cui ciò che è prodotto – il servizio – è reso integralmente disponibile per chi intende fruirne); qualora l'atto gestionale abbia ad oggetto beni immobili, vale la data di conclusione del contratto di trasferimento, visto che questo ha forma scritta e va registrato (F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposta sui redditi*, Cedam, Padova, 1996, p. 99).

³ Il riferimento alla località geografica in cui l'oggetto della transazione commerciale entra nella disponibilità materiale o giuridica del richiedente non è neppure praticabile, a rigore, per i soggetti commerciali tenuti a seguire il regime di cassa, in forza della nuova formulazione letterale dell'art. 66 del Tuir, così come modificato dall'art. 1, commi da 17 a 23, della l. n. 232/2016. Questo mutamento delle regole di computazione temporale del reddito non incide invero sui principi di localizzazione geografica del reddito medesimo.

Come noto, in breve, i nuovi precetti recati dall'art. 66 impongono alle imprese individuali, alle società di persone e agli enti non commerciali che svolgono attività d'impresa, purché siano in regime di contabilità semplificata e non ordinaria, di rilevare i ricavi e i costi connessi con la gestione caratteristica (oltre ai dividendi e agli interessi)

sforzi produttivi e/o distributivi attuati dall'impresa, non si radica generalmente, dal punto di vista territoriale, se non marginalmente, l'attività espletata da questa.

Ai sensi dell'art. 23 e dell'art. 165 del d.p.r. n. 917/1986, che richiama le disposizioni della norma citata per prima, è la stabile organizzazione a costituire l'elemento connettivo tra i redditi d'impresa e il territorio di uno Stato (in cui non si possiede la residenza), sia per quelli ottenuti sul suolo italiano sia per quelli conseguiti all'estero. Il reddito si intende prodotto dove è costituita una stabile organizzazione (oltre che, ovviamente, dove si situa la sede centrale).

La stabile organizzazione è definita, nell'art. 162 del d.p.r. n. 917/1986, come la sede fissa di affari mediante la quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività in uno Stato diverso da quello della residenza (dove si colloca normalmente la sede centrale).

L'art. 162, riprendendo le indicazioni desumibili sulla nozione di stabile organizzazione dal modello di convenzione contro la doppia imposizione internazionale dell'Ocse, afferma che non rientra tra le mansioni tipiche della sede fissa di affari la mera consegna.

Dalla definizione di stabile organizzazione si traggono le seguenti indicazioni sistematiche:

- il reddito commerciale è connesso geograficamente con il sito dove è ubicata la struttura aziendale (costituente una stabile organizzazione), sfruttando la quale si ottiene, al termine di un processo attuativo più o meno articolato, un risultato avente una autonoma consistenza economica, in quanto, essendo idoneo a soddisfare un bisogno della vita (della casa madre, di altre imprese, di privati, ecc.), suscita l'interesse di terzi, disposti a pagare un prezzo per acquisirne le utilità. Tanto è vero che, nel luogo in cui il cliente entra materialmente in possesso dell'oggetto del contratto concluso con l'impresa (cioè si perfeziona la consegna, salvo le eccezioni che si diranno), non si avverano le condizioni minime per ravvisare l'esistenza di una stabile organizzazione, ovvero non si può considerare prodotto – nemmeno parzialmente – il reddito d'impresa;

- posto che l'esistenza di una stabile organizzazione è meramente even-

al momento della percezione o dell'esborso monetari. Si continuano, invece, ad osservare le regole tradizionali di determinazione e imputazione temporale per gli altri componenti positivi e negativi, quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti (G. FERRANTI, *Regime di cassa per le imprese minori: i primi chiarimenti dell'Agenzia*, in *Il fisco*, 2017, pp. 1-707 ss.).

tuale (l'impresa potrebbe non disporre di sedi operative dislocate in Stati diversi da quello di possesso della residenza), in mancanza di unità funzionali decentrate, il reddito commerciale si intende interamente conseguito presso la sede (unica) dell'impresa, nella quale si collocano gli apparati aziendali e sono svolte le mansioni operative il cui esito finale è l'ottenimento di ciò che è fornito ai terzi;

– se l'impresa possiede anche sedi ausiliarie oltre i confini dello Stato di appartenenza, le quali cooperano al perfezionamento del processo esecutivo che conduce a collocare sul mercato beni o servizi, l'attività dell'impresa e la produzione del reddito sono imputabili, pro quota, a ciascuna unità aziendale che partecipa allo sforzo produttivo globale, in base al valore del suo contributo.

La determinazione del momento in cui viene ad esistenza il reddito d'impresa e il discernimento del luogo nel quale esso è conseguito sono valutazioni governate, dunque, in via di principio, da criteri antitetici.

Nella prima assume rilievo esclusivamente l'acquisizione materiale della merce da parte del destinatario (la fase finale del ciclo imprenditoriale)⁴; il secondo impone di considerare il luogo dove hanno esecuzione (anche) le fasi antecedenti, ovvero la località nella quale viene materialmente generato e si negozia l'offerta agli interessati dell'oggetto precipuo dell'attività dell'impresa.

Ovviamente il luogo dove esiste la stabile organizzazione non può collocarsi – salvo le eccezioni che si diranno – nel sito operativo di importanza preponderante dell'impresa; in quel luogo è ravvisabile l'esistenza non di una stabile organizzazione, ma, ai sensi dell'art. 2, dell'art. 5 e dell'art. 73 del d.p.r. n. 917/1986, dell'oggetto principale o del domicilio e, quindi, la residenza dell'imprenditore.

Il modello d'impresa accolto dal legislatore tributario, quindi, è di tipo potenzialmente policentrico, in cui, accanto ad una sede principale, ne esistono eventualmente altre satelliti, disseminate nel mondo, presso le quali si localizza una porzione dell'attività esercitata dall'impresa stessa. L'impegno realizzativo globale è frazionabile in vari stadi complementari, a ciascuno dei quali attende un'unità operativa funzionalmente autonoma⁵.

⁴Per le imprese obbligate a osservare il regime di cassa, cui innanzi si è fatto cenno, rileva il momento nel quale avviene il regolamento monetario.

⁵Sull'autonomia funzionale della stabile organizzazione insiste da tempo la dottrina. Si vedano in proposito: R. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in AA.VV., *Imposta sul*

Se la sede secondaria non possiede i requisiti per essere classificata una stabile organizzazione, l'attività d'impresa è interamente riferibile alla sede centrale e il reddito che ne deriva si intende conseguito, nella sua totalità, nello Stato di residenza dell'impresa.

Il reddito attribuibile alla stabile organizzazione è esclusivamente quello afferente agli atti gestionali compiuti dalla stabile organizzazione medesima.

Stando alla definizione generale di stabile organizzazione, poi, non è necessario che presso la stessa si svolgano – sia pure in misura quantitativamente più contenuta rispetto all'attività esercitata in altri siti dell'impresa – tutti i passaggi in cui si sostanzia il ciclo produttivo del suo possessore (ad esempio, la costruzione e la vendita di natanti); è sufficiente che gli atti da essa compiuti integrino una fase del predetto ciclo produttivo (ad esempio, o la produzione o la vendita di natanti). Detto in altri termini, non è indispensabile che l'attività esercitata dalla stabile organizzazione replichi nel territorio di uno Stato straniero, in modo del tutto indipendente, su scala quantitativa ridotta, quella della casa madre (si pensi alla stabile organizzazione che produce da se stessa i beni che vende); la stabile organizzazione può mettere la sua capacità esecutiva direttamente al servizio della sede centrale e le incombenze da esse espletate possono avere finalità di sostegno immediato al lavoro dell'impresa che l'ha costituita, nel senso che le prestazioni della sede locale possono fare parte integrante della progressione di atti coordinati attraverso i quali si snoda l'intero processo di produzione e distribuzione della casa madre (come accade per la stabile organizzazione che si limita a vendere i natanti costruiti dall'impresa cui appartiene o che fabbrica i motori montati sulle barche commercializzate dalla casa madre).

Su questi aspetti mi soffermerò più dettagliatamente in seguito. Preliminarmente occorre approfondire la funzione di legame territoriale assoluta dalla stabile organizzazione e gli altri compiti ad essa assegnati dai precetti normativi interni.

Nel nostro ordinamento, invero, la presenza della stabile organizzazione non solo incide sulla localizzazione del reddito ma è determinante anche sot-

reddito delle persone fisiche, Giur. sist. di dir. trib., diretta da F. TESAURO, t. I, Utet, Torino, 1994, p. 83; E. DELLA VALLE, *La stabile organizzazione*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, Zanichelli, Bologna, 2007, p. 923 ss.; L. TOSI-R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Cedam, Padova, 2018, p. 45; M. CALCAGNO, *La stabile organizzazione*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 130; A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, in AA.VV., *Diritto tributario internazionale*, coordinato da V. UCKMAR, Cedam, Padova, 2005, p. 445.

to altri profili, tra cui quello qualificatorio del reddito e del rispetto degli obblighi contabili. Per di più, il nesso geografico creato dalla sede fissa di affari risponde a finalità di volta in volta antitetiche: in certi casi l'esistenza della stabile organizzazione è essenziale per l'esercizio della potestà fiscale, in altri per evitare l'assoggettamento a tassazione.

2. La stabile organizzazione quale criterio di collegamento territoriale per consentire o (talvolta) per impedire la tassazione

Come è noto, l'art. 23, primo comma, lett. e, del d.p.r. n. 917/1986 afferma che si considerano prodotti in Italia solo i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

Approfondiremo poi il significato della locuzione "attività esercitate nel territorio dello Stato".

Qui preme sottolineare il ruolo connettivo con lo spazio geografico italiano affidato dalla legge alla stabile organizzazione⁶. L'esistenza di quest'ultima è indispensabile per considerare radicata in Italia l'attività riferibile ad un'impresa straniera e, conseguentemente, per colpire con il tributo i redditi che ne derivano⁷.

⁶ Il legislatore, nella selezione delle situazioni da sottoporre a prelievo fiscale, deve discernere quelle che presentano un contatto con l'ordinamento, tale da giustificare l'assoggettamento alla potestà impositiva. In questo senso, la territorialità è un limite alle scelte legislative dirette ad individuare i fatti indice di capacità contributiva (C. SACCHETTO, *Territorialità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, vol. XLVI, Milano, 1992, p. 305; R. LUPI, *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur.*, vol. XXXI, Roma, 1994; G. FRANSONI, *L'efficacia della legge tributaria nel tempo e nello spazio*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2012, p. 325 ss.; ID., *La territorialità nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004, p. 267 ss. e p. 291, ove si sottolinea la stretta connessione tra dovere tributario e partecipazione alla comunità statale; R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Giuffrè, Milano, 2009; A. MANGANELLI, *Territorialità dell'imposta*, in *Dig. comm.*, vol. XV, Utet, Torino, 1998, p. 366).

⁷ Secondo l'opinione di G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., p. 296, nell'operare il riparto dei carichi pubblici si deve dare rilievo non solo alla titolarità degli indici di capacità contributiva, ma anche valutare tale titolarità in rapporto alla posizione del soggetto rispetto alla comunità, ossia in ragione del grado di intensità della sua "appartenenza". La spiegazione del principio dell'universalità dell'imposta nel caso dei residenti e dell'imposizione si base territoriale nel caso dei non residenti

Se non vi è l'intervento di una sede fissa di affari dislocata in Italia, le operazioni poste in essere da un'impresa straniera non sono localizzabili nel territorio dello Stato⁸, a meno che non si tratti di iniziative isolate od occasionali. In tale ipotesi, infatti, non essendo l'attività imprenditoriale esercitata in Italia con abitualità, i proventi conseguiti, ai sensi dell'art. 67 del Tuir, dovrebbero essere ascrivibili alla categoria non dei redditi commerciali, ma a quella dei redditi diversi. Il tema del rapporto tra reddito d'impresa e redditi diversi derivanti da attività esercitate in modo estemporaneo sarà successivamente approfondito.

Poiché per i non residenti l'ambito territoriale di applicazione del prelievo fiscale è circoscritto al suolo nazionale, al fine di stabilire la qualità sotto il profilo reddituale del guadagno conseguito dal non residente, occorre considerare esclusivamente le caratteristiche di ciò che accade all'interno dei confini italiani⁹.

potrebbe essere individuata nella maggiore intensità del vincolo dei primi rispetto ai secondi. Il non residente – in termini generali – è collegato all'ordinamento tributario non con la sua persona (e dunque nel territorio in cui sono operative le norme dell'ordinamento non vi è il centro di riferimento soggettivo del reddito globale riferibile al non residente, nell'ipotesi in cui questo possieda beni o attività anche in altri paesi), ma con la fonte di alcuni proventi, collocata entro i confini domestici, tra cui vi può essere anche il reddito d'impresa conseguito con una stabile organizzazione.

Naturalmente può accadere che il non residente in relazione ai redditi conseguiti in Italia, sia tassato pure nello Stato estero dove ha la residenza o altra forma di collegamento personale. In tal caso sorge il fenomeno della doppia imposizione internazionale, che designa l'applicazione ad uno stesso contribuente di imposte comparabili da parte di due o più Stati sullo stesso presupposto e con riferimento allo stesso periodo d'imposta (A. CONTRINO, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, cit., pp. 1036-1037).

⁸Cfr.: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, cit., p. 180; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2006, p. 57; S. PANSIERI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, par. spec., Cedam, Padova, 2016, pp. 85-87; L. CARPENTIERI-R. LUPI-D. STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2003, p. 215; C. SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, vol. V, *I tributi in Italia*, Cedam, Padova, 1994, p. 111.

⁹È possibile individuare tre tipologie cui si riconducono tutti i criteri di collegamento adottati al fine di individuare i casi di assoggettamento ad imposta in Italia dei non residenti in quanto titolari di redditi di fonte interna: si tratta dei criteri del luogo di ubicazione del bene, di svolgimento dell'attività e di residenza del debitore. Per quanto concerne i redditi d'impresa, l'esercizio dell'attività in Italia deve possedere una qualità peculiare, ovvero avvenire con l'intervento di una sede strumentale durevolmente

Se un atto è compiuto in Italia da un'impresa straniera, esso ha i connotati intrinseci della commercialità, che gli deriva dalle qualità del soggetto agente. Tuttavia, un atto che ha una siffatta natura, se è frutto di un'iniziativa isolata, pur attuato da un'impresa, a mente dell'art. 67, è inquadrato tra le condotte generatrici di redditi diversi.

L'art. 152 del Tuir stabilisce, al riguardo, che gli enti commerciali non residenti conseguono redditi ascrivibili, compatibilmente con il tipo di attività svolta, ad una qualunque delle categorie menzionate nell'art. 6 dello stesso Tuir. Dunque, quando l'azione o le azioni intraprese sul suolo italiano – pur promananti da un ente commerciale – hanno carattere sporadico, è configurabile un'ipotesi di reddito diverso.

Per quest'ultima tipologia di redditi, stando alla disciplina dell'art. 23, l'elemento connettivo con il territorio domestico consiste nel mero compimento in Italia degli atti economici di natura precaria dai quali scaturiscono i proventi, indipendentemente dalle modalità esecutive adottate dall'impresa straniera per portare a termine l'attività; ne deriva che è irrilevante agire per mezzo di una struttura operativa stabilmente ubicata dentro i confini interni. È dunque tassabile in Italia il reddito ottenuto da un'impresa non residente con la vendita di beni o servizi, di carattere saltuario, materialmente conclusa nel territorio domestico, anche se è direttamente la casa madre a portare a termine l'affare.

Nel caso dei redditi diversi, il guadagno derivante da attività intrinsecamente commerciali, ma esercitate nel territorio nazionale in modo precario, si considera conseguito nel tempo e nel luogo (all'interno della linea confinaria) dove avviene lo scambio della merce contro il prezzo. In questo caso, le regole che presiedono alla rilevazione temporale del guadagno e quelle deputate alla localizzazione dei proventi coincidono.

Vi sono solo due ipotesi in cui, del tutto eccezionalmente, la presenza della stabile organizzazione non è necessaria per collegare al suolo nazionale il reddito d'impresa, generato da attività svolte con professionalità e costanza.

In forza, invero, dell'art. 23, secondo comma, indipendentemente dalla realizzazione delle condizioni richiamate nel primo comma (tra cui l'esistenza di una sede fissa di affari), si considerano prodotti in Italia i redditi, conseguiti da imprese straniere, che derivano dallo sfruttamento economico di brevetti, marchi, opere dell'ingegno e beni simili e dall'erogazione di pre-

collocata sul suolo nazionale (G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., p. 369 ss.).

stazioni oggettivamente artistiche o professionali, rese nel territorio dello Stato per conto delle imprese medesime, se qui risiede la parte contraente tenuta al pagamento del corrispettivo al soggetto commerciale estero.

Nella definizione della prima ipotesi (relativa allo sfruttamento dei beni immateriali) in cui il reddito si ritiene ottenuto dentro i confini nazionali anche in assenza delle condizioni generali enunciate nello stesso art. 23, il legislatore tralascia volutamente di identificare in modo preciso il soggetto cui è riferibile il possesso del reddito. La vaghezza dell'enunciato normativo consente di affermare che qualunque operatore straniero può realizzare il presupposto imponibile. Pertanto, la concessione in uso di un bene immateriale è tassabile anche se il disponente è un imprenditore non residente privo di stabile organizzazione.

Nell'altra ipotesi descritta nel secondo comma dell'art. 23, relativa all'esecuzione di prestazioni artistiche e professionali, la norma richiede espressamente che le attività siano rese su incarico di un'impresa non residente. Anche in questo caso, tuttavia, essendo irrilevante, per l'inquadramento territoriale del reddito prodotto, l'esistenza di una situazione conforme alle previsioni recate dal medesimo art. 23, primo comma, è bastevole, al fine di ricondurre il reddito tra quelli di fonte interna, che le prestazioni più volte citate siano eseguite materialmente in Italia, quand'anche, nell'espletamento della commessa, l'incaricato del servizio non si avvalga del supporto di una struttura servente durevolmente installata in Italia.

A parte i due casi eccezionali sopra descritti¹⁰, nei quali si prescinde dall'esistenza di una sede fissa di affari, l'indicazione che si trae complessivamente dalla disciplina relativa alle imprese non residenti contenuta nell'art. 23 è il rapporto imprescindibile tra stabile organizzazione e tassazione; l'e-

¹⁰ Anche nel settore del trasporto aereo e marittimo, in forza delle regole contenute nei trattati contro la doppia imposizione, il criterio di collegamento per attuare l'imposizione non è la stabile organizzazione, ma la presenza di un "place of effective management" (sul punto: G. MARINO, *La base di vettore aereo: tanto rumore per nulla?*, in Atti del convegno su *La stabile organizzazione*, organizzato i giorni 11-12 ottobre 2013 dalla Fondazione Antonio Uckmar, nell'ambito de *I Venerdì di Dir. prat. trib.*, p. 269 ss.).

Per una critica a questo particolare criterio di collegamento, usato anche per dirimere i casi di doppia attribuzione della residenza alle società e agli enti: G. MOSCHETTI, *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management quale criterio risolutivo dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, in NEOTEPA, 2009, fasc. 2, p. 34, per il quale il concetto di place of effective management nasce da una "interpretazione forzata" o, se non altro, comunque discutibile di luogo di "esercizio dell'effettiva attività commerciale".

esercizio della potestà fiscale è consentito in tanto in quanto vi sia una stabile organizzazione collocata nel territorio domestico; se manca una struttura fissa in Italia, il fisco non può colpire i proventi conseguiti da chi non vi risiede.

2.a – Se per i non residenti la presenza della stabile organizzazione è un presupposto per l'imponibilità del reddito (con talune eccezioni), in altre situazioni, invece, il collegamento territoriale determinato dal possesso di una sede fissa di affari risponde alla finalità opposta di evitare, in tutto o in parte, la tassazione del reddito in Italia.

È quanto accade – tanto per incominciare – per i redditi d'impresa prodotti all'estero da soggetti residenti in Italia.

L'art. 165, secondo comma, del Testo unico delle imposte dirette prevede che i redditi percepiti da chi è residente si considerano conseguiti in luoghi non appartenenti al territorio nazionale sulla scorta di criteri reciproci a quelli stabiliti dall'art. 23 per discernere i proventi ottenuti dentro i confini interni dai soggetti privi della residenza italiana.

Poiché gli elementi di contatto del reddito con il territorio di uno Stato straniero hanno caratteristiche speculari rispetto a quelli deputati all'individuazione dei redditi conseguiti in Italia dai non residenti, ne consegue che i redditi derivanti da attività di indole commerciale sono inquadrabili tra i proventi di fonte estera solo se sono prodotti con l'intervento attivo di una stabile organizzazione posseduta nel territorio di un altro Stato. Fanno eccezione – proprio in considerazione delle regole fissate dall'art. 23 – solo i redditi relativi allo sfruttamento all'estero di beni immateriali e all'esecuzione oltre confine di prestazioni artistiche o professionali su incarico di imprese italiane; in questi casi, al pari di quanto prevede l'art. 23 per le corrispondenti fattispecie realizzate in Italia da soggetti non residenti, è sufficiente che all'estero risieda il beneficiario delle prestazioni rese dall'impresa italiana. La presenza e il coinvolgimento della stabile organizzazione non è determinante.

L'individuazione dei redditi conseguiti fuori dall'Italia è funzionale esclusivamente al riconoscimento del diritto al credito d'imposta disciplinato proprio dall'art. 165 del Tuir¹¹. La riconducibilità di questi redditi alla portata applicativa del prelievo domestico discende invero da altre norme e segna-

¹¹ Sostiene A. CONTRINO, *Il credito per le imposte assolute all'estero*, cit., p. 1042, che la detrazione delle imposte assolute all'estero è subordinata al concorso alla formazione della base imponibile del contribuente residente di un reddito che possa essere qualificato come prodotto all'estero.

tamente quelle che prevedono per i residenti la tassazione di tutti i proventi conseguiti, indipendentemente da dove è ubicata la fonte produttiva.

Quando si usufruisce del credito d'imposta, si sottrae, in tutto o in parte, dall'importo del tributo liquidato in Italia sul reddito complessivo del contribuente l'ammontare dell'imposta prelevata dal fisco straniero. In tal modo, si neutralizzano – anche se talvolta non integralmente – gli effetti della tassazione subita in altri Paesi. Tuttavia, lo Stato italiano, permettendo al contribuente di compensare il tributo corrisposto all'amministrazione finanziaria di un altro Paese con quanto dovuto al fisco nostrano, rinuncia, di fatto, completamente o parzialmente – a seconda che l'importo deducibile sia uguale o inferiore alla quota di imposta italiana afferente al reddito ottenuto all'estero – alla tassazione dei redditi prodotti in territori non sottoposti alla sua sovranità.

Dunque, nel caso dei residenti, il collegamento territoriale costituito dalla stabile organizzazione non giova all'esercizio della potestà fiscale (in senso pieno e sostanziale); al contrario, esso crea le condizioni per godere di un affievolimento del carico tributario, che si traduce, in concreto, nella sottrazione – totale o parziale – del reddito prodotto oltre i confini al prelievo italiano.

Simile effetto impeditivo del potere di assoggettare ad imposizione fiscale ha la sede fissa di affari anche in altre ipotesi.

Rammento innanzitutto i precetti dell'art. 166 del Testo unico¹², in forza del quale il trasferimento all'estero della residenza per gli esercenti attività d'impresa comporta la tassazione al valore normale dei beni aziendali, ad eccezione di quelli che confluiscono in una stabile organizzazione istituita nel territorio nazionale.

Anche in questo caso, la presenza di una stabile organizzazione, alla quale sono assegnate le componenti patrimoniali dell'impresa che perde la qualità di residente, evita l'imposizione di tali componenti; l'applicazione dell'imposta viene rinviata al momento dell'effettivo realizzo delle plusvalenze latenti¹³.

¹² Il contenuto della norma sarà approfondito successivamente. Come rammenta G. CORASANITI, *La stabile organizzazione e l'exit taxation*, in Atti del convegno su *La stabile organizzazione* organizzato dalla Fondazione Uckmar, cit., p. 91, la disposizione è stata recentemente modificata a seguito della denuncia da parte dell'Associazione Nazionale Dottori Commercialisti di Milano, dove si sosteneva la natura penalizzante del regime di exit tax allora vigente.

¹³ Si è sempre dibattuto, infine, sulla possibilità di riconoscere alla stabile organizzazione di una società non residente distinta soggettività giuridica (F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 141). Al momento, peraltro, prevale la corrente di pensiero contraria. Il tema sarà affrontato più approfonditamente nel prosieguo dell'opera.