



## Il concetto di “Stabile Organizzazione” di un’impresa straniera in Spagna



### Alcune questioni sull'esistenza di una “Stabile Organizzazione” in Spagna

In quali casi si può ritenere esistente una Stabile Organizzazione di un'impresa straniera in Spagna?

Quali sono le conseguenze dell'esistenza in Spagna di una Stabile Organizzazione da parte di un'entità straniera?

La stipula di un contratto di logistica in Spagna da parte di un'impresa non residente può comportare l'esistenza di una Stabile Organizzazione?

\* \* \*

Indice: I.- La Stabile Organizzazione; I.1.- SO ed imposta sul reddito dei non residenti (IRNR); I.1.1.- La sede fissa di affari; I.1.2.- La presenza di una persona che agisce in Spagna per conto dell'impresa straniera, I.2.- SO ed IVA; I.2.1.- Definizione di SO in base alla normativa sull'IVA; II.- Le conseguenze di avere una SO in Spagna; III.- L'appalto di servizi logistici e l'esistenza di una sede fissa; IV.- Conclusioni.

\* \* \*

#### I. La Stabile Organizzazione

L'esistenza di una Stabile Organizzazione (da ora in avanti SO) in Spagna ha conseguenze sia per l'Imposta sul Reddito dei Non Residenti (IRNR), sia per l'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA).

##### I.1.- SO ed imposta sul reddito dei non residenti (IRNR)

Per quanto riguarda l'IRNR, bisogna innanzitutto verificare se esiste una Convenzione per evitare la doppia imposizione in relazione alle imposte sul reddito tra il Regno di Spagna e lo Stato in cui risiede l'entità straniera.

Questo perché il principio fondamentale stabilito all'Art. 7 del Modello di Convenzione fiscale sul reddito e sul patrimonio dell'OCSE (da ora in avanti MCOCSSE), su cui si basano la maggior parte delle Convenzioni per evitare la doppia imposizione vigenti in Spagna, è che i redditi di un'impresa di uno Stato Contraente saranno imponibili ESCLUSIVAMENTE in tale Stato, a meno che l'impresa svolga attività nell'altro Stato Contraente attraverso una SO situata in tale Stato.

Pertanto, *a sensu contrario*, se l'entità straniera non ha una SO in Spagna, i suoi redditi non saranno soggetti a tassazione in Spagna.

L'Art. 5 del MCOCSSE fornisce una definizione di SO che si basa sull'esistenza di una "sede fissa di affari" attraverso il quale l'impresa straniera svolge in tutto o in parte la sua attività. Seguono una serie di casi inclusi nella definizione di SO, come: La sede di direzione, la succursale, un ufficio, una officina, eccetera.

Inoltre l'esistenza di una SO può essere altresì dovuta allo svolgimento di un'attività per mezzo di una persona che agisce nello Stato Contraente per conto di un'impresa dell'altro Stato Contraente, sempre nel senso descritto nell'Art. 5.

Vediamo questi due aspetti.

### **I.1.1.- La sede fissa di affari**

Per meglio comprendere la definizione di "*sede fissa di affari*", i commenti al MCOSE sono alquanto utili, anche perché sono generalmente citati dalle Autorità Fiscali Spagnole.

Nel commento numero 6 all'Articolo 5(1) del MCOSE, in relazione alla "*stabile organizzazione*", può leggersi quanto segue:

6. Il comma 1 fornisce una definizione generale del termine "stabile organizzazione" che evidenzia le caratteristiche essenziali di questo concetto ai fini della Convenzione; vale a dire, un luogo distinto, una "sede di affari". Il paragrafo definisce il termine "stabile organizzazione" come una sede fissa di affari attraverso il quale un'impresa svolge tutta o parte della sua attività.

Pertanto, le condizioni contenute in questa definizione sono le seguenti:

- L'esistenza di una "sede di affari", ossia strutture come locali o, in alcuni casi, macchinari o attrezzature;
- Questa sede di affari deve essere fissa, cioè deve essere situato in un luogo determinato con un certo grado di permanenza;
- Lo svolgimento di attività imprenditoriali attraverso questa sede. Questo significa che, di norma, le persone che in qualche modo dipendono dall'impresa svolgono le attività della stessa nel Paese in cui si trova la sede fissa di affari".

In altre parole affinché vi sia una SO la sede di affari deve essere idonea a produrre un reddito d'impresa.

I commenti all'Art. 5 del MCOSE aggiungono che:

Il termine "sede di affari" comprende i locali, le strutture o le attrezzature utilizzate per lo svolgimento delle attività dell'impresa, che siano o meno destinati esclusivamente a tale scopo. Una sede di affari può esistere anche quando non vi è, né è necessario alcun locale per lo svolgimento delle attività dell'impresa, ma questa dispone semplicemente di uno spazio in modo permanente. Non importa se l'impresa è proprietaria o locataria del locale, della struttura o dell'attrezzatura, o se ne dispone per altre ragioni.

Così, la sede di affari può essere costituita da un banco all'interno di un mercato o da una specifica ubicazione utilizzata in modo permanente in un deposito doganale (ad esempio, per lo stoccaggio di merci soggette a dazi doganali).

La sede di affari può anche trovarsi nei locali di un'altra impresa. Questo sarebbe il caso, ad esempio, di un'impresa straniera che avesse a sua disposizione ed in modo permanente determinati locali, o parte di essi, appartenenti a un'altra impresa presente nel territorio spagnolo.

In base a questi criteri, l'Agenzia delle Entrate spagnola (AEAT) considera, ad esempio, che possa esistere una SO nel caso di un'azienda di prodotti chimici, con sede nel Regno Unito, che affitta un magazzino da una società di logistica spagnola per posizionare dei serbatoi dove depositare i suoi prodotti, nel caso in cui le attività svolte in Spagna non abbiano solo un carattere preparatorio o ausiliario, ma rappresentino lo sviluppo dell'attività principale della società (CV2138-13<sup>\*1</sup>).

Inoltre, ai fini delle convenzioni contro la doppia imposizione, potrebbe esistere una SO anche se non vi è personale proprio dell'azienda straniera nella sede fissa di affari dell'altra, poiché un'impresa può svolgere la propria attività anche tramite subappalti. Pertanto, se un'azienda straniera ha affittato un magazzino in Spagna, bisognerà verificare se in quel locale l'azienda straniera si limita a svolgere un'attività preparatoria o ausiliaria, oppure se vi svolge effettivamente la propria attività economica principale (CV2411-21).

### **I.1.2.- La presenza di una persona che agisce in Spagna per conto dell'impresa straniera**

Come detto, l'Articolo 5 del MCOOSE prevede anche la possibilità dell'esistenza di una SO quando nel territorio è presente una persona che agisce per conto dell'azienda straniera, anche se quest'ultima non dispone di una sede fissa di affari.

Secondo i commenti del MCOOSE, affinché si possa considerare che un'impresa possiede una SO pur non avendo una sede fissa di affari, devono essere soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

1. Una persona agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa.
2. Nel farlo, quella persona conclude abitualmente contratti, o svolge solitamente il ruolo principale che conduce alla conclusione di contratti che vengono regolarmente conclusi senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa, e
3. Questi contratti sono conclusi sia per conto dell'impresa, sia per il trasferimento della proprietà, la cessione dell'uso di un bene di proprietà dell'impresa o di cui essa ha un diritto d'uso, sia per la prestazione di servizi da parte di quella impresa.

Qui va sottolineato che le Convenzioni possono variare includendo tutte o parte delle condizioni sopra menzionate affinché si possa considerare l'esistenza di una SO.

Ad esempio, la Convenzione contro la doppia imposizione tra Spagna e l'Italia non include la seconda parte del punto due, ovvero: "*persona che abitualmente svolge il ruolo principale che conduce alla conclusione di contratti che vengono regolarmente conclusi senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa*"<sup>2</sup>, ma

---

<sup>1</sup> CV sta per *Consulta Vinculante* che in pratica corrisponde ad una risposta ad un'istanza di interpello data dall'Agenzia delle Entrate Italiana.

<sup>2</sup> Tutte le traduzioni presenti in questo documento sono opera dell'autore e quindi possono non essere del tutto corrette.

solo la sua prima parte: “persona - che non sia un agente indipendente a cui si applica il paragrafo 5 - che dispone di poteri che esercita abitualmente e che le permettano di concludere contratti a nome dell’impresa” ed anzi specifica “salvo il caso in cui l’attività sia limitata all’acquisto di merci per l’impresa”.

Pertanto, in base alla Convenzione fra la Spagna e l’Italia è configurabile la presenza di una persona che agisce in Spagna a nome di un’impresa italiana, avendo altresì il potere di concludere contratti per la fornitura di merci a favore dell’impresa italiana, e dunque di rappresentare in tutto e per tutto l’impresa italiana, senza però che questo costituisca SO.

Per quanto riguarda il concetto di avere l’autorità per concludere contratti per conto di un’impresa o svolgere il ruolo principale che porta a tale conclusione, i commenti al MCOSE chiariscono il concetto:

*“La frase 'conclude contratti' si concentra su situazioni in cui, secondo la legge che regola i contratti, si considera che una persona abbia concluso un contratto. Un contratto può essere concluso senza alcuna negoziazione attiva dei termini di quel contratto; questo sarebbe il caso, ad esempio, in cui la legge applicabile stabilisce che un contratto si conclude quando una persona accetta, per conto di un'impresa, l'offerta fatta da un terzo di concludere un contratto standard con quell'impresa. Inoltre, un contratto può, secondo la legge applicabile, essere concluso in uno Stato anche se tale contratto viene firmato al di fuori di quello Stato; quando, ad esempio, la conclusione di un contratto deriva dall'accettazione, da parte di una persona che agisce per conto di un'impresa, di un'offerta di concludere un contratto fatta da un terzo, non importa che il contratto venga firmato al di fuori di quello Stato. Inoltre, una persona che negozia in uno Stato tutti gli elementi ed i termini di un contratto in modo vincolante per l'impresa può dirsi che conclude il contratto in quello Stato, anche se il contratto viene firmato da un'altra persona al di fuori di quello Stato.”*

4

Ed inoltre:

*“La frase 'o svolge abitualmente il ruolo principale che porta alla conclusione di contratti che vengono conclusi regolarmente senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa' è rivolta a situazioni in cui la conclusione di un contratto risulta direttamente dalle azioni che la persona compie in uno Stato Contraente per conto dell'impresa, anche se, secondo la legge rilevante, il contratto non viene concluso da quella persona in quello Stato. Mentre la frase 'conclude contratti' fornisce una prova relativamente nota basata sulla legge applicabile, si è ritenuto necessario integrare tale prova con una che si concentri sulle attività sostanziali che si svolgono in uno Stato per affrontare i casi in cui la conclusione di contratti è chiaramente il risultato diretto di queste attività, anche se le norme rilevanti del diritto contrattuale stabiliscono che la conclusione del contratto avviene al di fuori di quello Stato.”*

A tal proposito, le Autorità Fiscali Spagnole hanno dichiarato, ad esempio, che: *“In particolare, secondo i commenti all'articolo 5 del Modello di Convenzione dell'OCSE, se il consultante è autorizzato a negoziare tutti gli elementi ed i*

*dettagli di un contratto che vincola la società britannica, si può considerare che sia autorizzato a concludere contratti in Spagna per conto di tale società, anche se alla fine il contratto viene firmato da un'altra persona nel Regno Unito.*" (CV723-03).

*"Se, come si afferma nell'istanza di interpello, la persona assunta per l'ufficio di rappresentanza in Spagna è priva di qualsiasi tipo di poteri, e si dedica esclusivamente alla pubblicità, a mostrare i prodotti e a fornire informazioni ai potenziali clienti, non si può considerare che l'impresa operi in Spagna attraverso una stabile organizzazione, sempre che tali attività abbiano un carattere preparatorio o ausiliario rispetto all'attività principale dell'impresa e non costituiscano parte dell'attività principale dell'impresa stessa."* (CV1025-02).

## **I.2.- SO ed IVA**

L'esistenza di una SO deve essere analizzata anche dalla prospettiva dell'IVA. A questo proposito, come ha chiaramente dichiarato la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, i concetti e le definizioni utilizzati nelle convenzioni contro la doppia imposizione non possono essere trasferiti al regime dell'IVA, poiché si tratta di imposte diverse.

*"Va sottolineato che la Convenzione dell'OCSE è irrilevante poiché si riferisce all'imposizione diretta, mentre l'IVA è un'imposta indiretta."* (Caso TJCE C-210/04).

Quanto sopra significa che, in linea di principio, una SO potrebbe esistere dalla prospettiva dell'IVA, ma non esistere dalla prospettiva dell'IRNR, e viceversa.

### **I.2.1.- Definizione di SO in base alla normativa sull'IVA**

Il concetto di SO è contenuto nell'art. 69, paragrafo 3, numero 2 della Legge 37/1992 sull'IVA.

In tal senso, l'AEAT ha affermato che tale disposizione deve essere interpretata alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in particolare quella derivante dalle sentenze del 4 luglio 1985, Caso 168/84, Gunter Berkhof, 2 maggio 1996, Caso C-231/94, Faaborg-Gelting, 17 luglio 1997, Caso C-190/95, ARO Lease BV, 20 febbraio 1997, Caso C-260/95, DFDS A/S e 28 giugno 2007, Caso C-73/06, Planzer Luxembourg.

Secondo questa giurisprudenza, affinché esista una stabile organizzazione, è necessario che esista una struttura adeguata in termini di risorse umane e tecniche, proprie o subappaltate, con un grado sufficiente di permanenza.

Questo stesso criterio è stato sancito dall'articolo 11, del Regolamento di Esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, che stabilisce disposizioni di attuazione della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (GUUE del 23 marzo) il quale definisce la stabile organizzazione come "qualsiasi stabilimento, diverso dal luogo di attività economica di cui all'articolo 10 del presente Regolamento, che si caratterizza per

un grado sufficiente di permanenza e una struttura adeguata in termini di mezzi umani e tecnici che gli consentano di ricevere e utilizzare i servizi che gli vengono prestati per le esigenze specifiche di tale stabilimento” (CV0220-22).

Sempre nella stessa risposta, l'AEAT ha ricordato che un imprenditore o professionista disporrà di una SO nel caso in cui disponga delle installazioni (magazzini) in qualità di proprietario, titolare di un diritto reale di uso o locazione della totalità o di una parte fissa e determinata delle stesse e utilizzi tali installazioni con i mezzi tecnici e umani propri necessari a tal fine.

Inoltre, in modo simile a quanto già visto per la definizione di SO per i redditi dei non residenti, anche l'esistenza nel territorio spagnolo di agenti o rappresentanti autorizzati a concludere contratti in nome e per conto dell'impresa straniera in Spagna potrebbe essere un altro indice dell'esistenza di una SO.

A tal proposito, non è fondamentale che nel territorio siano presenti dipendenti dell'impresa straniera, ma è possibile che l'impresa straniera utilizzi lavoratori esterni, ad esempio di una subappaltatrice o addirittura quelli di una filiale.

Su questo punto, vale la pena ricordare una sentenza del Tribunale Economico Amministrativo di Murcia che ha confermato le decisioni e soprattutto le maggiori liquidazioni d'imposta dell'AEAT, che aveva considerato l'esistenza di una SO di un'impresa italiana che, di fatto, negoziava e stipulava contratti con i suoi clienti in Spagna attraverso i lavoratori di una sua filiale spagnola (TEAR Murcia 31/05/2021 sentenza 30/04749/2017/00/00).

Questa pronuncia ci pare alquanto interessante soprattutto alla luce della Convenzione tra l'Italia e la Spagna per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali (Ratificata in Italia con Legge 29 settembre 1980, n.663). Il paragrafo 6 dell'Art. 5 di detta Convenzione prevede infatti che *“Il fatto che una società residente di uno Stato contraente controlli o sia controllata da una società residente dell'altro Stato contraente ovvero svolga la sua attività in questo altro Stato (sia per mezzo di una stabile organizzazione oppure no) non costituisce di per sé motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi delle dette società una stabile organizzazione dell'altra”*.

In questa occasione, il TEAR ricorda che, in linea con quanto stabilito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, bisogna sempre prendere in considerazione e analizzare la realtà economica, poiché, da un lato, è necessario esaminare le diverse circostanze di ogni caso per determinare se ci troviamo di fronte a una situazione che può dar luogo all'esistenza di una SO. Dall'altro lato, può accadere che la realtà formale stabilita tra le parti, gli imprenditori stabiliti e non stabiliti, sia tale da non permettere di classificare il primo come stabile organizzazione del secondo e, tuttavia, la realtà economica sottostante sia diversa nel senso che il soggetto stabilito, pur non figurando come fornitore o prestatore del servizio, essendo un rappresentante indipendente, porti comunque a termine il contratto con il cliente sotto un regime di dipendenza dall'imprenditore non stabilito, senza quindi limitarsi a mettere in contatto le parti o a svolgere compiti ausiliari o preparatori collegati a questo.

## **II.- Le conseguenze di avere una stabile organizzazione in Spagna.**

Come già detto dal punto di vista dell'IRNR, avere una SO in Spagna permette di tassare in Spagna il reddito ivi prodotto.

Pertanto, i contribuenti devono presentare periodicamente le autodichiarazioni previste per i redditi dei non residenti (modelli 200 e 202).

Dal punto di vista dell'IVA, invece, nel caso di una SO, il soggetto passivo dovrà adempiere a tutti gli obblighi previsti dalla Legge e in particolare a quelli stabiliti dall'art. 164.1 della Legge sull'IVA, che in pratica richiedono di tenere la contabilità e di presentare tutte le dichiarazioni periodiche.

Ovviamente, l'inosservanza degli obblighi fiscali, e soprattutto la mancata emissione delle fatture IVA per le operazioni effettuate in Spagna attraverso una SO, espone l'impresa straniera a rischi fiscali molto rilevanti che si estenderanno almeno agli ultimi 4 esercizi fiscali per i quali non è ancora scaduto il termine di prescrizione previsto dalla legge per effettuare accertamenti.

## **III.- L'appalto di servizi logistici e l'esistenza di una sede fissa.**

Di solito, quando viene appaltato un servizio di logistica, l'impresa straniera non ha una "sede fissa" in Spagna, perché non viene affittato un luogo o uno spazio specifico o concreto.

Normalmente, i prodotti dell'azienda straniera vengono stoccati ove l'operatore logistico lo ritenga conveniente, che potrà altresì spostarli a sua convenienza, se ritenuto opportuno.

Inoltre, sempre in questi contratti, non esisterà uno spazio a disposizione dei dipendenti o dei rappresentanti dell'azienda straniera. Anzi, le visite ai locali dell'operatore logistico dovranno essere sempre autorizzate e concordate con anticipo. Pertanto, in queste condizioni, non sarà possibile per l'azienda straniera svolgere le proprie attività nei locali dell'operatore logistico.

Questi concetti sono stati recentemente esposti anche in una risposta ad un'istanza di interpello dell'AEAT:

*“Sulla base di quanto sopra, la prima possibilità di avere una stabile organizzazione in territorio spagnolo è che SDin abbia in Spagna, a qualsiasi titolo e in modo continuativo o abituale, strutture o luoghi di lavoro di qualsiasi tipo. In altre parole, deve avere un luogo o delle strutture in cui svolge tutta o parte della sua attività, con un grado sufficiente di permanenza.*

*In questo caso, il contratto firmato tra SDin e la società di logistica indica che (i) in nessun caso prevede l'esistenza di un diritto reale di uso e godimento su una parte specifica dei magazzini in cui si trovano i prodotti, essendo la società di logistica obbligata a fornire lo spazio necessario, senza ulteriori specificazioni, e che (ii) i dipendenti di SDin possono entrare nel magazzino accompagnati da un altro membro del personale della società di logistica solo con preavviso.*

*Di conseguenza, secondo il contratto, le strutture/magazzini dell'operatore logistico indipendente contrattato in Spagna non sono a disposizione di SDin, che è esclusivamente un destinatario di servizi logistici, per cui in queste circostanze non avrà un normale luogo di lavoro ai fini del TRLIRNR.*

*In altre parole, in Spagna l'impresa SDin si limita a ricevere i servizi logistici forniti da un'impresa indipendente, con la quale contratta tali servizi, senza disporre di locali per svolgere in proprio tutta o parte della sua attività, con personale proprio. In secondo luogo, anche la presenza di un agente può costituire una stabile organizzazione in Spagna:*

...

*In questo caso, risulta che la società di logistica spagnola è incaricata esclusivamente di svolgere la propria attività logistica, senza agire in alcun momento in nome e per conto del richiedente, e pertanto non risulta che tale società agisca come agente di SDin” (CV0452-23).”*

Alla luce di quanto sopra e tenendo conto dei criteri dell'AEAT, possiamo concludere che la semplice contrattazione di servizi logistici tipici nel territorio spagnolo non porta all'esistenza di una SO.

#### **IV. Conclusioni**

Da tutto quanto sopra esposto possiamo estrarre le seguenti conclusioni:

- L'esistenza in Spagna di una SO non dichiarata alle autorità fiscali, può avere delle conseguenze alquanto negative sull'impresa straniera in caso di accertamento.
- Al di là della realtà formale stabilita fra le parti, occorrerà verificare sempre la realtà economica per stabilire se vi possono comunque essere le condizioni per l'esistenza di una SO.
- Questo controllo non potrà prescindere dall'analisi del testo della Convenzione contro le doppie imposizioni, qualora esistente, nonché da quanto previsto dalla normativa IVA in Spagna ed ovviamente dall'interpretazione fornita dalle autorità e dalle corti spagnole a queste normative.
- Anche i rapporti tra società capogruppo o madre straniera e società filiale spagnola, non sono del tutto esenti dal poter configurare l'esistenza di una SO in Spagna della casa madre, pertanto è sempre consigliabile analizzare bene come si caratterizzano tali relazioni per evitare sgradevoli sorprese future.
- In linea di massima, qualora l'impresa straniera si limiti a contrattare dei servizi tipici di logistica in Spagna non dovrebbe configurarsi l'esistenza di una SO.

\* \* \*

Il nostro studio vanta una vasta esperienza in materia fiscale internazionale. Qualora siate interessati ad ottenere maggiori informazioni saremo lieti di fornirle.

Contattateci per un preventivo senza impegno!

**Quanto sopra non costituisce consulenza ma solo informazione generale.  
E' sempre consigliabile consultare un professionista per esaminare il suo caso.**

Per maggiori informazioni: Email: [apieralli@maluquerabogados.com](mailto:apieralli@maluquerabogados.com); [alessandro@icab.es](mailto:alessandro@icab.es)

Tel. +34.93.23.88.910.

Alessandro Pieralli

*Colegiado Icab núm. 33243. Avvocato iscritto all'Ordine degli Avvocati di Firenze dal 1999.*