

La Stabile Organizzazione

Prima edizione - 2015

A cura del Dott. Marco Ciman



La Stabile Organizzazione

INDICE

Prefazione degli autori

Premessa	6
1. Definizione di stabile organizzazione nella disciplina interna	13
2. Definizione di stabile organizzazione nel modello OCSE	43
2.1 La stabile organizzazione in ambito domestico e convenzionale	43
2.2 Cenni storici della stabile organizzazione	46
2.3 La stabile organizzazione nel modello Ocse e nel Commentario	48
3. La determinazione di stabile organizzazione nel diritto tributario europeo	53
3.1 La determinazione di stabile organizzazione in ambito comunitario	53
3.2 La compatibilità della normativa interna con il diritto comunitario in tema di stabile organizzazione	55
3.3 Le stabili organizzazione in materia di IVA in ambito UE	62
4. La determinazione dell'imponibile nella stabile organizzazione	78
4.1 La stabile organizzazione in Italia di soggetto estero	83

4.2 La stabile organizzazione estera di impresa italiana	92
4.3 La determinazione del reddito della stabile organizzazione secondo i principi Ocse	110
5. La stabile organizzazione e il commercio elettronico	133

Appendice 1

Stabile organizzazione occulta in Italia	
Principali profili sanzionatori	142

Appendice 2

Commentario OCSE sul tema della stabile organizzazione, traduzione - attuali proposte di modifica	144
---	-----

Appendice 3

Il trattamento delle perdite fiscali nella Stabile Organizzazione Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo COM(2006) 824	206
---	-----

Bibliografia	211
Note	213

Autori:

- dott. MARCO CIMAN, *Dottore Commercialista in Verona, Revisore Legale. Membro della Commissione Nazionale dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti contabili in Fiscalità Internazionale. Ha conseguito il Master in Diritto tributario internazionale e comunitario. Executive Partner di TMC Tax Legal & Advisory – marco.ciman@tmcadvisory.com*
- dott. ANDREA RIDOLFI, *Dottore Commercialista e Revisore Legale, collabora presso lo Studio Sonato in Verona – ridolfi@studiosonato.it*

Premessa

L'impresa che si avvia ad operare all'estero dovrà in primo luogo valutare se avvalersi di una certa "struttura minima" nello Stato estero, caratterizzata da un certo grado di stabilità, oppure se intende compiere mere operazioni di esportazione. In quest'ultimo caso, generalmente, l'attività non comporterebbe alcuna tassazione dei profitti nello Stato estero. Diversamente, avvalendosi di una struttura estera stabile, l'impresa dovrà scegliere tra tre opzioni principali:

a. Un ufficio di rappresentanza

Costituisce la forma di investimento nello Stato estero più semplice ed economica, rappresentata da un'unità locale priva sia di autonomia giuridica che di soggettività tributaria (in sostanza rappresenta un mero centro di costo per l'impresa)¹; tramite l'ufficio di rappresentanza si espletano esclusivamente compiti preparatori o ausiliari all'attività economica vera e propria, di carattere promozionale o informativo.

b. La stabile organizzazione (c.d. branch o permanent establishment)

Non è un soggetto giuridicamente autonomo, ma è invece un autonomo soggetto di imposta nello Stato estero, fiscalmente trasparente nei confronti della casa madre. La stabile organizzazione

¹ L'ufficio di rappresentanza non è titolare di redditi di impresa ma potrebbe essere titolare di redditi fondiari, di capitale e di redditi diversi; in presenza di tali redditi e ricorrendo i presupposti dell'art. 1 del D.P.R. 600/73 lo stesso potrebbe essere soggetto ad Ires ed ai relativi obblighi dichiarativi. L'ufficio di rappresentanza potrebbe essere anche chiamato a fungere da sostituto d'imposta nel caso siano presente lavoratori dipendenti in Italia. Relativamente all'Iva e all'Irap non è invece soggetto passivo.

(di seguito anche S.O.) è dotata dei mezzi necessari allo svolgimento dell'attività d'impresa (c.d. fondo di dotazione), ha inoltre una certa autonomia amministrativa e gestionale ed un definito potere di rappresentanza. Oltre ad essere un centro di costo è anche un centro di ricavo, con assunzione di obblighi fiscali nel Paese estero (tenuta della contabilità, dichiarazioni fiscali, ecc.).

c. Società di diritto locale (o subsidiary)

Si tratta di una entità legale separata dalla casa madre, con piena autonomia giuridica e fiscale. La tassazione avverrà solo in capo alla società controllata estera, salvo la successiva distribuzione di dividendi alla casa madre.

Strutture per operare all'estero: principali vantaggi e svantaggi		
Alternative	Vantaggi	Svantaggi/Rischi
UFFICIO DI RAPPRESENTANZA	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Struttura flessibile</i> in termini di tempi e costi di apertura e chiusura - <i>No obblighi fiscali</i> nello Stato estero² 	<ul style="list-style-type: none"> - Possibilità che venga contestata una <i>stabile organizzazione "occulta"</i> - Può svolgere solo funzioni ausiliari e preparatorie

² Un soggetto non residente che opera in Italia, senza stabile organizzazione, sarà oggetto del combinato disposto degli artt. 3, 23 e 152 del Tuir, secondo cui i redditi prodotti nel territorio dello Stato sono assoggettati a tassazione secondo le disposizioni delle singole categorie di reddito (cd. principio del trattamento isolato dei redditi).

	- Obblighi civilistici limitati	
<p style="text-align: center;">STABILE ORGANIZZAZIONE <i>(permanent establishment)</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Si evita contestazione di S.O. "occulta" - <i>Rimpatrio degli utili favorevole</i> (no dividendi né ritenute) - Immediato godimento delle <i>perdite fiscali</i> per la casa madre - No imposizione indiretta su conferimento di capitale alla S.O. 	<ul style="list-style-type: none"> - Rilevanza nello Stato estero ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva - Alcuni Stati applicano una <i>branch profit tax</i>³ - Tenuta di una <i>doppia contabilità</i> (Stato estero e Stato della casa madre) - Problematica della gestione del <i>transfer pricing</i> nei rapporti con la casa madre - Problematica connesse alla "<i>forza di attrazione</i>" (per lo più ai soli fini Iva) della S.O. - Alcuni aspetti della S.O. sono

³ Alcuni Stati (es. U.S.A.) hanno previsto nelle Convenzioni da loro stipulate l'applicazione di una *branch profit tax* sui profitti rimessi dalla stabile organizzazione alla sede principale. Prelievi di siffatta natura annullano, o riducono notevolmente, uno dei caratteristici vantaggi della *branch*, rappresentato dall'assenza di ritenute sul rimpatrio degli utili.

		caratterizzati tuttora da incertezza normativa (nazionale ed internazionale)
SOCIETA' CONTROLLATA <i>(subsidiary)</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Maggiore possibilità di ottenere finanziamento di terzi - Regolamentazione dei rapporti con la casa madre mediante contratti - Alta visibilità sul mercato 	<ul style="list-style-type: none"> - Ridotta flessibilità - Elevati costi di insediamento e mantenimento - Casa madre non gode delle perdite fiscali della controllata⁴ - Ritardata rilevazione degli utili per casa madre (dividendi) - In casi limite potrebbe “nascondere” una S.O.

Il presente elaborato fornisce un quadro dei principali aspetti normativi e tributari connessi alla costituzione di una stabile organizzazione in uno Stato estero. L'istituto della stabile organizzazione è oggi il frutto dell'evoluzione del lavoro delle organizzazioni internazionali, cominciato negli anni venti del

⁴ Si ricorda che il nostro ordinamento fiscale non ammette la deducibilità delle svalutazioni di partecipazioni non realizzate.

ventesimo secolo e mirato alla fissazione di criteri comuni atti a regolare la potestà impositiva di ciascuno Stato.

Per la prima volta il concetto di stabile organizzazione fu utilizzato dalla “Società delle Nazioni”, che l’ha introdotto nell’art. 5 del Modello di Convenzione in materia di imposta sui redditi del 1927. Prima di allora ciascuno Stato sottoponeva a tassazione esclusivamente i redditi prodotti entro i propri confini, da soggetti residenti e non. Con l’estendersi dell’attività delle imprese al di fuori dei confini del singolo Stato, però, si è sempre più avvertito il bisogno di una nuova definizione dei criteri impositivi a livello internazionale. La progressiva diffusione tra gli Stati della tassazione in base al “reddito mondiale” del soggetto residente, *worldwide taxation*, unita all’imposizione del soggetto non residente per il reddito prodotto nello Stato, ha inoltre contribuito allo sviluppo della problematica della doppia tassazione del reddito a livello internazionale. Ad oggi relativamente al reddito di impresa, come vedremo, la S.O. costituisce quel criterio di collegamento con lo Stato nel quale si realizza il reddito (Stato della fonte) e che permette l’assoggettamento a tassazione. In particolare, l’art. 7 del Modello di Convenzione Ocse prevede che il reddito prodotto da un’impresa sia tassato solo nello Stato di residenza della stessa, a meno che l’impresa non svolga la propria attività anche in altro Stato tramite una stabile organizzazione⁵.

La *permanent establishment* è quindi una sorta di “soglia”, al di sotto della quale non sorge la pretesa impositiva dello Stato della fonte. La stabile organizzazione, in quanto struttura radicata nello Stato estero, gode dei

⁵ Per approfondire l’inquadramento della S.O. nella legislazione doganale, si rimanda a “*La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*”, Mayr S., Santacroce B., cap. VII.

benefici e delle tutele messe in atto da quest'ultimo entro i propri confini e di conseguenza, anche in base ad un principio di giustizia, risulta corretto che la S.O. contribuisca al finanziamento dello Stato della fonte, di cui gode i benefici, versando le imposte. Inoltre, tramite la S.O. viene garantita uguaglianza rispetto alle imprese locali, fornendo neutralità di trattamento per l'investitore estero rispetto a queste ultime. Diversamente, per gli scambi internazionali "deboli", ove non viene superata la descritta "soglia minima", è stata favorita dagli organismi internazionali la tassazione esclusiva nello Stato di residenza, presupponendo che il versamento delle imposte nello Stato della fonte avrebbe rappresentato un freno agli scambi internazionali, in considerazione dei costi di *compliance* ed amministrazione.

I lavori per l'adeguata definizione della stabile organizzazione⁶ sono proseguiti fino a giungere all'attuale definizione contenuta nell'art. 5 del Modello Ocse, oltre alle interpretazioni contenute nel relativo Commentario. La definizione, tuttavia, non può oggi considerarsi un definitivo obiettivo

⁶ Il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella Circolare 29/12/2008 n. 1/2008, capitolo 1, sulla definizione generale si S.O. riporta: *"la nozione di stabile organizzazione che, nell'identificare una dimensione economica e giuridica propria delle imprese, rappresenta uno dei tradizionali **criteri di collegamento** tipici delle attività produttive di reddito d'impresa da parte di soggetti non residenti, **in forza del quale giustificarne la tassazione**, a prescindere dalla natura giuridica del titolare del reddito; la stabile organizzazione **risponde, in sostanza, all'esigenza di disporre di un ragionevole criterio per tassare, in ambito domestico, il reddito prodotto, in quel territorio, da un'impresa non residente**, mitigando, in tal modo, la rigorosa applicazione del principio del reddito mondiale che, in questo caso, non consentirebbe di ritenere imponente, nello Stato di produzione, questa tipologia reddituale.*

Il concetto di stabile organizzazione è, inoltre, utilizzato nel diritto convenzionale per dirimere conflitti di competenza impositiva rilevando, infatti, ai fini dell'esclusione del prelievo tributario sul reddito d'impresa prodotto nello Stato di residenza dello stesso soggetto passivo."

raggiunto, ma essa necessita di un costante lavoro di aggiornamento e di corretta interpretazione, in linea con le continue evoluzioni del libero mercato internazionale, della mobilità dei capitali, della dinamica attività delle imprese, dell'economia "digitale", ecc.

1. Definizione di stabile organizzazione nella disciplina interna

Il concetto di “stabile organizzazione” (c.d. *permanent establishment*, di seguito per brevità anche S.O.) può essere sintetizzato in quell’istituto di diritto tributario che collega ad uno Stato (Stato della fonte) il reddito derivante da un’attività economica svolta sul territorio da un’impresa non residente, mediante una struttura dipendente ivi localizzata in via permanente.

La definizione di S.O., in base alla normativa nazionale, è contenuta nell’**art. 162 del D.P.R. 917/1986** (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, c.d. TUIR), introdotto con il D.Lgs. 344/2003⁷ ed è valida non solo ai fini delle imposte dirette, ma anche per l’IRAP. L’articolo ha portata generale, essendo stato inserito nel Titolo III, capo I “Disposizioni generali”, con conseguente valenza sia per i soggetti Irpef ed Ires che svolgono attività oltre confine, sia per le persone fisiche e le società non residenti che svolgono attività di impresa in Italia⁸. Prima di allora il concetto di stabile organizzazione non era mai stato

⁷ Per un commento dell’Amministrazione Finanziaria sull’introduzione della definizione di stabile organizzazione si veda la circolare 25/E del 16.06.2004, la quale evidenzia che **“il dettato dell’articolo 162 riprende sostanzialmente il testo più recente dell’articolo 5 del modello di convenzione OCSE, discostandosene solo in alcuni punti”**.

⁸ Per i **non residenti** l’art. 23, co. 1, lett. e) e l’art. 151, co. 2, del Tuir indicano di considerare prodotti nel territorio dello Stato i redditi d’impresa derivanti da attività esercitate nello stesso territorio mediante stabili organizzazioni. Sempre in base al Tuir il reddito della stabile organizzazione situata in Italia è considerato reddito di impresa ed è determinato in base alle relative disposizioni. Nel caso, invece, di soggetto estero che operi in Italia senza una stabile organizzazione, si applica il principio in base al quale ciascun reddito conserva l’autonomia propria della categoria d’appartenenza e, come indica l’art. 151, co. 2, Tuir, per identificare i redditi prodotti in Italia si applicheranno i criteri di cui all’art. 23 Tuir (*Redditi fondiari*: immobili situati in Italia; *Redditi di capitale*: soggetti eroganti residenti in Italia; *Redditi da lavoro dipendente*: prestazione di lavoro in Italia; *Redditi da lavoro autonomo*: esercizio dell’attività in Italia; *Reddito di impresa*: esercizio attività mediante S.O. in Italia;

esplicitato dall'ordinamento tributario italiano, rimandando ove necessario alle singole convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra gli Stati, ovvero al modello di convenzione Ocse ed al relativo Commentario (di seguito denominato anche "M.Ocse"; ci si riferirà al relativo Commentario anche con "C.Ocse")⁹. Vero è che, ad oggi, non è previsto alcun obbligo legale di ricorrere alle interpretazioni contenute nel Commentario ed al riguardo è auspicato un intervento chiarificatore del nostro legislatore che definisca la valenza di tale documento.

Già la legge delega, L. 80/2003 – art. 4, disponeva che tale definizione avrebbe dovuto essere coerente ai *"criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni"*, vale a dire in linea con l'articolo 5 del Modello di convenzione OCSE di cui si tratterà più approfonditamente nel prosieguo.

Redditi diversi: attività svolte in Italia, partecipazioni in società italiane ecc.; vedasi l'art. 23 per ulteriori dettagli ed eccezioni). Diversamente, il reddito dei **residenti** per attività all'estero, con o senza stabile organizzazione, sarà oggetto di imposizione in base al principio della *world wide taxation* di cui all'art. 3 del Tuir.

⁹ L'Italia, nella sua prassi ministeriale, riguardo l'interpretazione dei Trattati ha in passato riconosciuto la rilevanza del Modello Ocse e del relativo Commentario; si veda ad esempio la C.M. n. 7 del 30.04.1977, le risoluzioni n. 9/2398 del 01.02.1983 e n. 282 del 11.12.1995. L'utilizzo del Commentario è stato "apprezzato" anche dalla giurisprudenza, Cass. 8488/2010.

Art. 169: “Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.”

ART. 162 TUIR

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 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 l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.
2. L'espressione «**stabile organizzazione**» comprende in particolare:
 - a) una sede di direzione;
 - b) una succursale;
 - c) un ufficio;
 - d) un'officina;
 - e) un laboratorio;
 - f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.
3. 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.
4. Una sede fissa di affari **non** è comunque, considerata stabile organizzazione se:
 - a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
 - b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
 - c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
 - d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
 - e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
 - f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.
5. 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.
6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.
7. **Non** costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno **status indipendente**, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.
8. Nonostante quanto previsto dal comma precedente, **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 di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135 o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478 che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.
9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa **non** costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

Si evidenzia che in base all'ordinamento nazionale, il concetto di S.O. si applica solo al reddito d'impresa e non ai redditi derivanti da attività professionali indipendenti. A livello internazionale, invece, la *permanent establishment*, come definita all'art. 5 M.Ocse, si applica anche al reddito da lavoro autonomo, a seguito dell'abrogazione dell'art. 14 M.Ocse.

L'applicazione dell'art. 162 è prevista per i soggetti non residenti, ma si ritiene che lo stesso valga anche per le S.O. delle imprese italiane operanti all'estero¹⁰.

ART. 162, comma 1 – Definisce la c.d. "**stabile organizzazione materiale**".
Facendo propria la definizione Ocse, definisce stabile organizzazione "*una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato.*", valida oltre che per le imposte sui redditi anche per l'Irap, ma non per l'Iva. Tale definizione è in linea con quella di cui all'art. 5 del modello di convenzione OCSE, con la conseguenza che per la corretta interpretazione della stessa è comunque necessario avvalersi anche del Commentario OCSE al modello di convenzione, in particolar modo nei casi in cui la prassi nazionali non si sia espressa. I principali caratteri che identificano una stabile organizzazione possono essere riassunti in:

¹⁰ Comando Generale della Guardia di Finanza, nella Circolare 29/12/2008 n. 1/2008, capitolo 7, "L'art. 162 del TUIR contiene una definizione valevole anche per stabilire, nell'ordinamento italiano, quando vi sia una stabile organizzazione estera del soggetto residente; nell'applicazione dell'art. 165 (credito per le imposte pagate all'estero), infatti, il relativo comma 2 impone una lettura "a specchio" dell'art. 23 del TUIR per stabilire quando il reddito attribuito all'impresa residente si consideri di fonte estera; ciò porta a ritenere che la nozione di stabile organizzazione debba essere tendenzialmente unitaria."

- (i) **Sede d'affari.** Tale concetto va inteso in senso ampio; esso può comprendere immobili, attrezzature ed installazioni utilizzati per lo svolgimento dell'attività di impresa. Non è necessario che tali beni siano di proprietà del soggetto estero, essendo sufficiente che lo stesso ne abbia la mera disponibilità, né occorre che siano destinati all'attività d'impresa in via esclusiva. Il commentario OCSE precisa che l'attività può essere esercitata anche senza l'ausilio di personale¹¹.
- (ii) **Fissità** della sede d'affari (sia fisica che temporale), vale a dire una connessione di carattere permanente con il territorio dove risiede, la quale può essere anche di breve periodo ma deve concretizzare un certo grado di permanenza in ragione della specifica attività esercitata. L'art. 162 non prevede un lasso temporale minimo necessario per definire il concetto di stabile organizzazione (al di fuori di quanto disposto al comma 3 in relazione ai cantieri di costruzione, di montaggio o di costruzione). È possibile perciò che attività stagionali ripetute nel tempo ovvero attività che necessitano di ingenti investimenti esercitate per brevi periodi¹² possano dar luogo ad una stabile organizzazione, se collegabili ad un determinato luogo.

¹¹ La presenza di capitale umano, non determinante per il riconoscimento della S.O. ai fini dell'imposizione diretta, assume carattere rilevante e necessario ai fini della rilevazione della S.O. ai fini Iva (cfr. CGCE 4.7.1985, causa 168/84).

¹² Vedasi la sentenza C.T.C. n. 765 del 01.02.2001, "*l'organizzazione può essere apprezzata, quanto al requisito della stabilità, con riferimento all'entità dell'iniziativa da realizzare*" e "*la stabilità è identificabile non tanto in assoluto quanto in relazione al progetto da attuare.*".

- (iii) **Per il cui mezzo** viene esercitata l'attività dell'impresa estera. La dicitura "per mezzo" evidenzia la strumentalità della sede fissa d'affari rispetto all'attività dell'impresa. La natura dell'attività svolta per il tramite della sede di affari deve potersi qualificare come essenziale e significativa rispetto all'attività commerciale svolta dall'impresa nel suo insieme.

Nella sostanza la stabile organizzazione deve essere strumentale all'esercizio dell'attività di impresa da parte del soggetto cui fa riferimento. Secondo l'Ocse, inoltre, la S.O. sorge nel momento in cui l'impresa comincia a svolgere la propria attività per mezzo di una sede fissa d'affari, con esclusione del periodo di allestimento, a condizione che l'attività preparatoria sia sostanzialmente difforme da quella successivamente esercitata. Essa, invece, ha termine nel momento in cui l'impresa si spossa dell'insediamento per alienazione o affitto della sede fissa, ovvero per la cessazione dell'attività.

Differente è il caso del c.d. "ufficio di rappresentanza" che può essere considerato la forma di presenza minima di una società residente nel territorio di uno Stato estero. Si tratta di una sede fissa sul territorio dello Stato estero con funzioni preparatorie e/o ausiliarie rispetto all'attività della casa madre quali, ad esempio, l'attività promozionale, di informazione, di ricerca di mercato o scientifica, ecc.; non svolgono, invece, attività produttiva o di vendita in senso proprio.

La prassi italiana ha inoltre specificato che l'attività svolta dalla S.O. deve rappresentare un "ciclo completo di attività imprenditoriale (...) con un proprio risultato economico, autonomo rispetto a quello conseguito dalla sede centrale esistente nel territorio nazionale" (ris. 9/2398 del 1983) e che la S.O.

debba presentare una “*distinzione organizzativa e contabile dalla casa madre*”.

ART. 162, comma 2 – Viene citata, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le fattispecie che possono dar vita ad una stabile organizzazione (c.d. **lista positiva**):

- Una ***sede di direzione***, intesa come il luogo situato nello Stato estero ove è svolta l’attività di direzione, poste in essere da soggetti aventi funzioni manageriali, ed in cui sono assunte decisioni di rilievo strategico per l’impresa; ad esempio, i c.d. *Coordination Centers*, vale a dire i centri di controllo e di coordinamento di determinate funzioni direttive a livello internazionale che svolgano attività essenziali (e non meramente ausiliarie) per il gruppo, possono potenzialmente costituire stabili organizzazioni.
- Un ***ufficio*** oppure una ***succursale*** (o “*branch*” nella terminologia anglosassone); quest’ultima è un ramo dell’impresa privo di autonomia giuridica e dipendente dall’impresa stessa, pur avendo un certo grado di indipendenza economica, commerciale e contabile¹³; in ambito nazionale è un concetto che viene assimilato a quello di filiale, ovvero a quello di sede secondaria con rappresentanza stabile di cui agli artt. 2197 e 2506 del codice civile.

¹³ In tema di succursali si rinvia a Cass. 8815 e 8820 del 27.11.1987 e n. 5580 del 19.09.1990, ove viene indicato che la stabile organizzazione non deve essere **di per sé** produttiva di reddito ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile (su questo punto in senso contrario una risalente prassi, R.M. 460196 del 13.12.1989), requisiti questi ultimi di cui sono dotate le succursali o le sedi secondarie previste dall’art. 2506 del codice civile, le quali costituiscono solo una specie tipica di stabile organizzazione.

- Un'*officina*, impianto industriale o artigiano ove sono effettuate lavorazioni nell'ambito delle costruzioni meccaniche, oppure un laboratorio, inteso come locale attrezzato allo svolgimento di attività sperimentali, tecniche o produttive.
- Luoghi di *estrazione di risorse naturali*, ovvero miniere, giacimenti di gas o petrolio, cave ecc¹⁴.

Sulla valenza presuntiva dell'elencazione sopra proposta vi è però una divergenza di vedute tra l'Amministrazione finanziaria e l'Ocse. La prima parrebbe considerare l'elencazione delle fattispecie positive di cui all'art. 162 quali casi che costituiscono a priori una stabile organizzazione, dal momento che essi postulano il concorso di due elementi costitutivi fondamentali della stabile, ovvero l'esistenza di un'installazione fissa e l'esercizio di attività da parte dell'impresa per mezzo di tale installazione¹⁵. Invero, fino alla versione 2008 del Modello Ocse, l'Italia al paragrafo 43 del Commentario, specificava che essa riteneva l'elencazione positiva quale indicazione di stabile organizzazione a priori. Nell'aggiornato modello Ocse tale osservazione non è più stata riproposta, tuttavia la posizione italiana non è ancora chiara.

¹⁴ Sul punto è stato osservato che anche una piattaforma galleggiante può costituire una stabile organizzazione, cfr. M. Del Giudice, *“La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia”*, Il Fisco, n. 45/5008, pag. 8011.

¹⁵ Cfr. C.M. n. 7/1496 del 30.04.1977 e nota ministeriale n. 9/2398 del 01.02.1983. Inoltre, il Comando Generale della Guardia di Finanza nella Circolare 29/12/2008 n. 1/2008, cap. 2, così riporta *“Interessante è notare l'atteggiamento assunto sul punto dall'Italia; infatti, mentre gli altri Paesi aderenti all'OCSE tendono ad attribuire agli esempi contenuti nel modello una valenza solo esemplificativa, ritenendo che sia onere dell'Amministrazione dimostrare che vi sia una sede fissa d'affari, il nostro Paese, nella circolare ministeriale 30 aprile 1977, n. 7, dimostra di considerare a priori stabile organizzazione le suddette ipotesi, demandando al contribuente l'onere di dimostrare che l'esistenza di una delle fattispecie contemplate dallo schema stesso, non sia idonea, nel concreto, a configurare una stabile organizzazione.”*.

Diversamente l'Ocse non ritiene che l'elencazione costituisca una presunzione assoluta di stabile organizzazione, ma una mera esemplificazione di installazioni d'affari che per qualificarsi come stabili organizzazioni devono comunque soddisfare i requisiti indicati nella definizione generale della stessa.

ART. 162, comma 3 – Una delle maggiori differenze tra normativa nazionale e convenzione OCSE la si riscontra in relazione ai cantieri di costruzione, montaggio o di installazione, di cui al comma 3 dell'art. 162. Quest'ultimo articolo dispone il riconoscimento di una stabile organizzazione solo nel caso in cui il cantiere, il progetto o l'attività abbia una durata superiore ai **tre mesi**, ricomprendendo nella nozione di stabile organizzazione anche l'attività di supervisione. Diversamente l'art. 5, co. 3, M.Ocse prevede una durata maggiore, pari a *dodici mesi*. Il requisito temporale va applicato a ciascun cantiere, risultando ininfluente il periodo che l'impresa ha trascorso su altri cantieri in nessun modo collegati al cantiere stesso. Il computo del termine decorre dalla data in cui l'impresa inizia la sua attività, inclusi i lavori preparatori, eseguiti nel Paese in cui la costruzione deve essere edificata ed una volta superato il termine temporale, il riconoscimento di stabile organizzazione opera retroattivamente¹⁶. Ciò può risultare particolarmente problematico qualora si debba ricostruire retroattivamente il reddito della S.O. per la cui attività non si sono tenute apposite scritture, supponendo che non sarebbe stato superato il limite temporale normativamente previsto. Il

¹⁶ La retroattività del riconoscimento di S.O. può comportare conseguenze particolarmente pesanti per l'impresa che ha avviato il cantiere con l'intenzione di non superare il termine temporale e senza mettere in atto le accortezze e gli adempimenti contabili/amministrativi necessari: ad esempio mancanza di una contabilità del cantiere, con conseguente difficoltà di quantificazione del reddito della S.O., omesse dichiarazioni fiscali ecc.

periodo minimo di durata di tre mesi coincide con la condizione temporale prevista ai fini Irap, art. 12, co. 2, D.Lgs. 446/1997.

Inoltre, un altro aspetto differisce dal paragone tra normativa nazionale e convenzionale: l'attività di "supervisione". Quest'ultima non è contemplata nella corrispondente previsione del Modello Ocse, ma è comunque presa in considerazione dal relativo Commentario, per il quale le attività di supervisione e preparatorie connesse con il cantiere sono da includere nel computo dei 12 mesi. Nell'art. 162 non viene invece fatta menzione dell'attività di progettazione, contemplata dal Commentario.

Sul tema si segnala che la Commissione Tributaria Centrale, con sentenza n. 1887 del 09.03.1990 ha rilevato che *"non sembra perciò dubbio che la installazione di un cantiere edile per il montaggio di prefabbricati da adibire a ricovero della popolazione terremotata (...) costituiscono elementi più che sufficienti per configurare la esistenza di una stabile organizzazione della impresa estera"* e la nota ministeriale 9/2398 del 1983 ha ritenuto sussistere la stabile organizzazione nel caso di cantieri che *"si occupano del montaggio vero e proprio e della messa in marcia dell'impianto"*.

ART. 162, comma 4 – Contempla, a differenza dei due commi precedenti, alcune ipotesi negative di stabile organizzazione (c.d. **lista negativa**), pure in questo caso non assoluta né esaustiva, anche laddove i requisiti richiesti dai commi precedenti fossero rispettati. La *ratio* della norma è quella di evitare che sia assoggettata ad imposizione in Italia un'attività meramente preparatoria o ausiliaria rispetto alla attività tipica aziendale, ovvero che non contribuisca comunque in modo significativo dell'attività dell'impresa. Per stabilire il carattere preparatorio o ausiliario dell'attività, è necessario valutare se la stessa costituisca parte essenziale o significativa dell'attività

d'impresa nel suo complesso, sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo. La previsione nazionale è nella sostanza in linea con quella prevista dai Trattati.

È quindi previsto che, nonostante le precedenti disposizioni di questo articolo, **non** sia rilevata una stabile organizzazione nei seguenti casi:

- a) una sede fissa di affari viene utilizzata ai soli fini di *deposito*, di *esposizione* o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di *raccogliere informazioni per l'impresa*;
- e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia **carattere preparatorio o ausiliario**;
- f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario. Si segnala che questa ipotesi negativa risulta assente nella maggior parte delle convenzioni stipulate dall'Italia.

Sulla "lista negativa", il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella Circolare 29/12/2008 n. 1/2008, capitolo 7, si è così espresso: "*Nel caso in cui, in concreto, ricorrano le suddette ipotesi negative – la cui comune caratteristica è quella di configurare attività di carattere ausiliario e/o*

*preparatorio, non costituenti aspetti determinanti dell'attività d'impresa e concorrenti alla realizzazione dell'utile solo in misura marginale – **sarà sempre esclusa la ricorrenza di una stabile organizzazione, anche nell'eventualità in cui fossero presenti i requisiti caratterizzanti la definizione generale.***"

Si riportano di seguito alcuni esempi illustrativi presenti nel Commentario Ocse¹⁷:

- un addetto al reparto commerciale di una impresa estera visita regolarmente il principale cliente italiano per raccogliere gli ordini e incontra a tale fine nei suoi uffici il direttore acquisti. In questo caso, gli uffici del cliente italiano non sono a disposizione dell'impresa estera per cui il commerciale sta lavorando e, comunque, **non costituiscono** una sede fissa d'affari attraverso cui quell'impresa estera svolge la propria attività in Italia;

- un dipendente di una società estera, per un lungo periodo di tempo, è abilitato ad usare un ufficio nella sede di un'altra società ubicata in Italia (una controllata appena acquisita) al fine di assicurarsi che quest'ultima società ottemperi ai propri obblighi contrattuali assunti con la società estera. In questo caso, l'impiegato sta svolgendo un'attività per conto della società estera e l'ufficio che è a sua disposizione presso la sede della società italiana **costituisce** una stabile organizzazione del suo datore di lavoro, posto che l'ufficio sia a sua disposizione per un lasso di tempo sufficientemente lungo per costituire una "sede fissa d'affari";

¹⁷ Circolari della FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO, n. 16 del 08.08.2012, "La Stabile Organizzazione in Italia di soggetti non residenti: la normativa nazionale, le Direttive Ocse e la giurisprudenza".

- una società di trasporti estera utilizza come luogo di scarico un magazzino del cliente italiano ogni giorno per un determinato numero di anni allo scopo di consegnare i beni acquistati dal cliente medesimo. In questo caso la presenza della società di trasporti al magazzino di stoccaggio sarebbe così limitata che quell'impresa estera non potrebbe considerare quel posto come a sua disposizione, **non costituendo** quindi una stabile organizzazione dell'impresa;

- un pittore per due anni si trova per tre giorni alla settimana presso gli uffici del suo principale cliente italiano. In questo caso la presenza del pittore in quel luogo dove egli sta svolgendo la sua più importante funzione (dipingere) **costituisce** una stabile organizzazione del pittore.

ART. 162, comma 5 – Affronta il problema della definizione della stabile organizzazione in caso di commercio elettronico, realizzato cioè attraverso internet. Il comma precisa che non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari detenuti al solo fine della raccolta e della trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi. In tale previsione rientrano in linea di massima quindi il server che supporta un sito internet, quanto lo stesso sito web. Dal contenuto del menzionato comma parrebbe che non sia sufficiente la mera disponibilità o il solo utilizzo di dette strumentazioni e dei relativi impianti ausiliari. Risulterebbe necessario un elemento aggiuntivo, vale a dire una struttura organizzativa di un certo livello, caratterizzata ad esempio, ma non necessariamente, dalla presenza di personale o di altre risorse strumentali destinate alla specifica attività, tali da configurare in maniera evidente una sede fissa d'affari, deputata in concreto allo svolgimento dell'attività all'interno dello Stato e non un mero supporto

per attività di fatto svolte all'estero e, semplicemente, "canalizzate" telematicamente nel territorio nazionale. La tematica della stabile organizzazione nel commercio elettronico sarà approfondita nel successivo capitolo 5.

ART. 162, comma 6 – nonostante le previsioni del comma precedente, costituisce comunque una stabile organizzazione il soggetto che, residente o non residente, abitualmente concluda in nome dell'impresa non residente contratti diversi da quelli di acquisto di beni¹⁸. Tale ipotesi configura quella che comunemente è denominata "**stabile organizzazione personale – agente dipendente**". Nella sostanza il testo riproduce l'art. 5, co. 5, M.Ocse. I poteri esercitati dovranno essere tali da vincolare il soggetto estero in forza dei contratti conclusi dall'agente¹⁹.

Per individuare la presenza di un agente dipendente, secondo la sentenza Cass. 3769/2012, occorre *"acclarare se l'agente operante in Italia abbia concluso contratti che vincolano l'impresa estera, indipendentemente dal fatto che quei contratti siano stati effettivamente conclusi "a nome dell'impresa"."*

Pure a tal riguardo è rilevabile una diversità con il Modello Ocse: mentre quest'ultimo esclude la sussistenza di una stabile organizzazione personale

¹⁸ La sentenza di merito C.T.P. Como n. 66 del 20.06.2012 precisa che per la sussistenza di una S.O. è necessario per l'Ufficio dimostrare la disponibilità di una sede fissa d'affari, la conclusione di contratti in nome e per conto dell'impresa estera e che l'attività svolta sul territorio dello Stato italiano sia esercitata in via abituale. Eventuali presunzioni utilizzate dall'Ufficio devono presentare i requisiti di gravità, precisione e concordanza previsti dall'art. 2729 c.c..

¹⁹ Cfr Tomassini A. *"Niente Stabile organizzazione per l'addetto con poteri limitati"*, Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi del 06.01.2014, in commento alla sentenza C.T.R. Lombardia n. 144/32/2013.

nel caso in cui il soggetto si limiti ad effettuare attività di carattere preparatorio o ausiliario, il comma 6 dell'art. 162, esclude solo la rilevanza della stipula di contratti di acquisto di beni e non anche di altri contratti che pure possono riferirsi ad attività di carattere preparatorio o ausiliario, come quelli per l'acquisizione di servizi. Si noti come il potere di concludere contratti debba essere esercitato in modo continuativo nell'altro Stato, inoltre tale circostanza deve essere valutata in base alle condizioni di fatto e alla specifiche caratteristiche commerciali dell'impresa. Quando i requisiti indicati al comma 6 sono verificati, la stabile organizzazione sussiste con riguardo a tutte le operazioni compiute dall'agente dipendente, e non solo limitatamente ai contratti stipulati a nome dell'impresa (attrazione). Come detto, la norma richiede che il soggetto faccia uso abituamente del potere di concludere contratti in nome e per conto, essendo privo di conseguenze il fatto che ciò avvenga in casi isolati. Inoltre, non è sufficiente che un soggetto eserciti il suo potere di vincolare l'impresa in una particolare operazione, ma deve essere rilevata una continuità dell'attività di rappresentanza. L'agente che dispone del potere di negoziare gli elementi ed i dettagli di un contratto in modo vincolante per l'impresa, può ritenersi di aver esercitato siffatto potere nello Stato estero, anche nel caso in cui il contratto sia firmato da un'altra persona nello Stato in cui l'impresa è residente. Il mandato a concludere contratti deve essere riferito all'attività commerciale svolta dall'impresa estera e deve procurare ricavi alla stessa. Sembra dunque potersi concludere che l'abituale utilizzo in Italia di mandatari con rappresentanza ex art. 1704 c.c. come anche di agenti con poteri di rappresentanza ex art. 1745 c.c. possa integrare, in virtù del potere di rappresentanza ad essi conferito, la

presenza di una stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente²⁰. Spesso risulta particolarmente difficile definire con chiarezza se esiste un intermediario estero che agisce in nome dell'impresa ed in aggiunta se l'eventuale suo intervento possa o meno costituire una S.O., posto che *"l'accertamento del potere di concludere contratti deve essere riferito alla reale situazione economica, e non alla legge civile, e lo stesso può riguardare anche singole fasi, come le trattative, e non necessariamente comprendere anche il potere di negoziare i termini del contratto."* (Cass. 10925/2002). Vi sono infatti molteplici modi di partecipare alle trattative che un'impresa estera va concludendo con un cliente ed è ragionevole supporre che ove la partecipazione sia marginale e non determinante, non si possa rilevare una stabile organizzazione; *"La prova dello svolgimento di tale attività da parte del soggetto nazionale può essere ricavata, oltre che dagli elementi indicati dall'art. 5 del modello di convenzione CCSE, anche da elementi indiziari, quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, indipendentemente dal conferimento di poteri di rappresentanza"* (Cass. 9166/2011). Chiaramente anche una società può rappresentare un agente e potenzialmente una stabile organizzazione: la C.T.R. Lombardia n. 139 del 29.10.2012 ha ravvisato che una società controllata residente è S.O. personale se lavora gratuitamente e le commissioni per le vendite effettuate dalla controllata sono integralmente percepite dalla controllante.

La sempre maggiore crescita della mobilità all'estero dei lavoratori dipendenti può, tra le varie conseguenze, incrementare il rischio, per

²⁰ Sul tema anche *"Il distacco di personale può configurare una stabile organizzazione occulta di società non residente"*, Oliva R., Rivista delle Operazioni Straordinarie.

l'impresa datrice di lavoro, di costituire all'estero una Stabile Organizzazione. Il rischio aumenta per quei soggetti che operano all'estero senza un formale programma di distacco, per i quali può risultare difficile monitorare tempi e luoghi di permanenza ed effettivi compiti svolti. È quindi opportuno un costante monitoraggio, associato dalla conservazione di adeguata documentazione probatoria, nei casi sopra descritti.

ART. 162, comma 7 – chiarisce, conformemente al Modello Ocse, che la stabile organizzazione non è configurabile per il solo fatto che l'impresa non residente eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissario generale, o di ogni altro *intermediario* che goda di uno *status indipendente (agente indipendente)*, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della propria ordinaria attività. Relativamente allo svolgimento delle operazioni per l'impresa estera nel quadro dell'ordinaria attività dell'agente, ciò non si verifica laddove costui svolga operazioni che dal punto di vista economico ricadano nella sfera imprenditoriale dell'impresa estera piuttosto che dell'agente. L'indipendenza dell'agente andrà valutata sia dal punto di vista della (Comm. Ocse art. 5, par. 38)

- **Indipendenza giuridico/legale**: quando il preponente non può esercitare un controllo generale sull'agente, né impartire dettagliate istruzioni;
- **Indipendenza economica**: l'agente deve sostenere in proprio il rischio imprenditoriale ed essere conformemente remunerato dal preponente.

In conseguenza della precisazione compiuta nel descritto comma 7, si definisce quindi *a contrariis* “agente dipendente” quello descritto del precedente comma 6.

Lo status di indipendenza dell’agente è quindi condizione necessaria, ma non sufficiente, per il non riconoscimento di una stabile organizzazione. A fini chiaramente antielusivi, il commentario precisa che una persona autorizzata a negoziare tutti gli elementi e i dettagli del contratto, in modo tale da vincolare l’impresa, può essere considerata come S.O. nello Stato, ancorché il contratto sia materialmente sottoscritto all’estero. Si ritiene che manchi il requisito dell’indipendenza economica quando il rischio dell’affare ricada esclusivamente sull’impresa estera, per essere l’agente comunque remunerato per la sua attività, oppure quando l’agente sia in situazione di dipendenza economica dall’impresa estera, per essere questa il suo unico o maggior cliente.

Il Commentario Ocse prevede infatti, fra gli elementi utili per l’identificazione delle stabili organizzazioni personali:

- (a) la percezione di emolumenti, riferiti alla persona fisica, non parametrati ai contratti stipulati, così da ipotizzare il rapporto di lavoro dipendente per conto di un soggetto non residente (ed evidentemente anche la mancanza di rischio imprenditoriale),
- (b) la mancata emissione di fatture verso la società mandataria (che presuppone un rapporto di natura dipendente),
- (c) l’abitudine dell’esercizio dei poteri di concludere contratti sulla base di un mandato generale rappresentativo.

Secondo il Commentario, per valutare la situazione dell’agente, l’ampiezza e la frequenza con cui lo stesso esercita il proprio potere deve essere

analizzata in relazione alla natura dei contratti e all'attività del preponente. Inoltre, il potere di concludere contratti deve attenersi all'attività propria dell'impresa estera, non rilevando invece il potere di concludere contratti relativi ad operazioni interne (es. assunzione di dipendenti, i contratti con legali, ecc.).

**LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE: art. 162 commi 6, 7
(Modello OCSE art. 5, co. 5 e 6)**

Agente
"dipendente"

Costituisce S.O. la persona fisica o giuridica, residente o meno, che nel territorio dello Stato conclude

- ABITUALMENTE
- IN NOME E PER CONTO DELL'IMPRESA
- CONTRATTI DIVERSI DA QUELLI DI ACQUISTO DI BENI (da quelli relativi ad attività di natura preparatoria o ausiliaria per l'Ocse) (cfr. Commentario Ocse art. 5, par. 32)

Agente
"indipendente"

Tuttavia **NON** costituisce S.O. l'esercizio di attività d'impresa tramite

- intermediario INDIPENDENTE (giuridicamente ed economicamente), purché
- quest'ultimo operi nell'ambito della sua ORDINARIA ATTIVITÀ (cfr. Commentario Ocse art. 5, par. 36)

ART. 162, comma 8 – In maniera più specifica, il comma 8 esclude l'esistenza della S.O. quando un'impresa esercita nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo (L. 135/77) o di un mediatore marittimo (L. 478/68) che abbia i poteri per la gestione

commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa. Questi ultimi non costituiscono stabile organizzazione dell'impresa ove, eccedendo i confini dell'attività ordinaria, abbiano i poteri di gestire commercialmente ed operativamente le navi dell'impresa stessa. Non si rileva una simile previsione in ambito Ocse.

ART. 162, comma 9 – Da ultimo, per quanto concerne i rapporti nell'ambito dei gruppi di impresa, il comma 9 dell'art. 162, tratta del caso della stabile organizzazione "nascosta" nella società estera consociata (cfr. art. 5, co. 7, Ocse e art. 5, par. 41 C.Ocse). Tale comma precisa che la circostanza che un'impresa non residente, con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato,

- CONTROLLI un'impresa residente,
- ne sia CONTROLLATA,
- o che entrambe le imprese siano CONTROLLATE DA UN TERZO soggetto,

non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

Anche in giurisprudenza è pacifico che *"tale concetto di stabile organizzazione non è incompatibile con la personalità giuridica di cui la stessa sia eventualmente fornita, poiché l'autonoma soggettività giuridica non assume rilievo quanto alla imputazione dei rapporti fiscali"* (Cass. 20597/2011).

Ad ogni modo, una società del gruppo può considerarsi S.O. laddove la stessa presenti le caratteristiche di una sorta di agente dipendente che conclude affari in nome dell'impresa estera. Un conto è, quindi, la sinergia tra la società controllata e casa madre per il raggiungimento di un fine comune, un altro è lo stato di sfruttamento e sudditanza da parte della casa madre per il soddisfacimento delle proprie necessità.

* * *

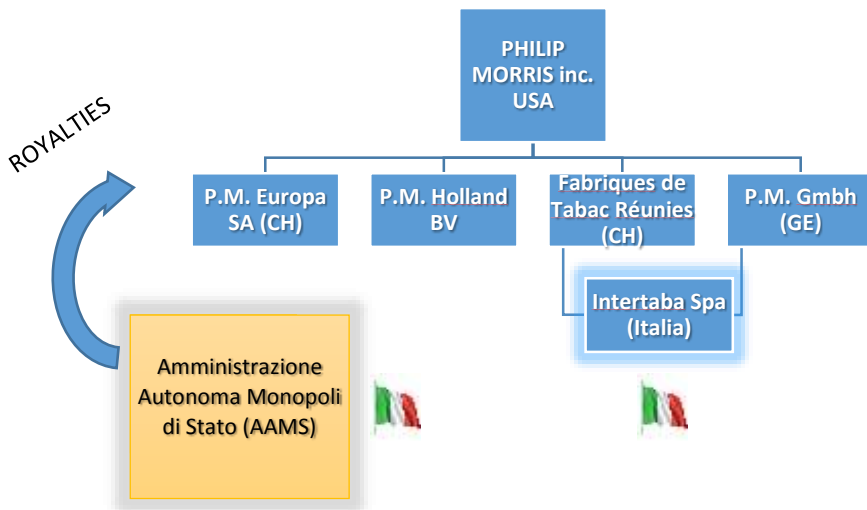
Approfondimento

La “stabile organizzazione plurima” – Il caso Philip Morris in Italia

Uno dei casi emblematici di stabile organizzazione “annidata”²¹ in una società controllata estera è connesso alla sentenza n. 7682 del 25 maggio 2002 della Corte di Cassazione (c.d. sentenza Philip Morris), il quale ha suscitato particolare clamore nel settore. Tra i principi di diritto elaborati nella sentenza, infatti, vi è anche quello della «stabile organizzazione plurima».

Nella pagina successiva il caso Philip Morris :

²¹ Si veda anche Cass. 9166/2011, secondo cui il concetto di S.O. “non è incompatibile con la personalità giuridica di cui la stessa sia eventualmente fornita, poichè l'autonoma soggettività giuridica non assume rilievo quanto all'imputazione dei rapporti fiscali, per cui non è possibile dubitare dell'attribuibilità ad una società, ai fini dell'IVA, del ruolo - palese od occulto - di stabile organizzazione materiale di soggetto non residente, soltanto in ragione della sua personalità giuridica”; inoltre Cass. 16105/2011 “sul piano giuridico nulla osta a che anche una società di capitali possa fungere da stabile organizzazione di società estera”.



- L'Amministrazione Italiana Monopoli di Stato paga delle royalties ad una società estera del gruppo per poter vendere le sigarette in Italia con il marchio "Philip Morris".
- In sede di verifica l'Agenzia delle Entrate contesta il ruolo della società italiana Intertaba S.p.A., indicandola quale stabile organizzazione occulta di più società del gruppo, per una serie di motivi
 - partecipa alle trattative con AAMS;
 - svolge attività unicamente a favore di altre società del gruppo
 - sostiene costi senza adeguata remunerazione ...

I giudici di primo grado (C.T.P. Milano del 12.09.1997 n. 238) e di secondo grado (C.T.R. del 24.03.2000 n. 312) accolgono le argomentazioni del

gruppo Philip Morris, non rilevando la presenza di alcuna stabile organizzazione

- né ai fini Iva: i giudici hanno ritenuto che il processo verbale di constatazione indicasse unicamente alcuni fatti e circostanze che di per sé non erano atti a supportare l'assunto dell'esistenza di una S.O. in Italia della ricorrente; inoltre, il fatto che il soggetto percipiente le royalties sia presente in Italia tramite delegati all'atto della negoziazione dei contratti e che lo stesso provveda ad effettuare verifiche e conteggi non comporta il sorgere di una S.O.;
- né ai fini delle imposte sul reddito, ribadendo che la mera appartenenza della società al gruppo non comporta il sorgere di stabile organizzazione.

La Corte di Cassazione²², però, ha ribaltato i giudizi di merito, ritenendo che i giudici di secondo grado avessero mal interpretato il ruolo della società italiana del gruppo.

La Suprema Corte ha in sintesi sostenuto che:

- a. una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di s.o. **plurima** di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una **strategia unitaria**;
- b. l'attività di **controllo** sulla esatta esecuzione di un contratto non può considerarsi in principio **ausiliaria**, ai sensi dell'art. 5, co. 4, M.Ocse;

²² Si tratta delle sentenze n. 3367, 3368 e 3369 del 7 marzo 2002, n. 4319 del 26 marzo 2002, n. 7682 e 7689 del 25 maggio 2002, n. 10925 del 25 luglio 2002 e n. 17373 del 6 dicembre 2002.

- c. la **partecipazione di rappresentanti** o incaricati di una struttura nazionale ad una fase della conclusione di contratti tra società estera ed altro soggetto residente può essere ricondotta al **potere di concludere contratti in nome dell'impresa**, anche al di fuori di un potere di rappresentanza;
- d. l'affidamento ad una struttura nazionale della funzione di **management** da parte di società non residente comporta l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di s.o.;
- e. l'accertamento dei requisiti della s.o., ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti, deve essere condotto non solo sul piano **formale**, ma anche e soprattutto, su quello **sostanziale**.

La questione è quindi stata rimandata alla Commissione Tributaria Regionale affinché riemettesse il giudizio; tuttavia non si è mai arrivati a tale sentenza a causa di un sopraggiunto accordo tra le parti in causa.

Le posizioni assunte nel caso Philip Morris, non sono state condivise dall'Ocse, tuttavia hanno rivestito un'importanza tale da rendere necessario un aggiornamento del modello Ocse, mediante l'inserimento di determinate precisazioni relative all'art. 5 (par. 41 C.Ocse). Dal 2005, infatti, il COMMENTARIO chiarisce che va esclusa la possibilità di una S.O. plurima, nonché la sussistenza dei presupposti per l'esistenza della stessa in base alla sola presenza del personale, di una partecipata residente nel territorio, durante la fase di negoziazione di contratti da parte di altra consociata estera, senza che sia provato un diretto e fattivo coinvolgimento dei suddetti dipendenti nella definizione dei termini contrattuali rilevanti.

Il COMMENTARIO, inoltre, fornisce ulteriori chiarimenti in relazione ad alcune ipotesi specifiche connesse ai particolari rapporti, che si possono configurare tra la S.O. e le società del Gruppo. In particolare viene chiarito che lo svolgimento di servizi da parte di una società appartenente a una multinazionale non è un elemento sufficiente per far considerare quest'ultima la stabile organizzazione di un'altra società. Inoltre, secondo il COMMENTARIO, non può essere considerato indice presuntivo della sussistenza della S.O. il fatto che il servizio erogato arrechi un beneficio all'altra società che lo ha richiesto. È infatti evidente che, data la natura lucrativa dell'attività di impresa, quando si eroga un corrispettivo per acquisire un servizio, lo si fa per conseguire una utilità. Ciò ovviamente non può essere di per sé sufficiente a configurare la stabile organizzazione. *È facilmente intuibile che le operazioni tra soggetti collegati possano essere «a rischio» in quanto manipolabili a livello di Gruppo per trasferire materia imponibile in Paesi a fiscalità privilegiata. Tuttavia questo tipo di manovra può essere già efficacemente contrastato con le disposizioni in materia di transfer price.*

* * *

Oltremodo, si segnala che la Corte di Cassazione nella sentenza 20597/2011 ha indicato che l'organizzazione produttiva in Italia di una società estera, articolata in molteplici sedi formalmente e giuridicamente distinte, ma

economicamente integrate in una struttura unitaria, non preclude la contestazione di una stabile organizzazione²³.

Si evidenzia che l'art. 162 fa preliminarmente salva la clausola dell'art. 169 del Tuir, secondo il quale le disposizioni del Testo Unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga ad eventuali accordi internazionali contro la doppia imposizione²⁴. L'art. 162, dunque, opera limitatamente ai casi ove sia assente una convenzione tra gli Stati, ferma restando la possibilità del contribuente di invocarne comunque l'applicazione, qualora più vantaggiosa²⁵. Sul tema l'Agenzia delle Entrate indica che ***“sebbene la nuova norma sia destinata ai casi non disciplinati da una convenzione contro le doppie imposizioni, è rimessa al contribuente la possibilità di invocare l'eventuale trattamento più favorevole della norma interna rispetto a quanto previsto dagli Accordi internazionali per effetto del rinvio all'articolo 169 del nuovo TUIR”*** (circ. 25/E/2004). Ai fini della corretta interpretazione delle Convenzioni si ricorda, tuttavia, che le stesse dispongono regole di natura distributiva e che non possono imporre una tassazione se non prevista dalle leggi dello Stato.

²³ Valente P., *“La stabile organizzazione nelle disposizioni interne e convenzionali e nella sentenza della Corte di Cassazione n. 20597/2011”*, Il Fisco, n. 42/2011.

²⁴ Sulla possibilità del contribuente di optare per il trattamento più favorevole si veda CTR Milano, n. 82, del 26.10.07 e le C.M. n. 24 del 04.01.1968 e n. 33 del 04.10.1984.

²⁵ La definizione domestica di stabile organizzazione ha quindi un'applicazione alquanto limitata, salvo le differenze che possono insorgere con le Convenzioni dei vari Stati, che se pur strutturate sul modello Ocse, possono presentare limitate varianti, come ad esempio i cantieri, di cui si è detto. Talune Convenzioni fanno rientrare nella nozione di stabile organizzazione anche i magazzini di vendita, altre le proprietà agricole, pastorali e forestali, altre ancora le prestazioni di servizi (compresa la consulenza) purché si protraggano per almeno sei mesi nell'anno, infine altre ancora fanno rientrare nella nozione di stabile anche l'area fabbricabile o la costruzione che esista da più di sei mesi. Tali dissimmetrie tra la definizione nazionale e convenzionale di stabile organizzazione possono ampliare notevolmente l'applicazione dell'art. 162 del Tuir.

Ad ogni modo, nella valutazione del caso concreto di esistenza o meno di una S.O., nel caso in cui normativa nazionale e convenzionale divergano, occorre fare attenzione a far prevalere in via automatica e non ponderata la normativa convenzionale: il fatto che la normativa nazionale possa divergere da quella del Trattato per specifico e voluto fine antielusivo, potrebbe portare a far prevalere la normativa nazionale²⁶.

* * *

Trattando di S.O. occulte, o “annidate” in società controllate, è opportuno fornire qualche spunto giurisprudenziale sulla ripartizione dell’**ONERE DELLA PROVA** tra contribuente e Fisco in tema di accertamento dell’esistenza della stabile organizzazione:

- *“Ai fini del riscontro, da parte del giudice di merito, dell’esistenza di un’organizzazione stabile in territorio nazionale, sia essa di tipo “materiale” o “personale”, è necessario - in altri termini - che le situazioni di fatto portate, in concreto, a conoscenza dell’Ufficio, e valutate - come elementi a carattere presuntivo ed indiziario - nella loro globalità, denotino il fine dei soggetti operanti in territorio italiano di esercitare - in modo non sporadico o occasionale -*

²⁶ E’ il caso della sentenza Cass. 4272/2010 e della relativa sentenza di appello n. 78/2007 C.T.R. Lombardia. Trattasi, in sintesi, di società italiana che sostiene costi “black list” da società svizzera. La Convenzione Italia-Svizzera (del 1979) all’art. 25 prevede che le “*spese pagate da un’impresa di uno Stato contraente ad un residente dell’altro Stato contraente sono deducibili [...] nelle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagate ad un residente del primo Stato*”; come noto invece i costi relativi a paesi “black list” (come la Svizzera) sono ordinariamente indeducibili ex art. 110, co. 10, Tuir. In questo caso i giudici hanno decretato la prevalenza della legge nazionale sulla Convenzione, in considerazione che le due norme non si possono considerare sullo stesso piano, ma la previsione nazionale ha chiaro fine antielusivo, volutamente travalicante la Convenzione.

un'attività economica, che può consistere anche nella sola conclusione di contratti in nome e nell'interesse di una società non residente (cfr. Cass. 7682/02, 10925/02, 20597/11)", Cass. 1118/2013;

- "A tale punto viene in aiuto la sentenza n. 3368/2001 della Cassazione, dove stabilisce che: "sul piano della prova (...) gli elementi rilevatori dell'esistenza di una stabile organizzazione devono essere considerati globalmente e nella loro reciproca connessione".", C.T.P. Milano n. 32/2011;
- "La prova dello svolgimento di tale attività da parte del soggetto nazionale può essere ricavata, oltre che dagli elementi indicati dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE, anche da elementi indiziari, quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, indipendentemente dal conferimento di poteri di rappresentanza", Cass. 29724/2010;
- "Le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento, nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli, di scegliere, fra gli elementi probatori sottoposti al suo esame, quelli ritenuti più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione. In tale prospettiva, pertanto, e con specifico riferimento alla materia tributaria, non è neppure necessaria, ai fini di fondare la pretesa impositiva, l'acquisizione, a conforto, di ulteriori elementi presuntivi o probatori desunti dall'esame della documentazione contabile o bancaria del contribuente, dal momento che, se gli indizi hanno raggiunto la consistenza di prova presuntiva, non vi è necessità di ricercarne altri o di assumere ulteriori fonti di prova. Nondimeno, una volta esaurita la fase - da condurre con criterio analitico - dell'individuazione degli elementi indiziari che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno una potenziale di efficacia

probatoria, il giudice di merito è tenuto, altresì, ad una doverosa valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne discende che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità - sul piano del vizio di motivazione - la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi ((Cass. 9107/12, 10847/07).”, Cass. 1118/2013;

- *“La mera esistenza di un controllo societario non è infatti sufficiente, secondo l'espressa previsione dell'art. 5, comma 7, del mod. O.C.S.E. [...] per far ritenere la società controllata una stabile organizzazione della controllante.”, Cass. 3367/2002; tuttavia “il rapporto di controllo ha un valore meramente indiziario ai fini della configurabilità di una stabile organizzazione”, Cass. 16105/2011;*

-

* * *

Quali passi potrebbero essere quindi suggeriti al direttore amministrativo/finanziario di una società cliente per limitare il rischio fiscale stabile organizzazione?

- Coinvolgere il fisco nella fase di apertura e di chiusura, espansione o contrazione, o altra modificazione degli uffici e delle attività estere
- Rivedere viaggi e trasferimenti del personale nazionale ed estero internazionale (inclusi i numeri di dipendenti, la durata di incarichi temporanei ed altri aspetti relativi agli incarichi di espatrio)

- Valutare i contratti intercompany e di terze parti per appurare che i soggetti terzi non abbiano il potere di stipulare contratti a nome della società
- Analizzare i flussi di prodotti o servizi intercompany
- Imporre rapporti periodici agli uffici/soggetti esteri
- Conferire la supervisione ad un ufficio di audit interno

* * *

2. Definizione di stabile organizzazione nel modello OCSE

2.1 La stabile organizzazione in ambito domestico e convenzionale

La S.O. è stata concepita come una presunzione che ha riflessi in ambito fiscale, al fine di delineare delle regole generalmente condivise tra gli Stati contraenti, tali per cui essi suddividono il potere impositivo sui redditi di impresa che un residente in uno Stato produce in un diverso Stato.

Dalla derivazione di questo concetto, il quale non è altro che una mera finzione giuridica generalmente accettata, la comunità internazionale ha stilato delle regole per le quali si stabiliscono le definizioni ed i concetti di S.O., così come il potere impositivo degli Stati contraenti ed ha regolamentato i casi e le modalità in cui i redditi di impresa siano o meno imputabili alle stabili organizzazioni.

Pertanto, in presenza di un reddito di impresa prodotto in un territorio diverso da quello di residenza, l'impresa dovrà verificare se in tale altro Stato possa configurarsi una stabile organizzazione. Nel caso in cui detta verifica abbia esito positivo, l'impresa dovrà applicare le regole dell'altro Stato per poter assoggettare a tassazione, in capo alla S.O. il reddito ivi prodotto. Le norme che il contribuente in questo caso dovrà osservare, saranno sia le norme interne dei due Stati contraenti (ovvero lo Stato di Residenza e lo Stato della Fonte) sia le norme presenti nella convenzione in essere tra i due Stati coinvolti.

Tra i diversi Stati, il concetto di S.O. è regolato più o meno diversamente. Alcuni presentano all'interno della propria legislazione una definizione normativa di S.O., altri Stati invece non presentano una definizione propria, rivalendosi direttamente alle norme internazionali. Vale la pena di ricordare

che in caso di divergenze e conflitti tra le norme interne di uno Stato e la norma convenzionale, quest'ultima ha in genere la prevalenza. Nel caso in cui, non vi sia né una norma interna, né una norma convenzionale di solito si fa riferimento ai principi internazionali, che per la maggior parte dei paesi sono rappresentati dal modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni. In caso non vi siano norme convenzionali tra gli Stati coinvolti e le normative interne siano difformi ai principi internazionali generalmente riconosciuti, si verifica una doppia imposizione giuridica (lo stesso reddito dello stesso contribuente è tassato in due Stati diversi). Si potrà avere una doppia imposizione giuridica anche quando, all'interno di un Trattato, uno Stato non riconosca la definizione di S.O. stabilita, ovvero riconosca tale status anche a forme organizzate che tali non sono.²⁷

La presenza di una S.O. in uno Stato diverso da quello di residenza è generalmente accettata come elemento distintivo all'imposizione del reddito di impresa prodotto in tale altro Stato, per i soggetti non residenti. Tale accettazione autorizza lo Stato della fonte ad esigere le imposte, secondo le proprie norme interne, sui redditi di impresa ivi prodotti.

Si sottolinea che la presenza di una S.O. in uno Stato estero, comporta abitualmente l'obbligo di dover rispettare tutte le norme estere fiscali in materia di imposte dirette, indirette, di sostituto di imposta e di natura contabile; per questo motivo, è opportuno verificare preventivamente se l'attività che verrà compiuta nello Stato estero potrà essere configurata come stabile organizzazione, questo per evitare che l'amministrazione finanziaria estera rilevi ex post l'esistenza di tale configurazione, riprendendo e

²⁷ Ad esempio i *representative offices* in Cina, assoggettati a tassazione.

sanzionando, sempre ex post, tutti gli adempimenti non rispettati in detto Stato. La medesima attenzione deve essere rispettata anche da tutti quei soggetti che hanno costituito direttamente - nello Stato estero - una società con autonoma identità giuridica, nello strutturare l'attività della società controllata in tale Stato al fine di evitare che l'attività svolta possa configurare una S.O. per la società madre non residente.²⁸

Ricordiamo che, come rilevato dalla dottrina, il bisogno dell' *"individuazione della stabile organizzazione scaturisce dalle necessità di ogni Stato di determinare i criteri su cui fondare l'esercizio della potestà impositiva"*²⁹. In questo passaggio si comprende il vero motivo essenziale della creazione del concetto di stabile organizzazione, che corrisponde alla quanto mai rilevante esigenza di creare gettito fiscale per le casse dello Stato della fonte.

Si pensi al nostro principio interno di sostenimento delle spese pubbliche italiane, in base al dettato art. 53 della nostra Costituzione, secondo cui tutti hanno l'obbligo ed il dovere di sostenere la prestazione di servizi, delle infrastrutture e dei beni offerti alla comunità. Se la società estera dà luogo ad una presenza *"stabile, organizzata e di carattere permanente"* in Italia, tale da far ritenere che la stessa operi in piena parità con le imprese locali³⁰, il diritto impositivo dello Stato Italiano sull'impresa estera che opera nel territorio nazionale appare razionalmente e obiettivamente condiviso.

Sino alla fine del 2003, l'Italia non aveva nella sua legislazione interna, un definizione ed una normativa specifica per le stabili organizzazioni; nelle

²⁸ Sfondrini, *"Manuale di Fiscalità Internazionale"*, Ipsa, 2012, pag.856

²⁹ Piergiorgio Valente *"Fiscalità Sovranazionale"*, Il Sole 24 ore, 2008, pag. 854

³⁰ Lovisolo, Ukmar *"Diritto tributario Internazionale"*, Cedam, 2005, pag. 495

norme fiscali, la stabile organizzazione, era stata più volte menzionata nonostante la totale assenza di una sua precisa e delineata definizione. La giurisprudenza, la prassi e la dottrina, hanno con il tempo identificato una precisa definizione della stabile organizzazione, volta ad interpretare i trattati stipulati dall'Italia, e facendo riferimento ai principi dettati in ambito OCSE. Solo con l'avvento della riforma "Tremonti", concomitante all'introduzione dell'Ires, è apparsa la definizione della S.O. che ha trovato applicabilità dal 01 gennaio 2004. Il legislatore, con l'introduzione di una definizione domestica, ha effettuato un'inversione radicale di rotta, in quanto si è conformato quasi interamente alla prassi seguita sino a quel momento dall'Italia nella stipula dei trattati, ed ai principi internazionali stabiliti dall'OCSE. La definizione interna di stabile organizzazione, salvo rare eccezioni, rispecchia quella contenuta nel modello OCSE, permangono tuttavia delle discrepanze tra la norma interna e prassi internazionale.

2.2 Cenni storici della stabile organizzazione

La nascita del concetto di S.O. risale al periodo immediatamente successivo la fine della prima guerra mondiale, quando ad opera di istituzioni internazionali, le quali spinte dall'esigenza di stimolare il commercio internazionale, definirono istituti in grado di identificare con buona approssimazione il caso in cui un insediamento produttivo all'interno di uno Stato terzo doveva essere considerato attività d'impresa.

Gli attori principali, quindi, che hanno forgiato tale concetto sono le istituzioni internazionali e non la prassi o la giurisprudenza interna. Si riporta testualmente il concetto espresso dal Lovisolo *"strette dall'esigenza di salvaguardare il gettito e il timore di creare pericolosi precedenti hanno*

variamente operato sulla definizione in senso restrittivo o estensivo a seconda dei casi, impedendo il consolidarsi di una nozione generalmente accettata". Fu questo il motivo per cui il dettato dell'articolo 5 del modello OCSE, contro le doppie imposizioni, ha assunto un ruolo determinante nell' identificazione del concetto di S.O. fino all'entrata in vigore, nel 2004, della definizione domestica, di cui all'art. 162 del DPR 917/86, che ne ha identificato con certezza la sua esistenza e configurazione, anche nella disciplina interna.

Fu la Società delle Nazioni che per prima cercò di dare un' identificazione ed una certezza normativa ad un insediamento produttivo transnazionale. Tale definizione, con il trascorrere del tempo, crebbe d'importanza a tal punto che la stessa fu ripresa nell'enunciazione *"dell'art. V del protocollo annesso ai modelli di convenzione del Messico 1943 e di Londra nel 1946"*³¹. Tale istituto si diffuse ulteriormente dopo la fine della seconda guerra mondiale, infatti si poté notare un progressivo aumento di definizioni, un proliferarsi di particolarismi che furono inserite nelle convenzioni, che divergevano dall'originaria enunciazione di stabile organizzazione. Per questo motivo si sentì il bisogno di elaborare una nuova definizione per tutti gli investimenti produttivi transnazionali. L'OCSE stava preparando la nuova definizione di S.O. *"sugli elementi comuni a tutte le convenzioni stipulate dagli stati membri"*³² in modo tale che il nuovo testo fosse condiviso dal maggior numero possibile di Stati, ne incontrasse il loro apprezzamento al fine ultimo di adottare il modello OCSE come standard internazionale.

L'elaborato OCSE in breve tempo fu apprezzato dalla maggior parte dei paesi membri che lo adottarono come modello. Tale comportamento portò

31 Lovisolo, Ukmar, op. cit., pag. 436

32 Lovisolo, Ukmar, op. cit., pag. 437

ad una sorta di armonizzazione di accordi fiscali. Permangono ancora oggi, tuttavia, definizioni contrastanti tra loro, dettate principalmente da esigenze e rapporti commerciali differenti.

Il modello OCSE del 1963 si è imposto come un efficace ed efficiente strumento di ratifica per i trattati internazionali, in quanto esso è stato in grado di soddisfare l'esigenza concreta di una definizione comune condivisibile per la stesura dei trattati sovranazionali. Si può osservare, infatti, che i requisiti relativi alla sussistenza di una S.O. sono rimasti fondamentalmente invariati nel tempo³³, anche rispetto all'aggiornamento degli schemi del modello OCSE a partire dal 1977 sino a quello del 2008.

2.3 La stabile organizzazione nel modello Ocse e nel Commentario

La definizione di S.O. ha due fonti principali: la prima, come già accennato in precedenza, è l'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, mentre la seconda è l'art. 162 del T.U.I.R.. Quest'ultimo articolo, pur essendo una norma domestica, è principalmente una trasposizione della definizione presente nel modello OCSE in tema di stabile organizzazione. Il modello OCSE ed il commentario a supporto, hanno un'importanza notevole ai fini dell'interpretazione e del continuo aggiornamento della definizione di stabile organizzazione. Sulla base delle indicazioni in questi ultimi contenuti, si regolano le norme di attribuzione fiscale dei vari stati membri che stipulano le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni che riprendono il modello OCSE, attribuendo reddito di impresa alla stabile organizzazione.

33 De Luca, Sozza *“La stabile organizzazione in Italia”* Ipsoa, 2009, pag. 41

Vale la pena accennare che il modello OCSE contro le doppie imposizioni ha la funzione di eliminare o ridurre la doppia imposizione giuridica che viene a crearsi nelle attività e nel commercio internazionale. La doppia imposizione giuridica non è altro che il risultato di più interessenze nazionali diverse. La sottoscrizione di tali convenzioni tra gli Stati ha lo scopo di eliminare o ridurre il carico fiscale che un soggetto si troverebbe a sostenere in caso d'investimento transnazionale. In mancanza di tali accordi, il soggetto avrebbe un doppio onere fiscale da sostenere, uno nello Stato di Residenza ed uno nell'altro Stato contraente.

Il modello OCSE ha fondamentalmente due principi fondamentali, il *world wide taxation* che è il principio generale del modello OCSE, che esprime la regola generale della tassazione su base mondiale per i soggetti residenti e il secondo cardine è il principio della *fonte*, cioè l'origine territoriale, che prevede la tassazione del reddito nel paese di produzione del reddito.

Il principio *world wide taxation* stabilisce che il reddito prodotto da un soggetto residente in uno Stato venga tassato esclusivamente in detto Stato anche se tali redditi siano prodotti e localizzati all'estero; vale la pena sottolineare che può essere prevista una deroga a tale principio, infatti può essere annunciata una tassazione alla fonte nel paese estero, entro determinati limiti di aliquota.

Il modello OCSE è composto da un insieme di articoli, i quali sono necessari per delineare e regolamentare i diversi aspetti economici tra i due Stati contraenti; per gli stati membri esso rappresenta una guida per la stesura delle convenzioni bilaterali al fine ultimo di eliminare la doppia imposizione e, senza eventuali note contrarie degli stati firmatari, l'accettazione del modello comporta l'accettazione del commentario, infatti è di generale accettazione

il concetto che esso sia un valido strumento interpretativo e base per la risoluzione di eventuali controversie che dovessero insorgere tra gli stati firmatari del trattato; questo perché il commentario è stato redatto con il consenso dei vari esponenti e rappresentanti governativi degli stati appartenenti all'OCSE.

La definizione di S.O. trova la sua collocazione all'interno del modello OCSE all'art. 5, mentre le regole da seguire per l'attribuzione dei redditi alla S.O. sono enunciati all'art. 7.

Il commentario (il quale interpreta gli articoli nello stesso ordine di stesura degli stessi) dell'art. 5 del modello OCSE è composto da 68 paragrafi, mentre i paragrafi sono 98 per il commento dell'art.7. Le ultime modifiche apportate al commentario all'art. 5 sono datate 22 luglio 2010.

I trattati stipulati dall'Italia riproducono sostanzialmente le impostazioni presenti nei modelli del 1963 e del 1977.

Nel luglio 2010, l'OCSE ha pubblicato l'ultima versione del modello di convenzione OCSE (OECD Committee on Fiscal Affairs, "*Model Tax Convention on Income and on Capital*" OCSE / OECD, 12 luglio 2010), all'interno del quale vi è stata una profonda revisione dell'art. 7 del modello e relativo commentario. Ai fini della stabile organizzazione, il citato art. 7 riveste un'importanza fondamentale, in quanto provvede ad attribuire i principi generali di imposizione dei profitti alla stabile organizzazione; la materia era stata affrontata già nel 1994, con la pubblicazione di uno specifico rapporto sino ad arrivare all'ultimo, pubblicato in via definitiva nel 2010, OECD "*2010 Report on the attribution of profits to permanent establishment*".

L'OCSE ha pubblicato nel 2010 l'"*Authorised OECD Approach*", ovvero le linee guida di attribuzione del reddito alla stabile organizzazione. Tale pubblicazione si è resa necessaria in quanto l'evoluzione degli investimenti transnazionali, le varie interpretazioni dell'art. 7 tra i vari Stati nonché l'importanza assunta dal transfer pricing, hanno imposto una presa di posizione comune.

La S.O. all'interno del modello OCSE, nel citato art. 7, è considerata come un'impresa autonoma rispetto la casa madre, paragonandola in modo pedissequo ad una società controllata che si relaziona con la propria società controllante rispettando le Guidelines sul transfer pricing; in tema si veda il documento OCSE pubblicato nel luglio 2010 intitolato "*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*".

Vale la pena accennare un concetto fondamentale per la nostra imposizione domestica. L'Italia in tema di identificazione del reddito in capo alla S.O., avendo avuto cura di verificare i trattati contro le doppie imposizioni stipulati dal nostro stato, ha assunto un'estensione³⁴ del tutto anomala del suo potere impositivo sulla stabile organizzazione, la cd. **forza di attrazione**. La posizione del nostro Stato è diametralmente opposta rispetto alla consuetudine internazionale, infatti "*tale fattispecie fiscale consiste nella fittizia imputazione in capo alla stabile organizzazione in Italia dei redditi prodotti nell'ambito del territorio italiano ma effettivamente non connessi alla stabile organizzazione stessa. Diversamente, a livello internazionale, nell'ambito dei criteri di tassazione della stabile organizzazione generalmente*

³⁴ Sfondrini, "Manuale di Fiscalità Internazionale", Ipsoa, 2012, pag. 933.

accettati, si prevede che tali redditi siano da imputare al soggetto non residente, cioè la casa madre cui fa capo la stabile organizzazione³⁵.”.

Ricordiamo che nel seguito del presente elaborato analizzeremo nello specifico l’attribuzione del reddito alle stabili organizzazioni.

³⁵ Sfondrini, op. cit pag. 934.

3. La determinazione di stabile organizzazione nel diritto tributario europeo

3.1 La determinazione di stabile organizzazione in ambito comunitario

La nozione di "stabile organizzazione" ai fini IVA è stata fornita dall'art. 11 par. 1 del regolamento UE 15.3.2011 n. 282, tale essendo *"qualsiasi organizzazione, diversa dalle sede dell'attività economica (...), caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione "*. La S.O. assume un duplice rilevanza all'interno dell'Unione Europea:

- la prima è connessa alla collocazione territoriale della S.O. stessa ai fini della corretta imputazione del reddito;
- la seconda, è rappresentata dall'individuazione del debitore dell'imposta e delle relative modalità di assolvimento. Si ricorda che, anche secondo l'OCSE, la S.O. assume rilevanza fondamentale ai fini della corretta distribuzione dei poteri impositivi tra gli Stati firmatari della convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni (leggasi nello specifico l'art. 7 del modello OCSE ed il relativo commentario).

La comunità europea definisce la S.O. come una sede fissa di affari situata in uno Stato membro, attraverso la quale una società di un altro Stato membro esercita in tutto o in parte la propria attività. Come possiamo notare, il diritto comunitario definisce con alcune sfaccettature differenti la S.O., rispetto all'Ocse. Si evidenzia che il concetto di S.O. è sorto prima in ambito Ocse, per poi, con il passare del tempo, divenire di consuetudine anche nel diritto tributario comunitario. Infatti, pur non facendo diretto richiamo alla stabile organizzazione, vi sono norme comunitarie che rimandano il concetto

all'art. 5 del modello OCSE³⁶. Tra la definizione comunitaria e quella Ocse vi sono numerose similitudini, tuttavia occorre porre attenzione sul fatto che le due definizioni poggiano su differenti presupposti: nelle imposte sul reddito la S.O. va assoggettata al regime del reddito di impresa dello Stato di insediamento, nell'Iva è necessario che sia rispettato il principio della neutralità e che l'imposta sia prelevata nel luogo di effettuazione dell'operazione.

La Corte di Giustizia Europea, ha contribuito in maniera fondamentale ad identificare correttamente il trattamento fiscale da imputare alle S.O. presenti in uno Stato Membro. Tale contributo si è focalizzato principalmente sul mancato riconoscimento di un diverso trattamento fiscale ad una S.O. di società non residente rispetto ad un ente residente, con potenziale violazione del principio di libertà di stabilimento. In questi casi si effettuano delle comparazioni tra il comportamento riservato ad una S.O. rispetto ad un ente residente nello Stato, confrontando le differenze.

Tra i vari orientamenti della Corte di Giustizia Europea si segnala il caso **Royal Bank of Scotland** (nr. 311.97, p. 29), ove la stessa ha espresso il proprio orientamento sulla stabile organizzazione, definendo che la medesima versa in condizioni analoghe alle società residenti, per quel che riguarda la determinazione della base imponibile.

Si ricorda, inoltre, che attraverso l'art. 49 del Trattato sul funzionamento della comunità europea, la Corte di Giustizia Europea ha considerato estensibili alle stabili organizzazioni di società appartenenti alla UE, i benefici

³⁶ TFUE, art. 49, in tema di succursali.

fiscali previste nelle convenzioni firmate con i paesi terzi e basate sulla reciprocità.

Nel caso **Philips Eletronics** (nr. 18.11 causa C)³⁷, la Corte di Giustizia Europea ha affermato che la situazione di una società non residente che possiede solo una stabile organizzazione nello stato della fonte e la fattispecie di una società residente nello Stato della fonte, sono oggettivamente comparabili³⁸ per quanto concerne la compensazione di utili e perdite tra le società di un gruppo. Pertanto la libertà di stabilimento verrebbe violata in mancanza della concessione della compensazione nei confronti di una S.O. in assenza di precise condizioni previste per le società residenti di uno Stato membro.

3.2 La compatibilità della normativa interna con il diritto comunitario in tema di stabile organizzazione

Le norme interne relative alla soggettività degli enti non residenti ai fini delle imposte sui redditi (IRES) sono riportate agli artt. 73, c. 1, lett. d), 151, 152 e 153 del DPR 917/86. Le citate norme domestiche, dettano i criteri per l'assoggettamento all'IRES dei soggetti non residenti, delineando le modalità

³⁷ Nel caso *Philips Electronics C-18/11* del 19 aprile 2012 è stato sostenuto che costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento ai sensi degli articoli 43 CE e 48 CE, il fatto che uno Stato membro vieti il trasferimento a una società residente, mediante sgravio di gruppo, delle perdite subite in tale Stato membro da una stabile organizzazione anch'essa ivi residente, appartenente a una società estera, se anche solo una parte di tali perdite risulta detraibile ai fini di un'imposta estera, in qualsivoglia esercizio contabile, dagli utili conseguiti dalla società o da un altro soggetto, o se è in qualsivoglia maniera è possibile una compensazione con tali utili. Riguardo la finalità antielusiva (impedire il doppio utilizzo perdite) è stato osservato dalla Corte europea che il rischio di doppio utilizzo non può in quanto tale autorizzare l'esclusione dal beneficio fiscale.

³⁸ Amatucci, op. citata

di imputazione del reddito prodotto da questi ultimi nel territorio italiano. Tali parametri riconoscono la soggettività tributaria piena in capo a questi enti non residenti.

La S.O. è una condizione necessariamente richiesta dal nostro legislatore ad un ente non residente affinché quest'ultimo possa considerarsi autonomo dall'attività del soggetto estero non residente (casa madre) sia a livello organizzativo che contabile, oltreché essere assoggettabile ad imposizione tributaria³⁹ in Italia. Quanto previsto dal nostro ordinamento non è in contrasto con la norma comunitaria in tema di libertà di stabilimento, poiché attrae a tassazione il reddito prodotto nel territorio dello Stato italiano solamente con la presenza di un requisito minimo, la stabile organizzazione.

Apparentemente, la nostra Cassazione, sembra si stia adeguando alla Corte di Giustizia Europea, dichiarando la piena assoggettabilità tributaria delle S.O. qualora siano autonomamente accertabili in virtù della loro identificabilità. Sul tema si veda la sentenza della Cassazione n. 16106 del 22 luglio 2010 nel cui caso, una società non residente – sebbene in possesso di un'autonoma personalità giuridica come S.r.l. – ha subito un accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, la quale ha contestato al contribuente la reale funzione di S.O. della casa madre e pertanto non di società autonoma e dissociata, disconoscendo la deducibilità delle somme versate a titolo di royalties alla casa madre.⁴⁰

³⁹ Fantozzi, "La stabile organizzazione", in riv. Dir, trib, 2013, pag. 103

⁴⁰ Amatucci, op. cit. "Nel caso in esame una società non residente Voith Paper s.r.l. - ancorché autonoma persona giuridica - fungeva da stabile organizzazione italiana del gruppo tedesco Voith, a fondamento dell'accertamento, l'Agenzia assumeva l'indeducibilità, da parte di detta società (come costi connessi alla produzione del reddito), delle somme versate a titolo di royalties in favore delle società estere del gruppo. In quanto importi, confluendo nel

Nella sentenza “CEPU”, n. 20597 del 2011, la Cassazione ha altresì puntualizzato che l’identificazione di tali entità dipende molto più dagli elementi di carattere sostanziale che da quelli formali⁴¹; infatti in tale giudizio, la Cassazione enuncia che *“dell'individuazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto non residente,*

reddito d'impresa di società estera dotata di stabile organizzazione in Italia, piuttosto che costi deducibili da imponibile, configuravano attività assoggettata ad imposta nello Stato. L'autonoma piena soggettività giuridica che viene riconosciuta secondo la Cass. non interferisce, invero, con l'imputazione, quale massa separata, dei rapporti fiscali riferibili a soggetto non residente, restando i due profili evidentemente autonomi e distinti, seppur in capo alla medesima entità (cfr. Cass. 9166/11, 3889/08, 17206/06, 6799/04, 7682/02). Difatti - ove la persona giuridica nazionale sia ad un tempo stabile organizzazione di soggetto non residente - nulla osta a che l'Amministrazione finanziaria indirizzi la propria pretesa impositiva e la propria azione accertatrice, nei suoi diretti confronti, quanto ai redditi da essa prodotti con la propria autonoma attività e, nei confronti della "stabile organizzazione", per i redditi costituiti in "massa separata" riferibile a soggetto non residente; con la peculiarità che, per tali ultimi, l'applicazione dell'imposta avverrà secondo le regole proprie dell'imposta sul reddito dei soggetti non residenti. Alla luce degli esposti rilievi, può, dunque, concludersi che l'accertamento condotto dall'Agenzia sul reddito d'impresa, prodotta nel territorio dello Stato da società non residente tramite stabile organizzazione, deve essere svolta nei confronti di quest'ultima e non nei diretti confronti della società non residente. E d'altro canto, nell'ipotesi (quale quella di specie) in cui la stabile organizzazione del soggetto non residente è rappresentata da società residente munita di personalità giuridica, il criterio trova ulteriore conforto nel rilievo che in tal caso, per le precipue caratteristiche del sistema legale descritto in precedenza, l'accertamento non può che risolversi nella rettifica della dichiarazione di detto soggetto (ancorchè per la parte afferente al reddito del soggetto non residente di cui costituisce stabile organizzazione).”.

⁴¹ Amatucci op. cit. pag. 13 *“Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito, secondo cui aveva costituito una stabile organizzazione nel territorio dello Stato una società, con sede in San Marino, che offriva servizi didattici per la preparazione "breve" di esami universitari con il metodo "CEPU", avvalendosi di una molteplicità di società e imprese individuali, le quali, da un lato, avevano la funzione di recapito della prima e traevano i loro introiti non dai proventi dell'attività di assistenza didattica, ma dalle provvigioni su vendite fatturate a questa, e, dall'altro, pur se formalmente distinte, erano tuttavia economicamente integrate in una struttura unitaria, strumentale al raggiungimento dello scopo commerciale in Italia della "casa madre" non residente.”.*

l'accertamento deve essere condotto sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale, non essendo incompatibili con il concetto di stabile organizzazione, né la personalità giuridica di cui sia eventualmente fornita la struttura operante in Italia, siccome l'autonoma soggettività giuridica non assume rilievo quanto alla imputazione dei rapporti fiscali, né l'assenza, in capo a quest'ultima, della capacità di produrre reddito di per sé ovvero dell'autonomia gestionale o contabile. Da ciò consegue l'irrelevanza del dato formale della molteplicità di imprese nelle quali l'organizzazione si articola, allorché risultino sufficienti elementi oggettivi, desumibili dalle modalità operative dei soggetti attivi sul territorio nazionale, il cui significato sia, per di più, corroborato dall'esistenza di legami di natura soggettiva.”.

Resta comunque evidente che tale imposizione della nostra giurisprudenza sul riconoscimento della S.O. quale soggetto autonomo e passivo delle norme tributarie interne, scaturisce dall'attività accertativa ed antielusiva volta al recupero di base imponibile da assoggettare a tassazione e riguarda principalmente casi di *stabili organizzazioni occulte*, istituite come organi operativi di società non residenti al solo fine di trarne un indebito vantaggio. Tale orientamento è stato criticato da coloro che non ritengono esistente la soggettività della stabile organizzazione, in quanto viene osservato che l'applicazione delle stesse norme previste per le società non residenti non comporta che vi sia uno sdoppiamento della personalità giuridica⁴². Vale la pena ricordare che in ambito comunitario la S.O. resta comunque un soggetto non residente e l'eguaglianza del trattamento fiscale rispetto ad una società residente deriva da una posizione convenuta a livello comunitario.

⁴² Tesouro, “Ist. Dir. Trib. – parte speciale”, 2002, pag. 179.

A livello comunitario, ai fini dell'assoggettazione di un ente ad un regime impositivo di uno stato membro, è stato introdotto anche il concetto di responsabilità fiscale, o *tax liability*⁴³. Il significato di *tax liability* si avvicina molto al nostro concetto domestico di centro d'imputazione in base alla manifestazione della capacità contributiva.

Sul discusso tema delle c.d. "spese di regia", l'orientamento comunitario è così riassumibile: *"In ogni caso risulta conforme al diritto UE il riconoscimento alle stabili organizzazioni della deducibilità delle spese di regia da parte della nostra prassi e giurisprudenza. La Cassazione, nella sentenza n. 11684 del 5.9.2000 e n. 1133 del 26.1.2001, conformandosi all'art. 7 OCSE, ha ritenuto, con riferimento alle spese di regia (rappresentanti una quota di spese sostenute dalla società madre imputabili alla SO), che il concetto di inerenza vada riferito, non ai ricavi, ma all'attività dell'impresa. Non è necessario secondo diverse interpretazioni ministeriali il diretto collegamento con i ricavi (C.M 7.7.1983 n. 30/9/944 e 158/E del 28.10.1998). Tale orientamento appare più coerente alla logica della produzione del reddito d'impresa, a maggior ragione quando la distribuzione dei costi avviene nell'ambito di un gruppo.*

⁴³ TERRA-WATTEL, *European Tax Law*, Kluwer, 2012, 545. Con il termine *tax liability* utilizzato in ambito europeo si intende la responsabilità fiscale di un ente che può essere illimitata o limitata a seconda che trattasi di residente o non residente. La delimitazione dell'ambito soggettivo di applicazione delle discipline fiscali favorevoli del consolidato si sono rivelate in contrasto con i principi comunitari come la libertà di stabilimento qualora si basano sulla residenza. La Corte di giustizia, nel caso *Marks e Spencer* C 446/03 del 13.12.2006, ha assunto una posizione molto precisa sul punto stabilendo che, ai fini del riconoscimento della soggettività passiva del gruppo di cui fanno parte controllate non residenti e dei relativi benefici in alcuni Paesi (sgravio di gruppo in UK), rileva la proporzionalità. Misure restrittive antielusive che prevedano esclusioni dal regime del consolidato di cui fanno parte non residenti (appartenenti ad altri Paesi UE) e che disconoscono una *unlimited tax liability* sono consentite a livello UE da parte degli Stati membri se non eccedono quanto necessario altrimenti diventano restrizioni in contrasto con la libertà di stabilimento.

L'impresa capogruppo per le esigenze più svariate può mantenere strutture come le stabili organizzazioni anche quando dalle stesse non conseguano ricavi in tempi brevi. Il problema riguarda la ripartizione proporzionale delle spese e perdite tra stabile organizzazione, e casa madre applicato agli utili totali dell'impresa. Nelle sentenze n. 1709 del 2007 e n. 4416 del 2009 la Cassazione ha ritenuto legittima la deduzione delle spese da parte di una stabile organizzazione in Italia facente parte di un gruppo multinazionale. L'Amministrazione Finanziaria e la Cassazione si esprimono, dunque, favorevolmente riguardo al riconoscimento delle spese di regia, ritenendo non irrazionale una ripartizione di costi compresi quelli sostenuti dalla società madre secondo un rapporto tra fatturato mondiale del gruppo e quello della stabile organizzazione, ma ritengono necessario verificare l'aderenza alle reali situazioni di fatto e la sussistenza della congruità dei costi dedotti sulla base della documentazione fornita con l'ausilio delle autorità straniere (C.M. del 7.7.1983 e 21.10.1997 n. 271/E).”⁴⁴

In conformità a quanto appena esposto, l'onere della prova viene completamente invertito, pertanto l'Amministrazione Finanziaria dovrà contestare la congruità dei costi sostenuti e portati in deduzione, con adeguato supporto probatorio. Se la S.O. viene considerata operativamente autonoma dalla casa madre, allora lo sarà anche dal punto di vista tributario, di conseguenza è ammissibile attribuire alla S.O. una quota di reddito prodotto nello stato della fonte e la relativa deducibilità dei costi sostenuti.

⁴⁴ Amatucci, “La stabile organizzazione”, Fondazione A. Uckmar, 2013, pag. 14. Vedi inoltre sul punto Cass. sent 8808 del 2012 su inerenza e onere prova incombente sul soggetto che ha ricevuto il servizio.

Ovviamente non sono mancate puntualizzazioni relative al tema del rischio di abuso nell'imputazione della soggettività impositiva alle stabili organizzazioni, ai fini della deducibilità delle spese di regia. Difatti, la circolare dell'Agenzia 52/E/1999, nella quale l'AF ha contestato e ripreso a tassazione la condotta di un contribuente che ha portato in detrazione le spese di regia basandosi sull'autonoma soggettività della stabile organizzazione.

Il modello OCSE all'art. 7 non si sofferma in modo specifico sulle spese di regia, bensì sull'inerenza delle perdite subite e sul fine della S.O. inteso come collegamento tra oneri ed attività svolta. Indispensabile è che la S.O. dimostri in modo chiaro e preciso l'importo alle amministrazioni finanziarie, le quali in tal caso difficilmente potranno non accettare la deduzione di tali oneri.

Nel caso **Futura**, n. 250/95 del 1997, la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea *“richiama lo scambio di informazioni per superare il vincolo posto dalla tenuta delle scritture contabili posto da uno stato membro ai fini del riconoscimento della deducibilità delle spese di regia secondo la normativa dello Stato fonte. Si ritiene che non dovrebbero limitarsi i trattamenti favorevoli nei confronti delle stabili organizzazioni compreso la deducibilità di oneri e di perdite. Tra queste si afferma dovrebbero rientrare le spese sostenute dalla società madre a beneficio della stabile organizzazione (c.d. spese di regia). La Corte, reputa dunque compatibile con il diritto comunitario la condizione di inerenza all'attività svolta dalla stabile organizzazione delle perdite subite in altro ordinamento. Al punto 49 ritiene inoltre che non è indispensabile che i mezzi con i quali il non residente prova l'importo delle perdite, siano limitati a quelli della normativa dello Stato della fonte.”*⁴⁵

⁴⁵ Amatucci, op. citata.

La Corte di Giustizia Europea, ritiene che la ripartizione proporzionale dei redditi complessivi per il calcolo delle perdite non determina un obbligo da parte degli Stati di determinare i redditi in base alla suddivisione relativa, vista la grande incertezza che presenta, questo ha superato il concetto della rilevazione a livello di casa madre delle operazione effettuate per conto della stabile organizzazione. Infatti nella proposta, poi ritirata dalla Commissione, alla direttiva 595/90 sulla contabilizzazione delle perdite subite dalla stabile organizzazione, non era previsto il riporto delle perdite nello Stato della fonte⁴⁶.

3.3 Le stabili organizzazione in materia di IVA in ambito UE

L'Amministrazione Finanziaria ha molto spesso sostenuto la coincidenza tra la nozione di S.O. ai fini delle imposte dirette con quella ai fini IVA. In realtà né la disciplina IVA, né la normativa Comunitaria in generale definiscono la stabile organizzazione. L'Amministrazione Finanziaria si basa sul presupposto che la dimensione comunitaria dell'imposta impone che la stessa sia unica per tutti i rapporti intercorsi con tutti gli Stati Membri, in ossequio al principio di non discriminazione per il quale non vanno trattate diversamente situazioni analoghe.

Al fine di poter definire la nozione di S.O. ai fini IVA, occorre tenere a mente la funzione che detto istituto svolge nell'ambito della specifica disciplina del tributo. La S.O. mira a localizzare la territorialità delle operazioni. Infatti, un'operazione effettuata attraverso una struttura che si possa definire stabile

⁴⁶ Direttiva comunitaria del 1990 595/90, proposta e ritirata dalla Commissione, sulla contabilizzazione delle perdite subite dalle stabili organizzazioni.

organizzazione determina l'applicazione di regole sulla territorialità differenti rispetto a quelle che si applicherebbero nel caso in cui le stesse operazioni fossero effettuate mediante un rappresentante fiscale o in seguito ad identificazione diretta.

Secondo la Corte di Giustizia, affinché possa configurarsi una stabile organizzazione ai fini IVA è richiesto:

- l'esistenza di un *place of business* a disposizione del soggetto non residente;
- la presenza contemporanea di mezzi umani e tecnici;
- l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'imposta.

Mentre ai fini IRES gli elementi materiali e personali possono essere disgiunti, ai fini IVA devono sussistere contemporaneamente. Ai fini IVA, quindi una S.O. può riferirsi ad un centro produttivo di redditi derivanti da lavoro autonomo professionale e/o da attività di impresa. Mentre ai fini IRES, si ha stabile organizzazione quando si produce solo reddito di impresa.

Inoltre, perché si configuri una stabile organizzazione ai fini IVA, è necessario che il soggetto non residente effettui operazioni imponibili in Italia per il tramite dell'apparato materiale e personale che ha stabilito in Italia. Mentre ai fini IRES è sufficiente che il soggetto non residente svolga la sua attività anche attraverso tale sede, ma non è necessario che tale attività concorra alla formazione del reddito.

L'attribuzione di una **partita IVA** non può generalmente essere considerata condizione sufficiente per desumere l'esistenza di una stabile organizzazione (come confermato anche dall'art. 11, par. 3, del regolamento 282/2011), giacché la configurazione della stessa è strettamente legata all'effettivo

esercizio di un'attività rilevante ai fini dell'imposta. Invero, recentemente la Cassazione si è espressa sul tema, indicando che il possesso di partita iva italiana, da parte di soggetto estero, equivale a configurare una S.O., salvo prova contraria; si veda il seguente riquadro.

PARTITA IVA UGUALE STABILE ORGANIZZAZIONE?

Spesse volte non è agevole individuare la forma corretta di operatività fiscale adatta alle proprie esigenze commerciali. Questa incertezza può provocare, nel settore dell'IVA, conseguenze rilevanti sia in termini d'imposta che di sanzioni. Emblematico è il caso trattato dai giudici di Piazza Cavour **nell'ordinanza n. 12633 del 20 luglio 2012**. **La Cassazione afferma che il possesso di una partita IVA italiana**, anche se relativa ad un rappresentante fiscale leggero, da parte di una società non residente **equivale a configurare una stabile organizzazione salvo la prova contraria che è posta a carico del contribuente**. È proprio su quest'ultimo argomento che si infervora la discussione. Infatti, al punto 4 della citata ordinanza, viene individuato il nodo centrale della controversia che riguarda l'onere della prova. La sentenza di appello, favorevole al contribuente, aveva affermato che "l'ufficio non ha provato che la società abbia in Italia una stabile organizzazione, non essendo la partita Iva e la presenza di un rappresentante fiscale leggero sufficienti a determinare la stabile organizzazione di un'impresa". Al contrario i giudici della Suprema Corte ritengono che **dall'attribuzione della partita IVA a un soggetto che ne abbia fatto richiesta deriva, per ragioni di ordine logico-giuridico, la presunzione della esistenza di stabile organizzazione anche se tale presunzione ha un carattere relativo e spetta al contribuente fornire la prova della mancanza** in concreto di quegli elementi, di ordine personale e materiale, che contrassegnano la nozione di stabile organizzazione. Infatti risulta di "solare evidenza" che nessun onere aggiuntivo incombe sul Fisco. In ultimo viene evidenziato che anche se l'art. 11 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 fissa il concetto di stabile organizzazione nulla aggiunge con riguardo al profilo della ripartizione dell'onere della prova nei giudizi attinenti al rimborso d'imposta.

(tratto da "La pianificazione fiscale nell'Iva", G. Liberatore, Fiscalità & Commercio internazionale, n. 4/2014)

In materia di IVA, la S.O. viene in rilievo quale mezzo di collegamento tra un soggetto ed il territorio di uno stato membro UE ed ha la funzione di localizzare la singola operazione. Sulla differenza tra definizione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito ed ai fini dell'Iva, si evidenzia in riferimento all'Iva che *"al fine di individuare il concetto di "stabile organizzazione" nello Stato di un soggetto domiciliato e residente all'estero, al quale si richiama il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 7, comma 3, occorre fare riferimento non alle convenzioni internazionali in materia di imposte sui redditi, bensì alla disciplina comunitaria uniforme in materia di IVA dettata dalla direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, il cui art. 9, n. 1, contiene il richiamo alla nozione di "centro di attività stabile", da intendere come una struttura organizzata di mezzi e di persone alle dipendenze del soggetto non residente"*; ad ogni modo le disposizioni dell'Ocse non possono essere ignorate nemmeno in campo Iva, ma *"la nozione di "stabile organizzazione" di una società straniera in Italia va desunta dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata con i requisiti prescritti dall'art. 9 della sesta direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 per l'individuazione di un "centro di attività stabile"*" (Cass. 10802/2012).

In relazione alle operazioni tra casa madre e S.O., si segnala che nella relazione illustrativa al D.lgs. del 2002 n. 191, l'Amministrazione Finanziaria ha escluso la soggettività Iva osservando che, permanendo la unitarietà del soggetto non residente, non possono assumere rilevanza i rapporti interni posti in essere tra impresa non residente e stabile organizzazione. La Cass., nella sent. n. 6799/2004, nell'affrontare una fattispecie riguardante servizi effettuati da una S.O. alla casa madre, ha riconosciuto autonomia soggettività

alla stessa⁴⁷. L'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva vale per le prestazioni di servizi tra S.O. e casa madre. Fanno eccezione, tuttavia, le operazioni di acquisti/cessioni intracomunitari, laddove l'operazione rientra nel campo Iva in forza dell'assimilazione introdotta dagli art. 38 e 41 del D.L. 331/1993. Il passaggio intracomunitario di beni tra S.O. e casa madre, o viceversa, andrà quindi regolarmente fatturato e sarà soggetto a comunicazione Intrastat. Anche il passaggio di beni che coinvolga un Paese Extra-Ue sarà oggetto di fatturazione e costituirà un'esportazione/importazione, con la peculiarità, però, che l'operazione costituirà una mera esportazione "franco valuta" (cioè senza pagamento del corrispettivo) in cui manca uno degli elementi caratterizzanti le "cessioni all'esportazione" di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972 e cioè il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi; la cessione sarà non

⁴⁷ POZZO *Sull'autonoma soggettività IVA delle s.o.*, in RGT, 2004. Con ord. N. 7851 del 2004 la Corte Suprema, chiamata a pronunciarsi sulla soggettività ai fini iva della S.O., ha rinviato la questione alla corte di giustizia. La questione pregiudiziale sollevata si basa sul fatto che "nel caso di specie vi è un elemento in più" rispetto agli elementi sottoposti al giudice comunitario con i richiamati provvedimenti, "costituito ... dal fatto che la ragione per cui l'IVA era non dovuta risiedeva non già in una norma... ma in una "prassi nazionale" (... circolari ...) che teorizzava la configurabilità di "rapporti intersoggettivi" per prestazioni di servizi tra "casa madre" e "proprie filiali estere", ovverosia "fattispecie in cui il cedente e il cessionario solo lo stesso soggetto ... ed in cui la dichiarata carenza di legittimazione del committente/ cessionario si traduce in una definitiva locupletazione dell'erario italiano a spese della impresa francese e della sua filiale italiana. Con Sent Corte Giust delle Comunità Europee nella sentenza 23 marzo 2006 (procedimento C-210/04) - secondo cui "gli artt. 2, n. 1, e 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE" ("in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme") "devono essere interpretati nel senso che un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non deve essere considerato un soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni".

imponibile Iva in Italia ma non concorrerà nella formazione del plafond, né alla qualifica di esportatore abituale in capo al cedente (ris. 306/E/2008); inoltre l'importazione franco valuta sarà soggetta ad Iva in dogana (ris. 520130/1976). In questi casi il passaggio fisico dei beni prevale, ai fini Iva, sulla mancanza di intrasoggettività dell'operazione. Alla luce della nota sentenza della Corte di Giustizia C-210/04, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 16.6.2006 n. 81 ha revocato le indicazioni contenute nella R.M. 20.3.81 n. 330470, secondo cui erano da assoggettare a IVA le prestazioni di servizi intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione, chiarendo invece *“che le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre estera e stabile organizzazione italiana ovvero tra casa madre italiana e stabile organizzazione estera sono fuori campo di applicazione del tributo. Quanto sopra è valido anche nei rapporti tra Paesi non appartenenti all'Unione europea”*. Si faccia attenzione, però, che la giurisprudenza ha affermato che la non applicabilità dell'Iva alle prestazioni di servizi tra S.O. e casa madre è applicabile nel caso vi sia un riaddebito tra le parti del mero costo e di nessun *mark-up* (Cass. 526/2007): diversamente si rileverebbe l'esercizio di attività commerciale imponibile ed inoltre si trasferirebbe fatturato da uno Stato membro all'altro dell'UE.

La corte di giustizia, nella sent. C-16/93 del 3.3.1994, ritiene che una prestazione di servizi può essere considerata imponibile ai fini IVA se vi sia un rapporto giuridico con scambio di reciproche prestazioni in cui il compenso corrisponda al controvalore effettivo del servizio prestato. Si supera dunque ancora una volta il problema della soggettività e ciò che conta è l'effettività dell'operazione. Con sent. Cass. n. 6310 del 2008 si è inoltre affermato che *“In tema di IVA indebitamente versata, l'art. 38 ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede il diritto dei soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri*

della CEE al rimborso dell'imposta soltanto nel caso in cui essi siano privi di stabile organizzazione in Italia e di rappresentante nominato ai sensi del secondo comma dell'art. 17 del medesimo d.P.R.; ne consegue che, nel caso di servizi oggetto di cessione alla casa madre (società con sede all'estero) da parte della filiale italiana (autonomo soggetto passivo IVA e sede secondaria), non spetta alla prima (cessionaria) alcuna facoltà quanto al predetto rimborso, tanto più che solo il prestatore (cedente), unico abilitato alla richiesta, va considerato debitore dell'imposta nei confronti delle autorità tributarie, fatta salva la possibile azione civilistica di ripetizione dell'indebito esercitabile dal destinatario nei confronti del prestatore⁴⁸.

I requisiti per riconoscere una S.O. ai fini IVA sono abbastanza rigorosi e la nozione di centro di attività stabile⁴⁹ appare più ristretta rispetto a quella prevista per le imposte dirette. In realtà non vi è molta differenza tra le due nozioni e in quanto la funzione della S.O. è sempre quella di collegamento ai

⁴⁸ Amatucci op. cit. : *“I requisiti per riconoscere una S.O. ai fini IVA sono abbastanza rigorosi e la nozione di centro di attività stabile appare più ristretta rispetto a quella prevista per le imposte dirette . In realtà non vi è molta differenza tra le due nozioni in quanto la funzione della S.O. è sempre quella di collegamento ai fini impositivi a prescindere dagli obblighi strumentali e di versamento che contraddistinguono la s.o. ai fini IVA. Il Reg. n. 282/2011 prevede infatti un sufficiente grado di permanenza a disposizione del non residente nell'altro stato ed una consistenza minima di mezzi umani che coincide con quanto ribadito dalla giurisprudenza UE⁴⁸. Tuttavia l'approccio recente della Corte è particolare e meno restrittivo in alcune recenti sentenze ove si afferma che, anche se assume rilevanza ai fini antielusivi, la S.O. non deve diventare un requisito limitativo ai fini del riconoscimento di un diritto come quello al rimborso IVA. Secondo una logica simile a quella esaminata nel caso Philips electronics, ai fini del rimborso IVA nei confronti di non residenti, la CGCE ha ritenuto nel recente caso Daimler del 25.10.2012 C- 318/11 che non può essere preclusiva la mera presenza di un s.o, ma ciò che conta è l'effettiva realizzazione di operazioni imponibili nello stato di rimborso.”*

⁴⁹ Corte di Giustizia UE 23.3.2006 causa C-210/04, 13.3.97 causa C-358/95, 14.7.94 causa C-91/92, 13.11.90 causa C-106/89, 8.10.87 causa C-80/86 e 26.2.86 causa C-152/84.

fini impositivi a prescindere dagli obblighi strumentali e di versamento che contraddistinguono la S.O. ai fini IVA. Il Reg. n. 282/2011 prevede infatti un sufficiente grado di permanenza a disposizione del non residente nell'altro stato ed una consistenza minima di mezzi umani che coincide con quanto ribadito dalla giurisprudenza UE⁵⁰. Tuttavia l'approccio recente della Corte è particolare e meno restrittivo in alcune recenti sentenze ove si afferma che, anche se assume rilevanza ai fini antielusivi, la S.O. non deve diventare un requisito limitativo ai fini del riconoscimento di un diritto come quello al rimborso IVA. Secondo una logica simile a quella esaminata nel caso *Philips electronics*, ai fini del rimborso IVA nei confronti di non residenti, la CGCE ha ritenuto nel recente caso *Daimler* del 25.10.2012 C- 318/11 che non può essere preclusiva la mera presenza di un S.O., ma ciò che conta è l'effettiva realizzazione di operazioni imponibili nello stato di rimborso. Questa disposizione, come vedremo di seguito, ha effetto anche sull'applicabilità della c.d. forza di attrazione ai fini Iva, nei confronti della S.O. rispetto alle operazioni messe in atto da casa madre nel Paese ove la S.O. è sita: non parrebbe più configurabile un'attribuzione automatica delle operazioni alla S.O., ma un'attribuzione limitata alle sole operazioni effettivamente compiute dalla stessa.

Nella sentenza di Cassazione *Philip Morris n. 3368/2002* l'Ufficio tratta del fenomeno *delle stabili organizzazioni occulte*, che trova terreno favorevole all'interno dei gruppi multinazionali. La Corte Suprema ritiene che una società di capitali con sede in Italia possa assumere il ruolo di S.O. plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria. Viene disconosciuta in tale caso la soggettività della S.O. che è considerata un

⁵⁰ Vedi sent. Aro Lease del 17/7/1997, causa C 190/95.

soggetto interposto della società estera.

Il riconoscimento della S.O. nel nostro ordinamento tributario porterebbe a pensare che non sia necessaria la comunitarizzazione della disciplina nazionale di tali soggetti in quanto essa risulta spontaneamente adeguata a quella convenzionale e comunitaria.

Necessaria, in conclusione, appare la cooperazione rafforzata tra le Amministrazioni Finanziarie per evitare manovre elusive e abuso della soggettività della S.O. ai fini agevolativi che possono derivare ad esempio dalla mancata verifica della coincidenza delle spese di regia con somme effettivamente pagate dalla impresa madre.

Ciò risulta fondamentale ai fini del riconoscimento dello stesso trattamento fiscale tra società residenti e stabile organizzazione. L'effettività dello svolgimento di attività in altro Stato da parte di una S.O. ed il maggior rigore nella identificazione di tal strutture richiesto ai fini IVA, deve rilevare anche ai fini delle imposte dirette e non ha senso una distinzione sulla base del tipo di imposta (diretta o IVA) che determina un'autonomia ed una soggettività alternata⁵¹ e strumentale ai fini antielusivi. Le pronunce della nostra Cass. , salvo il caso delle spese di regia, hanno ad oggetto la S.O. occulta e non possono essere rilevanti ai fini del riconoscimento della soggettività che viene attribuita, talvolta alla S.O. talvolta al gruppo per il disconoscimento di un vantaggio indebito. La giurisprudenza comunitaria considera diversamente la S.O. in una visione più ampia ai fini dello stesso trattamento fiscale riservato alle società residenti, superando barriere interne, valutando e imponendo in alcuni casi il riconoscimento di diritti come quello al rimborso, alla deducibilità

⁵¹ PENNE, *La Corte di Giust. sul caso Daimler* in RDT II, 2012, 80

del spese e detraibilità dell'IVA ed operando come sempre sulla base della proporzionalità e dell'effettività.

Con riguardo alle operazioni effettuate in Italia con i soggetti terzi (cioè diversi dalla casa madre), le stabili organizzazioni sono soggette alle stesse formalità e agli obblighi e beneficiano degli stessi diritti previsti per le imprese italiane, come un normale soggetto passivo IVA; in questi casi, infatti, la casa madre cede il bene o presta il servizio tramite la stabile organizzazione che provvede, quindi, ad assolvere tutti gli adempimenti.

Con riferimento alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre, senza l'intervento della stabile organizzazione, a partire dal 26 settembre 2009, è venuta meno, in quanto in contrasto con le disposizioni comunitarie, la possibilità di avere una duplicità di posizioni IVA del soggetto non residente: una riferita alla casa madre e una alla stabile organizzazione. Quindi per tali operazioni esiste una sorta di forza di attrazione della stabile organizzazione, in quanto in determinati casi il soggetto non residente ha l'obbligo di far transitare le proprie operazioni nelle liquidazioni periodiche dello Stato della stabile organizzazione, ma nei limiti di quanto sarà qui di seguito indicato.

Le regole da applicare sono:

- acquisti effettuati dalla casa madre: i relativi adempimenti sono osservati dalla stabile organizzazione;
- cessioni e prestazioni effettuate nei confronti di soggetti privati: i relativi adempimenti sono osservati dalla stabile organizzazione;
- cessioni e prestazioni effettuate nei confronti dei soggetti passivi IVA: i relativi adempimenti sono osservati da questi ultimi, mediante l'emissione di un'autofattura.

Nei primi due casi si ritiene che la stabile organizzazione debba contabilizzare separatamente le operazioni effettuate direttamente dalla casa madre.

L'obbligo di imputazione degli acquisti direttamente effettuati dalla casa madre alle liquidazioni periodiche della stabile organizzazione in Italia fa sì che il soggetto non residente ma stabilito in Italia nell'accogliere nelle liquidazioni e nelle dichiarazioni annuali anche gli acquisti riferibili alla propria casa madre, debba considerare, ai fini della determinazione della eccedenze detraibili ovvero rimborsabili, eventuali limitazioni soggettive alla detraibilità dell'IVA sussistenti nel Paese di stabilimento primario; pertanto la liquidazione dell'IVA della stabile organizzazione in Italia risulterà inquinata dalle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre, con conseguenti possibili distorsioni derivanti dall'unitaria determinazione dell'IVA.

In merito ai rapporti fra la casa madre (estera o italiana), e la propria stabile organizzazione (rispettivamente, italiana o estera) dopo anni di incertezze dovute al contrasto tra prassi ministeriale e giurisprudenza, è stato chiarito che le prestazioni di servizi (e non le cessioni di beni) effettuate tra la casa madre e la propria stabile organizzazione, priva di indipendenza economica dalla casa madre, sono irrilevanti, e quindi, fuori campo IVA.

Con tale intervento l'Agenzia delle Entrate ha recepito la tesi della giurisprudenza comunitaria ed ha revocato la precedente Ris. Min. 20 marzo 1981 n. 330470, che era incompatibile con le disposizioni comunitarie, in quanto sosteneva l'imponibilità delle prestazioni predette.

Il regime di inclusione da IVA si applica anche nei rapporti con Paesi non appartenenti all'Unione Europea.

In conclusione, si ribadisce che nella disciplina dell'IVA, di fondamentale importanza risulta essere l'interpretazione del concetto di "**centro di attività stabile**"⁵² fornito dalla Corte di Giustizia europea. Il regolamento di esecuzione (UE) del 15 marzo 2011, n. 282, recante disposizioni di applicazione della direttiva IVA, individua all'art. 11 gli elementi necessari a configurare una stabile organizzazione ai fini IVA in:

- una **sufficiente permanenza** (o relativa stabilità) nello svolgimento dell'attività economica propria;
- un'**idonea struttura organizzativa**, caratterizzata dalla compresenza di fattori umani e tecnici, tale da rendere possibile l'autonomo svolgimento della stessa;
- la **concreta effettuazione dell'operazione** da parte del soggetto non residente.

Tali concetti sono stati fatti propri anche dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui "*in tema di IVA, la nozione di stabile organizzazione di una società straniera in Italia va desunta dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE*

⁵² La giurisprudenza di merito ha più volte definito il c.d. centro di attività stabile, ad es. C.T.P. Pesaro, n. 197 del 02.07.2010, "*I requisiti per la sussistenza di una stabile organizzazione possono essere pertanto individuati nei seguenti elementi: a) l'esistenza nello Stato di un centro di imputazione di situazioni giuridiche, costituito da elementi materiali (locali) e personali (dipendenti); b) la stabilità di tale installazione, che deve prestarsi ad una utilizzazione durevole e non occasionale; c) la connessione della stessa all'esercizio normale dell'impresa; d) la sua idoneità produttiva, intesa come capacità di produrre reddito di per sé, indipendentemente dall'attività svolta dall'impresa non residente.*".

contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata con i requisiti prescritti dall'art. 9 della sesta direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 per l'individuazione di un centro di attività stabile, il quale, così come definito dalla giurisprudenza comunitaria, consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari (con l'esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali la prestazione di consulenze o la fornitura di "know how")" (Cass. 20676/2012).

Sulle modalità di rilevazione di una S.O. ai fini Iva ed alla prova della sua esistenza, si evidenzia che

- *“La prova dello svolgimento di tale attività da parte del soggetto nazionale può essere ricavata, oltre che dagli elementi indicati dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE, anche da elementi indiziari quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, indipendentemente dal conferimento di poteri di rappresentanza.”, Cass. 20676/2012;*
- *“[...] o ancora dalla circostanza che la società non residente si avvalga di molteplici società od imprese residenti ove queste non percepiscano dai committenti/cessionari corrispettivi per l'esercizio della attività svolta ma regolino "internamente" i rispettivi rapporti con la società non residente in base alla attività svolta così da risultare -se pure formalmente distinte - economicamente integrate in una struttura unitaria strumentale alla attuazione degli scopi commerciali della*

Casa madre non residente (cfr. Corte Cass. 5^a sez. 7.10.2011 n. 20597).”, Cass. 10802/2012.

Ed una volta appurata l'esistenza di una S.O. ai fini Iva? In quel caso sarà la S.O. a dover adempiere alle obbligazioni Iva nel Paese estero e non casa madre, in particolare

- *“si applica la regola generale di cui all'art. 7, primo comma, del DPR n. 633/72, per cui gli obblighi IVA devono essere assolti dalla stabile organizzazione che effettua la prestazione rilevante ai fini dell'IVA. Ciò comporta che il principio della cosiddetta "forza di attrazione" della stabile organizzazione, per effetto del quale il soggetto non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato deve procedere alla fatturazione, registrazione e dichiarazione, vale solo per quelle operazioni materialmente effettuate dalla stabile organizzazione (e non anche per quelle realizzate direttamente dalla casa madre estera) (Cfr. Cass. n. 3570 dell'11.3.2003). Soccorre altresì allo stesso proposito altra autorevole statuizione della Suprema Corte (Cass. n. 6799/2004) secondo cui "la stabile organizzazione, in quanto obbligata al pagamento ed alla rivalsa dell'imposta, costituisce l'unico centro di imputazione fiscale delle operazioni riferibili al soggetto non residente; è la sola legittimata a presentare la dichiarazione annuale, nella quale vanno determinate l'imposta dovuta o l'eccedenza da computare in detrazione nell'anno successivo ed a formulare l'eventuale richiesta di rimborso". In definitiva dunque la "stabile organizzazione", una volta che sia stata riconosciuta quale soggetto passivo nazionale ai sensi dell'art. 21, 1° comma del DPR n. 633/72 in quanto operante effettivamente nel territorio nazionale, deve essere intesa come "autonomo soggetto IVA, con conseguente obbligo di emettere la fattura". Tale impostazione del resto non*

ha fatto altro che anticipare il nuovo "identikit europeo" dei soggetti passivi IVA venuto a determinarsi a partire dal 1° Gennaio 2010 dopo le modifiche apportate dalla Direttiva CEE n. 2008/08, con l'obiettivo dichiarato di fissare come luogo dell'imposizione quello in cui avviene il consumo effettivo del servizio: una delle nuove definizioni presenti nel riformato art. 7 del DPR n. 633/72 riguarda per l'appunto il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, tra cui sono state fatte rientrare le "stabili organizzazioni" nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati e residenti all'estero. Ai fini IVA pertanto - sia per quanto riguarda il principio di territorialità che per quanto concerne la figura del debitore d'imposta - l'aggettivo "stabilito" non individua solamente la posizione di colui che posseda in Italia il domicilio o la residenza, bensì anche quella del soggetto domiciliato e residente all'estero che comunque dispone in Italia di una "stabile organizzazione" C.T.P. Pesaro n. 197/2010.

Ne consegue che nel caso in cui **casa madre** operasse anche direttamente nel Paese estero ove è già presente con una stabile organizzazione, la stessa **non potrà nominare un rappresentante fiscale** (sentenza Corte di Giustizia UE del 16.07.2009, C-244/08) per le operazioni effettuate senza coinvolgimento della stabile organizzazione. Sarà la S.O. a fatturare l'operazione, tenendo opportunamente separate in contabilità le operazioni effettivamente effettuate dalla S.O., da quelle effettuate a mero titolo di "rappresentante fiscale" (figura valida ai soli fini Iva). In tal caso la S.O. presenterà la dichiarazione Iva con due moduli, uno per le operazioni dalla stesa effettuate, l'altro per quelle effettuate a titolo di mero rappresentante fiscale⁵³.

⁵³ Nel caso di società estera, con S.O. in Italia la quale però non è coinvolta nell'operazione, e nel caso in cui l'operazione debba essere assoggettata a Iva italiana, vedasi circ. 37/E/2011 "per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti non residenti né stabiliti nel territorio dello Stato e per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti non

Diversamente, quando casa madre effettuerà direttamente operazioni con soggetti passivi esteri non sarà tenuta a “transitare” per la S.O. (nemmeno sotto forma di rappresentante fiscale), in quanto l’operazione sarà soggetta a *reverse charge* ⁵⁴.

A ridurre ulteriormente la valenza della “forza di attrazione Iva” della S.O., si è aggiunta la sent. Corte di Giustizia 15.10.2012 cause riunite C-318/11 e C-319/11, anche se relativa alla materia dei rimborsi IVA. Secondo i giudici comunitari, affinché il rimborso sia precluso a casa madre, non è sufficiente che il richiedente sia in possesso di una S.O. nel Paese di rimborso, se la stessa non ha effettuato operazioni attive imponibili. Per negare il rimborso, non basta, infatti, la semplice idoneità della S.O. a realizzare operazioni imponibili a valle. Tale pronuncia chiarisce che il soggetto passivo non coincide con il soggetto identificato per mezzo della S.O. se quest'ultima non è coinvolta nelle operazioni attive successivamente poste in essere. Di conseguenza, il concetto di “forza di attrazione” ai fini Iva della S.O. è difficilmente sostenibile.

soggetti passivi d'imposta, debitore dell'imposta è in ogni caso il cedente o prestatore. Questi assolverà ai relativi obblighi tramite il numero identificativo IVA già allo stesso attribuito [ndr, tramite la S.O.], utilizzando una serie distinta di numerazione per le fatture non riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la stabile organizzazione italiana. Tali ultime operazioni saranno annotate in apposito registro o blocco sezionale e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto non residente, ma stabilito in Italia, in un distinto modulo.

⁵⁴ Circ. 37/E/2011 “*deve escludersi che la stabile organizzazione partecipi all’effettuazione del servizio quando in nessun modo il cedente o prestatore utilizzi le risorse tecniche o umane della stabile organizzazione in Italia per l’esecuzione della cessione o della prestazione in considerazione*”.

4. La determinazione del reddito della stabile organizzazione

Una volta appurata la sussistenza di una S.O., va affrontata la questione della corretta determinazione del reddito ad essa attribuibile. È previsto che il reddito fiscale della stabile organizzazione sia determinato in base alla normativa italiana sia nel caso si tratti di stabile organizzazione sita in Italia o all'estero, tenendo in considerazione l'eventuale presenza di convenzioni contro le doppie imposizioni tra gli stati coinvolti. Particolare attenzione dovrà essere rivolta alla corretta valutazione dei rapporti interni tra S.O. e casa madre. Preliminarmente si ritiene però utile ripercorrere quali sono in linea di massima gli adempimenti contabili che una S.O. deve ottemperare.

* * *

ADEMPIMENTI DI CARATTERE CONTABILE DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE

Sotto il profilo civilistico la contabilità della società "madre" deve ricomprendere anche le registrazioni relative alle operazioni della stabile organizzazione sita all'estero, attraverso la redazione di un unico bilancio complessivo⁵⁵, ottenibile con un procedimento paragonabile a quello di formazione del bilancio consolidato.

⁵⁵ Principio contabile nazionale OIC 26 – "Operazioni e partite in moneta estera": *"Le Stabili Organizzazioni all'estero (filiali o succursali) sono entità la cui attività è integrata con quella della sede principale; pertanto il loro bilancio, ai fini dell'integrazione con quello della sede principale, è tradotto utilizzando le procedure descritte nel Principio contabile 17 Il bilancio consolidato cui si rinvia"*.

La normativa fiscale, invece, all'art. 14, co. 5, D.P.R. 600/73, dispone che le società residenti che operino all'estero tramite stabili organizzazioni debbano ***“rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati di esercizio relativi a ciascuna di esse”***. Il rispetto del citato articolo avviene anche *“attraverso una opportuna elaborazione della contabilità a livello di schede di mastro e di relativi sotto conti [...] Essenziale è comunque che **le scritture sistematiche siano suscettibili di evidenziare, senza necessità di rielaborazione, i distinti risultati gestionali”*** (risoluzione n. 9/428 del 15.07.1980). Sul punto la Corte di Cassazione, sentenza 7554/2002, ha ritenuto sufficiente la separata determinazione dei risultati di esercizio della S.O. estera tramite annotazione nella contabilità della casa madre italiana dei fatti di gestione della medesima stabile organizzazione, che di per sé non è obbligata alla tenuta di tutte le scritture indicate dall'art. 14 D.P.R. 600/73.

La società che opera tramite una stabile organizzazione dovrà essere dotata:

- a. di una contabilità della casa madre per documentare la formazione del reddito mondiale della società,
- b. di una contabilità della S.O. tenuta in linea alle regole dello Stato estero,
- c. di una contabilità della S.O. tenuta in linea con la normativa della casa madre (da consolidare con la contabilità della casa madre).

Il bilancio della *branch* italiana non deve essere depositato, ma la sua redazione è **obbligatoria ai fini fiscali** ai sensi dell'art. 15 del DPR 600/73. I criteri di valutazione da utilizzare sono quelli di una normale impresa in funzionamento, anche in considerazione del fatto che tale bilancio costituisce la base per la determinazione del reddito d'impresa (che costituisce oggetto di autonoma dichiarazione con il modello UNICO Società

di capitali nel caso di S.O. sita in Italia) e per il conseguente versamento delle imposte. **I corrispettivi delle operazioni effettuate tra casa madre e S.O. sono iscritti tra i costi e i ricavi d'esercizio.** Tale "finzione" ha lo scopo di fare emergere la materia imponibile nello Stato in cui è localizzata la S.O., anche se dal punto di vista sostanziale si tratta solo di passaggi interni tra le varie articolazioni della società (meglio definibili come rapporti o *dealings*, piuttosto che transazioni). Non risultano infatti documenti di prassi aventi ad oggetto la rilevazione contabile dei rapporti tra casa madre ed S.O., che dal punto di vista civilistico rappresentano operazioni non effettuate in quanto realizzate tra due unità non giuridicamente distinte. **Ai fini del bilancio civilistico dell'impresa** (frutto della somma della situazione contabile di casa madre più quella della S.O.) **i *dealing* devono invece essere eliminati**, in quanto rappresentano operazioni non realizzate (come se si trattasse di un bilancio civilistico, cfr OIC 26 ove richiama l'applicazione dell'OIC 17). Se ai fini di bilancio e di dichiarazione dei redditi della casa madre (assoggettata alla *world wide taxation*) la valorizzazione dei *dealing* può risultare ininfluenza, essa può invece influenzare il calcolo del credito per imposte versate all'estero (art. 165 Tuir): in assenza di indicazioni sulla corretta valorizzazione di tali operazioni, è opportuno che le stesse siano comunque economicamente giustificabili, approssimandosi al valore di mercato⁵⁶.

Si ricorda che la scadenza generalmente prevista per l'aggiornamento della contabilità è di **60 giorni** dall'accadimento gestionale (art. 22 D.P.R. 600/73 e art. 7, co. 4-ter, D.L. 357/94). In caso di verifica fiscale, fondamentale, quindi, per la casa madre è riuscire a produrre una situazione aggiornata della società che includa l'attività svolta dalla stabile organizzazione.

⁵⁶ "La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali", pag. 156, op. cit.

Generalmente le soluzioni per la tenuta della contabilità sono due:

- a. Tenuta presso la S.O. estera di una sola prima nota, non del libro giornale (c.d. contabilità accentrata). Dalla prima nota le varie operazioni gestionali potranno essere trattate sia in linea con la normativa dello Stato estero (ai fini della redazione della dichiarazione dei redditi estera o in caso di altri adempimenti previsti dallo stesso Stato estero), sia in linea con la normativa italiana, ai fini della redazione del bilancio della casa madre. E' prevista la possibilità per la casa madre italiana di tenere un giornale sezionale per la rilevazione delle operazioni della S.O. (risoluzione 9/2398 del 01.02.1983)⁵⁷, oppure la casa madre può trascrivere direttamente le operazioni, che la S.O. periodicamente le comunica, nel libro giornale.
- b. Tenuta presso la S.O. di un vero e proprio libro giornale (contabilità decentrata), che deve rispettare la normativa italiana (altrimenti la conversione della contabilità locale nella contabilità generale deve avvenire entro il termine di 60 giorni, per permettere alla casa madre di poter esibire una situazione aggiornata in caso di verifica) con il riporto dei relativi saldi a cadenza mensile o bimestrale nel libro giornale dell'impresa italiana.

Il codice civile non detta espliciti obblighi in merito alla **stabile organizzazione in Italia di soggetto estero**, alla quale è comunque richiesto il

⁵⁷ Sull'apposizione della data certa alla contabilità della S.O. estera ai fini probatori in Italia, ad esempio mediante apposizione del visto di regolarità da parte dei consolati italiani, ad oggi la dottrina ritiene tale adempimento superato, "La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali", pag. 140, op. cit.

deposito del bilancio dell'impresa estera presso la competente Camera di Commercio⁵⁸.

Alla S.O. è però comunque applicabile l'art. 14 del D.P.R. 600/1973, quindi dovranno essere tenuti: libro giornale, libro inventari, scritture e registri ausiliari, anche per poter redigere il bilancio in base ai principi italiani da cui, dopo l'applicazione delle variazioni fiscali dovute, conseguirà la dichiarazione dei redditi italiana. Dovranno essere tenuti inoltre i registri Iva. In base alla normativa italiana, qualora ve ne siano i presupposti (vademecum ministeriale del 2008), dovrà essere istituito il Libro Unico del Lavoro.

* * *

⁵⁸ In tema di obblighi contabili della S.O. si veda anche la norma di comportamento dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti (AIDC), 01/1976 n. 15, riesaminata nell'anno 2011, che tra le altre indicazioni riporta "Si veda anche la Cass., Sez. I, sent. 1° settembre 1994, n. 7609, relativa agli adempimenti contabili di una stabile organizzazione. L'esonero dall'obbligo di dichiarazione in assenza di imposta dovuta, da parte dei soggetti non tenuti all'obbligo della contabilità, rimane per le sole persone fisiche (previsto dalla lett. c, dell'art. 1, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), mentre non è più applicabile per gli altri soggetti, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314. Per quanto attiene alle modalità di determinazione del reddito imponibile delle società e degli enti commerciali non residenti si deve fare riferimento agli artt. 151 e 152 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 mentre per gli enti non commerciali non residenti si dovrà fare riferimento agli artt. 153 e 154 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.".

4.1 La stabile organizzazione in Italia di soggetto estero

Prima di affrontare la corretta determinazione del reddito della S.O. italiana di impresa estera, si riassumono di seguito i principali **adempimenti** da compiere nel caso in cui una società estera intenda operare nel nostro Paese tramite una *branch*:

- 1) richiesta del codice fiscale del legale rappresentante della sede secondaria, se si tratta di soggetto non residente;
- 2) richiesta del codice fiscale - partita Iva della stabile organizzazione (artt. 3 e 6 D.P.R. 605/73, art. 35, co. 1, D.P.R. 633/72);
- 3) la stabile organizzazione ha l'obbligo di nominare un rappresentante per i rapporti tributari con l'Erario, oltre a presentare la dichiarazione dei redditi in Italia (art. 1, co. 1 e art. 4 D.P.R. 600/73);
- 4) iscrizione della sede secondaria presso il Registro delle Imprese della Camera di Commercio competente, con iscrizione al REA entro 30 giorni dalla data di apertura e pubblicazione delle persone che la rappresentano (art. 25 del L. 218/1995, artt. 2197, 2508⁵⁹ c.c., art. 101-ter delle disposizioni attuative dello stesso c.c.; cfr circolare del

⁵⁹ Art. 2508, comma 1, codice civile *“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. Esse devono inoltre pubblicare, secondo le medesime disposizioni, il cognome, il nome, la data e il luogo di nascita delle persone che le rappresentano stabilmente nel territorio dello Stato, con indicazione dei relativi poteri.”.*

Ministero dell'Industria del Commercio e dell'Artigianato, "MICA", n. 3649 del 18.01.2012⁶⁰).

La tassazione del reddito della S.O. avviene in due fasi: inizialmente, nello Stato di residenza della S.O. e secondariamente in capo alla casa madre.

Questo crea potenziali problemi di doppia imposizione che, come si vedrà successivamente, sono generalmente risolti esentando da tassazione il reddito della S.O. ovvero attraverso la concessione di un credito di imposta. L'impresa estera che opera in Italia, dovrà imporre a tassazione i redditi d'impresa prodotti nel nostro Stato solo nel caso in cui gli stessi siano prodotti mediante una stabile organizzazione sita in Italia (art. 23, co. 1, lett. e) Tuir e art. 7 M.Ocse)⁶¹. In mancanza di S.O. il reddito del soggetto non residente è

⁶⁰ Circ. MICA n. 3649/2012 sulle S.O. in Italia di imprese estere, *"Le stesse sono, pertanto, tenute al deposito del bilancio riferito alla società estera (casa madre), unitamente alla relazione sulla gestione (se prevista) alla relazione del collegio sindacale (se previsto), alla relazione del revisore o della società di revisione (se esistente). Se redatti in lingua straniera occorre allegare alla domanda di deposito copia della traduzione asseverata di tutti i documenti, eseguita da un traduttore ufficiale. Occorre altresì allegare copia della dichiarazione resa dal rappresentante in Italia o da un amministratore, attestante l'avvenuta pubblicità del bilancio (se prevista) nello stato in cui ha sede la società estera, o ricevuta dell'avvenuto deposito, ovvero dichiarare l'insussistenza dell'obbligo nel modulo note ."*.

⁶¹ Sulla "chiusura" di una S.O. si segnala la ris. 124/E/2006, la quale indica che la cancellazione di una S.O. in Italia di un soggetto non residente ed il "trasferimento" alla casa madre delle attività in precedenza svolte dalla S.O. configura un'ipotesi di trasferimento all'estero di attività aziendali. Di conseguenza tale fattispecie comporterebbe, per la S.O. presente in Italia, il *realizzo - sulla base del valore normale - dei componenti del complesso aziendale*. Si noti che la risoluzione è antecedente però alle modifiche apportate all'art. 166, commi 2-quater e 2-quinquies del Tuir (c.d. *"exit tax"*). Tuttavia le basi normative su cui poggia la tassazione al valore normale della risoluzione citata non sono chiare e sono state criticate in dottrina, cfr *"La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali"*, pag. 128, op. cit.

formato dai singoli redditi come determinati secondo le disposizioni del Tuir per i soggetti Irpef.

Si propongono di seguito i principali risvolti fiscali inerenti la stabile organizzazione, sulla base della normativa nazionale:

- in base all'art. 152 del Tuir, per le società e gli enti commerciali non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, il reddito complessivo è determinato **sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni** e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia⁶², secondo le disposizioni applicabili per la determinazione della base imponibile dei soggetti Ires residenti;
- l'art. 14 del DPR n. 600 del 1973, indica che le imprese non residenti operanti in Italia tramite stabili organizzazioni devono **rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione** che interessano tali articolazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse.

⁶² Si ricordi che in mancanza di una S.O., gli elementi reddituali dei soggetti non residenti prodotti in Italia non configurano reddito di impresa ma mantengono la loro distinta qualificazione oggettiva, a differenza di quando accade per le società residenti. Potrebbero quindi comunque permanere degli obblighi dichiarativi in Italia. Ad esempio, il reddito derivante dalla locazione di un immobile sito in Italia viene tassato come reddito fondiario se non si riferisce ad un'attività di impresa svolta tramite una S.O.. I soggetti non residenti liquidano le imposte dovute in caso di produzione di reddito d'impresa in Italia attraverso la presentazione della dichiarazione dei redditi. In particolare: il modello UNICO PF deve essere utilizzato dalle persone fisiche non residenti che producono redditi di impresa in Italia mediante stabile organizzazione; il modello UNICO SC deve essere utilizzato dalle società nonché dagli enti commerciali non residenti che hanno esercitato attività di impresa in Italia mediante stabili organizzazioni; il modello UNICO ENC deve essere utilizzato dagli enti non commerciali non residenti che hanno esercitato attività di impresa in Italia mediante stabili organizzazioni.

La stabile organizzazione italiana di impresa estera opera, inoltre, in qualità di sostituto d'imposta ed è oggetto di ritenute a fronte di redditi conseguiti all'estero. In particolare, la S.O. deve adempiere agli obblighi del **sostituto d'imposta** nel caso in cui corrisponda, a soggetti nazionali, somme rientranti nelle seguenti categorie:

- redditi da lavoro dipendente o assimilati;
- redditi da lavoro autonomo;
- provvigioni.

Nel caso di corresponsione di somme in favore di soggetti esteri, gli obblighi di cui sopra vanno assolti quando dette somme rientrano nelle seguenti categorie:

- redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente;
- redditi da lavoro autonomo, con esclusione delle prestazioni effettuate all'estero;
- rendite finanziarie.

La stabile organizzazione, infine, è **soggetta all'applicazione di ritenute d'imposta** per le somme ad essa corrisposte da soggetti esteri, rientranti nelle seguenti categorie:

- interessi su finanziamenti esteri;
- dividendi corrisposti da società estere;
- canoni per l'utilizzo di beni immateriali.

L'art. 7 del modello Ocse prevede che la determinazione dei prezzi tra casa madre e stabile organizzazione debba avvenire nel rispetto del principio

dell'*arm's length*⁶³, tenendo conto delle funzioni svolte, degli *asset* utilizzati e dei rischi assunti e richiamando il contenuto dell'art. 9 in tema di *transfer pricing* (ciò vale tanto per la S.O. sita in Italia che per quella estera di impresa italiana). Ciò fa sorgere anche per la S.O. il problema della predisposizione e della conservazione dell'adeguata documentazione atta a giustificare l'adeguatezza dei prezzi praticati, anche alla luce dell'art. 26 del D.L. 78/2010⁶⁴, in quanto "sotto il profilo fiscale [...] la stabile organizzazione assume una sua autonomia riconosciuta sia dal diritto interno che da quello convenzionale" (circ. 32/E/1980). Nel caso della stabile organizzazione vi è un fattore di ulteriore complessità, dato dal fatto che le transazioni non intercorrono tra due soggetti giuridici distinti, tanto che è preferibile parlare di "rapporti" o "*dealings*", più che di transazioni. A riguardo il punto 26 del Commentario all'art. 7, precisa il bisogno di evitare appesantimenti documentali in tema di *transfer pricing* per la S.O., rispetto a quanto accade tra imprese distinte, ferma restando la necessità di documentare i caratteri del rapporto. **Parrebbe quindi opportuno predisporre adeguate scritture contabili a supporto dei documenti attestanti i rapporti di scambio oltre ad eventuale ulteriore documentazione che, seppur priva di valore legale, potrebbe dimostrarsi utile nei casi di controversie con l'Amministrazione.**

⁶³ Espressione mira ad indicare il principio di libera concorrenza caratterizzato da liberi scambi tra parti indipendenti. Letteralmente si traduce con l'espressione "alla lunghezza di un braccio": l'espressione è mutuata dal gergo dell'attività del tiro con l'arco, laddove la "giusta distanza" tra gli arcieri in un torneo veniva appunto individuata nella distanza pari a quella del braccio.

⁶⁴ L'art. 26 del D.L. 78/2010 ha previsto la possibilità per il contribuente di evitare l'applicazione di sanzioni in tema di prezzi di trasferimento infragruppo qualora provveda a redigere e conservare un'adeguata e specifica documentazione, cfr Provvedimento Agenzia Entrate n. 2010/137654 del 29.09.2010 e circ. 58/E/2010.

Generalmente applicando le Convenzioni, o l'eventuale normativa interna di casa madre estera, le imposte pagate a titolo definitivo sui redditi prodotti dalla stabile organizzazione sono ammesse in detrazione dall'imposta complessiva dovuta da casa madre estera, ovvero sarà riconosciuta nel Paese di casa madre l'esenzione dall'imposizione per il reddito prodotto dalla stabile organizzazione.

Un altro concetto previsto dal nostro legislatore e che merita un approfondimento è quello della **"FORZA DI ATTRAZIONE"** della stabile organizzazione. Possiamo definire "forza di attrazione" l'attribuzione fittizia alla S.O. di redditi estranei ad essa, ma che sarebbero invece attribuibili alla casa madre. La normativa che detta tale disciplina è contenuta negli art. 151, 152 e 153 del Tuir. L'intento originario del legislatore era quello di equiparare i soggetti non residenti con S.O. in Italia alle società residenti, tuttavia la figura della "forza attrattiva della S.O." presenta ancora oggi degli aspetti non chiari.

Sarebbero quindi da attribuire alla S.O. in Italia, in forza dell'art. 151 Tuir:

- a. Gli utili distribuiti da società residenti (cui oggi si applica la ritenuta sul dividendo in uscita del 20% ex art. 27, co. 3, D.P.R. 600/73; secondo la dottrina tale aspetto della "forza attrattiva" risulta implicitamente abrogato⁶⁵);
- b. Plusvalenze/minusvalenze su beni relativi o destinati ad attività commerciali esercitate nello Stato, ancorché non realizzate attraverso la S.O.; si suppone che l'intento del legislatore fosse quello di attrarre a tassazione italiana le plusvalenze realizzate da soggetto estero con S.O. in Italia, ma realizzate in Italia tramite altre attività

⁶⁵ *"La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali"*, pag. 189, op. cit.

commerciali non costituenti S.O. e che sarebbero quindi sfuggite all'imposizione italiana in base all'art. 23, lettera e) Tuir;

- c. Plusvalenze di cui all'art. 23, co. 1, lett. f) Tuir, tra cui le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti; tali plusvalenze sono già incluse dal primo rinvio all'art. 23 Tuir del medesimo art. 151 Tuir.

Si rileva, peraltro, che l'Agenzia delle Entrate ha escluso la forza attrattiva della S.O. in relazione a utili e plusvalenze che non siano effettivamente connessi alla stabile organizzazione del soggetto non residente (circ. 165/E del 24.06.1998).

Il vero principio della forza di attrazione sarebbe invece individuabile nell'art. 152 Tuir, secondo cui per i soggetti con S.O. in Italia il reddito è determinato sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione della S.O. *“e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia”*. Parrebbe quindi applicabile ai redditi esterni alla S.O., ma comunque di fonte italiana, la disciplina del reddito di impresa, in luogo di quella propria.

A livello dottrinale, si possono individuare due principali tipologie di forza attrattiva:

- a. Forza attrattiva piena: tutti i redditi localizzati nel territorio dello Stato sono ricondotti alla S.O. (considerata come unica fonte di reddito), e sono sempre qualificati come reddito d'impresa; ciò comporta che tutti i redditi prodotti nello Stato, sia da S.O. che casa madre, sono tutti da ricondurre alla stabile organizzazione come reddito d'impresa.
- b. Forza attrattiva limitata (Italia e principali Paesi industrializzati): in questo caso si distinguono i redditi che derivano da attività d'impresa e quelli che non derivano dall'esercizio di attività d'impresa e quindi

rimangono estranei ad essi per mancanza di connessione; si ha quindi una stratificazione di redditi, accanto a quelli d'impresa della stabile organizzazione vi sono quelli non di impresa (fondiari, di capitale, diversi, royalties).

Il principio dell'attrazione presenta numerose aree non chiaramente definite, come è stato evidenziato dalla dottrina. Esso, inoltre, non è riconosciuto in sede Ocse, laddove l'art. 7 del Modello prevede che un reddito possa essere tassato in capo alla S.O. solo ove sia attribuibile a quest'ultima. Esso è quindi sostanzialmente neutralizzato in presenza di una Convenzione tra i due Stati. Inoltre il Commentario, all'art. 7, par. 12, ribadisce che i redditi tassabili in capo alla S.O. sono solo quelli direttamente attribuibili ad essa, non avvalorando quindi alcun principio di attrazione. Si ricorda, a tal proposito, che le Convenzioni internazionali stipulate prevalgono sulla normativa interna, salvo siano sfavorevoli per il contribuente (art. 169 Tuir). **Di conseguenza, per appurare se un certo reddito è attribuibile alla S.O. o direttamente a casa madre, sarà necessaria un'accurata analisi economica, caso per caso, dell'operazione attuata.** Un'impresa estera, infatti, può avere una S.O. ma non necessariamente la ricchezza ivi generata è riconducibile alla medesima S.O. e non a casa madre. Ciò dipenderà dalla portata interpretativa che, di volta in volta, sarà data alla nozione di S.O., al fine di ricomprendervi o meno i componenti reddituali generati dall'impresa.

Ha assunto maggior valenza, invece, come vedremo, la "forza di attrazione" in ambito Iva, anche se ad oggi vi sono prospettive secondo cui alla S.O. siano attribuibili (ai fini Iva) solo le operazioni sostanzialmente ed economicamente effettuate dalla stabile organizzazione e non quelle attuate direttamente da casa madre.

Irap (art. 12, co. 2, D.Lgs. 446/1997)

I soggetti non residenti sono soggetti passivi Irap per il valore della produzione netta realizzata in Italia mediante una S.O., quando l'attività è esercitata per un periodo non inferiore a 3 mesi. La base imponibile è determinata ai sensi dell'art. 5, co. 2, D.Lgs. 446/1997. In assenza di S.O. viene a mancare il presupposto impositivo (circ. 188/E/1998).

N.B.: la stabile organizzazione sita in Italia di soggetto non residente sarà oggetto della normativa sulle c.d. "società di comodo", art. 30 L. 724/94 (circ. 25/E/2007 e circ. IRDCEC n. 25 del 31.10.2011), nonché alla normativa sulle c.d. "società in perdita sistematica", D.L. 138/2011.

NOVITA': a favore degli soggetti esteri che intendessero effettuare investimenti in Italia, si segnala l'attivazione da parte dell'Agenzia delle Entrate di un Punto di assistenza (*Desk* dedicato, istituito con Provvedimento del 16.12.2013, all'indirizzo internationaltaxassistance@agenziaentrate.it), rafforzando l'attività di *ruling* internazionale. Il *Desk* risponderà per iscritto ai quesiti formulati dai soggetti esteri, ad esempio ottenendo preventivamente una valutazione sulla sussistenza o meno di una stabile organizzazione. Le risposte non saranno vincolanti e non saranno equiparate alle risposte ad interpello, ma mireranno ad essere caratterizzate dalla tempestività.

4.2 La stabile organizzazione estera di impresa italiana

L'impresa italiana che opera in uno Stato estero per mezzo di una S.O. sarà tenuta ad ottemperare agli obblighi fiscali ed amministrativo-contabili previsti dalla normativa dello Stato estero (contabilità in lingua, nella moneta locale, nella forma ed in base ai principi contabili del luogo), oltre che ottemperare agli obblighi di pubblicità previsti a livello nazionale⁶⁶.

L'impresa, inoltre, dovrà rendere conto all'Amministrazione Finanziaria italiana dei risultati economici ottenuti all'estero, ai fini della tassazione del reddito mondiale, per il recupero delle imposte pagate all'estero (art. 165 Tuir), per la deducibilità delle perdite della stabile organizzazione. Sarà quindi necessaria la rielaborazione della contabilità della S.O. in base ai principi contabili italiani, sia per la determinazione del reddito fiscale imponibile della S.O. (ottenuto con l'applicazione delle previsioni del Tuir⁶⁷), sia per l'inclusione dei dati contabili della S.O. nel bilancio di esercizio di casa madre.

La conversione in euro del reddito della S.O. avverrà al tasso di cambio alla data di chiusura dell'esercizio ed eventuali differenza rispetto ai saldi dell'esercizio precedente non concorreranno alla formazione del reddito (art. 110, co. 2, Tuir). Il legislatore non prevede l'obbligo di convertire in euro ogni singola operazione, consentendo la registrazione delle operazioni della stabile organizzazione estera nella valuta locale, salvo poi convertire in euro i

⁶⁶ Il codice civile prevede per l'imprenditore commerciale che istituisce una sede all'estero determinati obblighi pubblicitari, indicati agli artt. 2197, 2295, 2299, 2315, 2328, 2428, 2454, 2463, 2478-bis. Si veda anche l'art. 9, co. 2 e l'art. 10, co. 3, D.P.R. 581/1995 relativamente al R.E.A.

⁶⁷ Come già indicato, si ricorda che qualora il risultato della S.O. estera sia riportato in dichiarazione dei redditi al netto dell'imposta estera, quest'ultima va assunta quale *variazione in aumento* nella dichiarazione italiana. Cfr Eutekne.Info, Sanna, 02.09.2012.

saldi di conto del libro giornale sezionale utilizzando il cambio di chiusura dell'esercizio.

I passaggi per la verifica dell'esistenza di *permanent establishment* nello Stato estero:

1. lo Stato estero ha una propria normativa nazionale sulla s.o. e sulla determinazione del suo reddito: in tal caso, se vi è conflitto con le norme Convenzionali, prevalgono queste ultime;
2. lo Stato estero non ha una propria normativa sulle s.o.: si applica la Convenzione;
3. non esiste normativa interna né Convenzione: si applicano i principi internazionali generalmente accettati, generalmente in linea con il Modello Ocse contro le doppie imposizioni.

I principali adempimenti per la **costituzione** di una stabile organizzazione all'estero, che per la normativa italiana costituisce un'unità locale oggetto di pubblicità legale, sono così riepilogabili:

- (i) verifica che l'atto costitutivo permetta la costituzione di S.O. estere;
- (ii) delibera del CdA (o dell'assemblea dei soci) per l'apertura della S.O. con relative motivazioni;
- (iii) integrazione dell'atto costitutivo con evidenziazione dell'avvenuta costituzione della S.O. (sede secondaria), nomina del relativo rappresentante incaricato (art. 2295 – 2299 c.c.);
- (iv) comunicazione dell'avvenuta costituzione della S.O. all'Anagrafe Tributaria (art. 35, co. 2, lett. d) del D.P.R. 633/1972);
- (v) ottemperamento degli adempimenti richiesti dalla legislazione dello Stato estero.

IL CREDITO PER LE IMPOSTE VERSATE ALL'ESTERO (art. 165 Tuir)

Abbiamo avuto modo di vedere come l'utilizzo di una stabile organizzazione per lo svolgimento dell'attività di impresa in uno Stato estero comporta l'obbligo di assoggettare a tassazione i redditi della S.O. nello Stato estero, in linea con quanto previsto a livello internazionale. Tuttavia, in ottemperanza al principio della tassazione mondiale (*worldwide taxation*) gli utili della sede fissa d'affari dovranno essere dichiarati e tassati anche in Italia (Stato di residenza). Questo comporterebbe un chiaro caso di doppia tassazione del reddito della S.O., che viene però annullato, totalmente o parzialmente, da appositi meccanismi elaborati sia in sede nazionale (credito di imposta ex art. 165 Tuir) che Ocse (credito di imposta o esenzione del reddito della S.O. ex art. 23 M.Ocse).

Tipologie di DOPPIA IMPOSIZIONE:

- **Giuridica:** in capo allo stesso contribuente, il medesimo reddito è tassato due volte, una dallo Stato della Fonte ed una dallo Stato di Residenza; è questo tipo di imposizione che i le Convenzioni mirano a sterilizzare;
- **Economica:** lo stesso reddito è tassato in capo più soggetti (si immagini un dividendo che fosse tassato sia in capo all'impresa che lo eroga, sia in capo al socio).

A livello **nazionale**, l'art. 165 disciplina il meccanismo di detrazione delle imposte estere dall'imposta netta dovuta in Italia. In ambito Ires, esso spetta ai soggetti Ires residenti nonché alle S.O. italiane di soggetti esteri. In primo luogo, per individuare il reddito prodotto all'estero, l'art. 165 prevede l'applicazione speculare dei criteri fissati dall'art. 23 del Tuir, che identifica i

redditi maturati in Italia. In sostanza bisognerà applicare i criteri di collegamento territoriale indicati dall'art. 23, riferendoli però al territorio dello Stato estero, anziché a quello italiano. Oltremodo, per le stabili organizzazioni, l'art. 23 dispone che si considerano prodotti nel nostro Stato *“e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni”*.

La detrazione è possibile per le imposte pagate all'estero a titolo definitivo⁶⁸ su redditi prodotti tramite S.O. (nell'anno n, dichiarazione italiana da trasmettere entro il 30.09.n+1) il cui versamento deve essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo di imposta successivo (generalmente 30.09.n+2). Quindi, anche se al momento della trasmissione della dichiarazione dei redditi italiana (contenente anche il reddito della S.O.) le imposte della S.O. non sono state ancora pagate a titolo definitivo, le stesse saranno comunque detraibili dalla dichiarazione dei redditi italiana, a condizione chiaramente che le imposte estere siano versate entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo successivo. Per i redditi della S.O., quindi, vi è un'attenuazione del concetto di “definitività” dell'imposta estera ai fini dello scorporo, generalmente richiesta per le altre categorie di reddito (circ. 50/E/2002).

La prassi ministeriale ha descritto il carattere della “**similarità**” dell'imposta estera alle imposte italiane, ai fini della maturazione del credito di imposta, disponendo che *“il presupposto della “similarità” in argomento risulta soddisfatto nel caso in cui l'imposta estera abbia in concreto natura di imposta diretta sul reddito, a prescindere dalle modalità di prelievo o di*

⁶⁸ La “definitività” dell'imposta va intesa come irripetibilità, escludendo quindi acconti, versamenti provvisori e versamenti soggetti a futuri conguagli o rimborsi.

determinazione della base imponibile” (ris. 83/E/2008, cfr anche ris. 9/2540 del 21.04.1983). Ad ogni modo, possono venire in aiuto anche le Convenzioni le quali stabiliscono criteri di riconoscimento reciproco delle imposte ai fini dell’applicazione delle norme pattizie (art. 2 M.Ocse).

Esempio

Alfa S.p.A. con esercizio coincidente con l’anno solare e stabile organizzazione estera

Reddito prodotto nell’anno *n* dalla S.O. € 100.000

Imposte estere di competenza sul reddito della S.O. € 25.000

Versamento imposte estere giugno *n*+2

Termine presentazione Unico SC di Alfa S.p.A.

per l’anno di imposta *n* 30.09.*n*+1

*È possibile effettuare la detrazione dell’imposta estera nell’Unico relativo all’anno di imposta *n**

Il recupero delle imposte versate all’estero è però sottoposto ad un LIMITE, che corrisponde alla misura dell’imposta italiana dovuta sul reddito estero: non è possibile, cioè, che il credito accordato consenta un abbattimento dell’onere fiscale in misura maggiore di quello che si avrebbe avuto in assenza del reddito estero. In altre parole, se il *tax rate* estero è superiore al *tax rate* nazionale, la differenza non è detraibile dalle imposte italiane ed è “persa”, salvo la possibilità del riporto c.d. *carry back* o *carry forward* di cui si dirà nel seguito.

LIMITE DI DETRAIBILITA' DELL'IMPOSTA ESTERA (art. 165 Tuir)

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{(A) Reddito della stabile organizzazione} \\ \text{(B) Reddito mondiale al netto delle} \\ \text{perdite di esercizi precedenti} \\ \text{ammesse in deduzione} \end{array} \right. \times \text{(C) Imposte italiane} \\ \text{sul reddito mondiale}$$

(A): per la S.O. si ritiene trattarsi del reddito al lordo dell'imposta estera, ricalcolato in base alla normativa italiana, ma non vi sono pareri definiti di prassi o dottrina sul tema; inclusi i *dealing* con casa madre

(B): nel caso in cui le perdite pregresse fossero uguali o maggiori al reddito mondiale, l'imposta italiana (C) sarebbe pari a zero. Aderendo al dettato normativo, quindi, le imposte estere non sarebbero in quel determinato anno scomputabili.

Nota: il rapporto (A)/(B) non può assumere valore maggiore ad 1.

Nota: per un approfondimento sulle perdite pregresse al denominatore (B) vedasi Assonime, *Approfondimenti n. 4/2012*.

In sede di compilazione della dichiarazione dei redditi italiana, se il risultato della S.O. sia stato assunto al netto delle imposte pagate all'estero, queste devono essere portate tra le "variazioni in aumento" del modello di dichiarazione, in quanto esse rilevano ai fini della detrazione, imposta da imposta, con la procedura del "credito di imposta" appena descritta (al fine di evitare una sorta di doppia deduzione). A loro volta, le imposte pagate

all'estero possono essere scomutate dall'Ires dovuta in Italia attraverso la compilazione del quadro CE - *"Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero"* del modello UNICO.

Il comma 3 dell'art. 165 prevede la c.d. ***"per country limitation"***, disponendo che *"se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato"*. Tale principio apporta generalmente vantaggio al contribuente che opera in più Stati esteri: qualora, infatti, il credito massimo utilizzabile fosse calcolato a livello complessivo, potrebbero avere luogo delle "compensazioni" tra i risultati dei vari Stati che potrebbero ridurre ingiustificatamente la detrazione spettante.

Esempio *"per country limitation vantaggioso"*

Beta S.p.A. possiede

- una stabile organizzazione nello Stato A che produce un reddito di 1.000 già al netto di imposte pari a 250
- una stabile organizzazione nello Stato B che produce una perdita di 1.000

Con un "reddito estero" complessivo pari a zero, se non applicassimo la *per country limitation*, Beta S.p.A. non godrebbe di alcun credito per le imposte estere versate pari a 250.

Invero la *per country limitation* potrebbe risultare penalizzante, generalmente nel caso in cui vi siano più branch che operano in Paesi diversi, alcuni con tax rate superiore a quello italiano ed alcuni inferiore ad esso.

Esempio “*per contry limitation svantaggioso*”

La società Gamma dispone solo di:

- una stabile organizzazione nel Paese A, reddito netto 1.000 ed imposta 350
- una stabile organizzazione nel Paese B, reddito netto 1.000 ed imposta 200

Le imposte versate all'estero sono quindi pari a 550, contro un carico di imposte dovute da Gamma in Italia pari a 600. In questo caso non applicando la *per country limitation* Gamma potrebbe detrarre 550 (il limite sarebbe pari a 600 $[2000/2000*600]$). Applicandola invece Gamma potrebbe detrarre dall'imposta italiana solo l'importo di 500. Tale eventuale problema sarebbe comunque attenuato dalla possibilità di riporto delle eccedenza (*carry back* o *carry forward*).

Per quanto riguarda i gruppi societari, è prevista altresì la c.d. “*per company limitation*”, la quale prevede che la quota di imposta italiana fino a concorrenza della quale è concesso il credito per imposte estere, è calcolata con riferimento a ciascuna controllata estera.

Da evidenziare quanto indicato dal comma 10 dell'art. 165, che prevede in sostanza che ad una tassazione parziale in Italia del reddito estero, corrisponde una speculare riduzione della detrazione delle imposte estere da quelle italiane.

Il credito per le imposte estere **non spetta** in ciascuna delle seguenti ipotesi:

- quando il soggetto italiano *omette la presentazione della dichiarazione* dei redditi;

- il soggetto italiano presenta la dichiarazione, ma *omette l'indicazione dei redditi esteri*;
- nel caso di utili prodotti oltre frontiere, sottoposti a prelievo da parte dello Stato estero in misura superiore a quello previsto dalla Convenzione in vigore tra i due Stati; la maggior imposta in questo caso sarà recuperabile tramite istanza di rimborso (questa fattispecie riguarda generalmente i redditi diversi da quello prodotto dalla stabile organizzazione)

IL CARRY BACK ED IL CARRY FORWARD (art. 165, comma 6, Tuir)⁶⁹

Solo in relazione al redditi d'impresa, nei casi in cui:

a. IMPOSTA ESTERA > IMPOSTA DETRAIBILE IN BASE AL RAPPORTO

Senza il meccanismo del *carry back* o del *carry forward* l'eccedenza non detratta andrebbe "perduta", configurandosi una parziale doppia imposizione del reddito. Invece, in applicazione dell'art. 165, comma 6, occorre

- verificare se negli otto anni precedenti si è verificato il caso opposto, ovvero si ha a disposizione un'eccedenza di imposta potenzialmente detraibile ma ancora non "sfruttata"; se vi è stata si riporta quindi indietro l'attuale eccedenza (*carry back*) permettendo di detrarre oggi imposte estere maggiori di quelle che sarebbero altrimenti consentite;
- se non è presente una pregressa eccedenza "opposta", è possibile riportare in avanti (*carry forward*) per otto anni l'eccedenza di imposta estera che non ha dato vita a detrazione; la stessa sarà utilizzata qualora si verificherà un plafond di

⁶⁹ Per un approfondimento del riporto delle eccedenze ex art. 165, co. 6, Tuir, vedasi Assonime, Approfondimenti, n. 10/2013.

imposta estera detraibile maggiore di quella di versata nel singolo anno;

b. IMPOSTA ESTERA < IMPOSTA DETRAIBILE IN BASE AL RAPPORTO

Specularmente al punto precedente, in questo caso si provvederà a

- verificare se negli otto anni precedenti si è verificato il caso opposto, ovvero un'eccedenza di imposta estera versata ma non detratta a causa del limitato plafond; se la si riscontra si riporta quindi indietro l'attuale maggiore plafond (*carry back*) permettendo di detrarre oggi quelle maggiori imposte estere non detratte in passato;
- se non è presente una pregressa eccedenza di imposta estera non detratta, è possibile riportare in avanti (*carry forward*) per otto anni l'eccedenza di plafond in attesa di un'eccedenza imposta estera che si dimostri non detraibile per il plafond del singolo anno.

DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE

Una volta determinato il credito spettante e detratta l'imposta estera da quella italiana, occorre essere in grado di esibire all'Amministrazione Fiscale nazionale, qualora lo richieda, la documentazione attestante la correttezza delle procedure effettuate⁷⁰. Non vi è un elenco specifico dei documenti necessari, tuttavia risulterà necessario esibire l'avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi della stabile organizzazione, la ricostruzione delle imposte dovute (tramite scritture contabili, schemi, prospetti di bilancio, ecc.), con copia dei versamenti effettuati. Alcune autorità fiscali rilasciano inoltre delle certificazioni delle imposte pagate all'estero. In tal senso

⁷⁰ Manuale di Fiscalità Internazionale, Ipsa, 2012, Dragonetti-Piacentini-Sfondrini, pag. 389.

potrebbe essere utile una dichiarazione del fiscalista locale attestante le imposte dovute.

* * *

Approfondimento

I RAPPORTI CON CASA MADRE:

interessi passivi, spese di regia e fondo di dotazione.

La norma nazionale non disciplina direttamente i rapporti tra S.O. e l'impresa di cui fa parte. Ove necessario, quindi, si dovrà fare riferimento alle posizioni assunte da giurisprudenza e prassi. Resta comunque valido, come noto, il principio generale contenuto nell'art. 110, co. 7, Tuir, in materia di *transfer pricing* che si ritiene applicabile a tali rapporti "interni", anche alla luce dell'interpretazione contenuta nella C.M. n. 32 del 22.09.1980,

"le transazioni di una società estera con la propria stabile organizzazione italiana ricadono nella disciplina del prezzo di trasferimento",

e ad ulteriore prassi ministeriale che ha confermato la valorizzazione di tali operazioni "*at arm's length*", in linea con l'art. 7 M.Ocse (ris. 9/2555 del 31.01.1981 e 9/427 del 08.04.1980). La *ratio* della valorizzazione *at arm's length* di tali operazioni è individuabile nel rispetto della corretta potestà impositiva di ciascuno Stato, tutelando la stessa da manovre volontarie di spostamento di materia imponibile che l'impresa potrebbe artificiosamente attuare al solo fine del risparmio di imposta.

La prassi nazionale, inoltre, ammette la deduzione da parte della S.O. di parte delle spese generali amministrative (c.d. **spese di regia**) nonché del personale presso di essa distaccato. Le spese di regia sono potenzialmente **deducibili, purché nel rispetto delle condizioni di certezza, inerenza e congruità** (C.M. 271/E/1997, *“l'impossibilità di attribuire le spese di regia specificamente alle singole branche dell'impresa rende necessario il ricorso a metodi di ripartizione basati su parametri che tengano conto della peculiarità dell'attività svolta o di elementi contabili significativi in relazione al tipo di azienda sottoposta a controllo. A titolo semplificativo, possono essere applicate formule che consentono la distribuzione dei costi in relazione ai benefici che ciascuna unità può trarre dall'utilizzazione dei servizi ai quali i costi stessi si riferiscono (v. circolare della Direzione generale delle imposte dirette, n. 9/2267 del 22 settembre 1980) ovvero la quota parte delle spese di direzione e amministrazione sostenute dalla casa madre può essere individuata nella misura che scaturisce dal rapporto tra i ricavi ed i proventi dell'impresa e quelli della gestione in Italia (v. risoluzione 31 gennaio 1981, n. 9/2555).”*). Il Ministero delle Finanze specifica però la necessità che tali spese di regia siano riaddebitate alla S.O. da parte di casa madre (se sostenute da quest'ultima) e risultino dal conto economico della S.O. (Ministero delle Finanze, nota 11/07/2000 n. 59266).

Anche la giurisprudenza si è espressa favorevolmente sulla loro deducibilità (Cass. 5225/99 e 10062/2000); da segnalare però anche espressioni più restrittive sul tema (Cass. 14016/99).

Secondo la C.T.R. Lombardia n. 62/18/12 del 12.06.2012 gli **interessi passivi** su finanziamenti concessi dalla casa madre possono essere dedotti dalla **branch** italiana solo per la parte di finanziamento che eccede il **“fondo di**

dotazione” attribuite. Per poter dedurre gli interessi passivi la *branch* deve quindi disporre di un’adeguata struttura patrimoniale (cfr “*Authorised Oecd Approach*” dell’Ocse, per l’attribuzione del reddito alla stabile organizzazione)⁷¹. Inoltre, la C.M. 32/9/2267 del 1980, trattando di prezzi di trasferimento al capitolo IV, riconosce alla S.O. la deducibilità di interessi e *royalties* in virtù dell’indipendenza fiscale di quest’ultima rispetto alla casa madre,

“Pertanto, le transazioni di una società estera con la propria stabile organizzazione italiana ricadono nella disciplina del prezzo di trasferimento. Conseguentemente, le somme erogate dalla casa-madre estera, anziché essere considerate aumento del capitale iniziale di dotazione della stabile organizzazione, potranno essere riconosciute come capitale dato a mutuo e, quindi, produttive di interessi con l’osservanza dei criteri già indicati. Nè vale addurre, in contrario, che le transazioni da cui traggono origine gli interessi costituiscono operazioni all’ interno della medesima entità giuridica e che, quindi, ad essi deve essere negato ogni rilievo sotto il profilo fiscale in ispecie ai fini della detraibilità dal reddito imponibile. Sotto il profilo fiscale, infatti, la

⁷¹ Sul tema si riporta l’esempio di Mayr S. e Santacroce B. in “*La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*”, pag. XV, relativo alla differenza tra una s.r.l. italiana ed una S.O. costituita in Italia, “*In base alla attuale situazione normativa italiana pertanto, non sorge alcun problema se l’investitore estero sceglie in Italia la forma di una S.r.l. con capitale di 10.000 euro finanziando il business solo con debiti verso terzi o verso o stesso socio [...] in tal caso gli interessi passivi risultano deducibili nel limite del 30% del ROL. Al contrario, se agisce in forma di una stabile organizzazione [...] per finanziare lo stesso business non solo non gli sarebbe possibile far figurare presso la branch un prestito dalla casa madre alla stabile organizzazione in caso di solo “equity” della casa madre [...] ma con riferimento agli interessi passivi di per sé deducibili fiscalmente, si eliminerebbero quelli che la branch non avrebbe avuto se fosse stata fornita di un fondo di dotazione “adeguato”.” (la sottolineatura è nostra).*

stabile organizzazione assume una sua autonomia riconosciuta sia dal diritto interno che da quello convenzionale.”.

In aggiunta, sul tema la ris. 44/E/2006 dispone che

“come qualsiasi impresa indipendente, la stabile organizzazione di una impresa non residente deve avere un proprio fondo di dotazione che, ai fini fiscali, può essere anche "figurativo". In altre parole, qualora non risulti dal suo bilancio, il fondo di dotazione deve essere determinato ai soli fini fiscali per stabilire se gli eventuali interessi passivi dedotti sono determinati correttamente così come avviene per le imprese indipendenti. In tale ottica, potranno essere considerati deducibili, in quanto corrispondenti agli interessi passivi che un'impresa indipendente avrebbe sostenuto, solo quelli derivanti da finanziamenti che sarebbero stati accesi se la stabile organizzazione avesse potuto disporre di un fondo di dotazione adeguato.”

Ed ancora

“la determinazione del fondo di dotazione della stabile organizzazione che possa ritenersi congruo dal punto di vista fiscale è questione di fatto che richiede un'analisi dettagliata delle singole fattispecie e che deve essere affrontata tenendo conto di principi condivisi in sede internazionale. La dotazione patrimoniale della stabile organizzazione può essere determinata, tenuto conto del grado di capitalizzazione della società nel suo complesso, in funzione, ad esempio, delle attività esercitate dalla stabile organizzazione, degli asset materiali e immateriali di cui dispone per le proprie funzioni e dei rischi da essa assunti”; la circolare è confermata (senza richiamo) anche dalla C.T.P. Milano n. 475 del 01.12.2010. Ad oggi l'art. 96 del Tuir che regola la

deducibilità degli interessi passivi è applicabile anche alle S.O.⁷², e si evidenzia che il comma 6 dell'articolo conferma l'applicabilità agli interessi passivi della normativa sul *transfer pricing*.

In ambito Ocse, si evidenzia che il Commentario all'art. 7, nella sua versione del 2008 (ante modifica del 22.07.2010), al paragrafo 42, dispone in linea di massima l'esclusione della deducibilità in capo alla S.O. degli interessi passivi su finanziamenti concessi da casa madre, in particolare quando questa è esclusivamente o prevalentemente finanziata con *equity*; tuttavia qualora l'impresa abbia assunto finanziamenti onerosi da terzi, anche per le necessità della S.O., una parte degli stessi è ragionevolmente attribuibile a quest'ultima.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha affrontato nuovamente il tema del fondo di dotazione della S.O., stavolta in relazione ad una fusione transnazionale ed alla possibilità di riporto delle perdite fiscali (ris. 63/2014). Sul tema viene ribadito che *“La questione si pone innanzitutto quando la casa madre attribuisce alla stabile organizzazione risorse proprie e/o parte dei finanziamenti da essa contratti per i quali sostiene interessi passivi, ma anche nell'ipotesi, qui in esame, in cui a seguito di un'operazione straordinaria transfrontaliera occorre circoscrivere il limite di riporto delle perdite in capo al soggetto beneficiario, in applicazione del citato articolo 172, comma 7, del TUIR”* ed ancora *“le modalità di determinazione del fondo fiscalmente*

⁷² Cfr circ. Assonime n. 46 del 18.11.2009. Vedasi la Circolare Informativa n. 8/2008 del 07.05.2008 del Consorzio Intesa San Paolo sull'applicabilità dell'art. 96 alle S.O. estere di società residenti ***“Per le stabili organizzazioni di imprese estere (art. 73, lett. d) Tuir) la norma deve ritenersi applicabile sulla base delle risultanze del c/economico di cui all'art. 152 dello stesso TUIR”***.

congruo, richiedendo una valutazione di merito, non siano ascrivibili alle prerogative esercitabili in sede di interpello”.

L’Ocse, nel *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*, descrive tre principali modalità di determinazione del fondo di dotazione:


1. **Capital allocation approach (metodo preferito)**: viene allocata alla S.O. a titolo di fondo di dotazione una quota proporzionale del capitale di rischio dell’impresa e per differenza i finanziamenti complessivi;
2. **Thin Capitalization approach**: attribuisce alla S.O. lo stesso free capital normalmente attribuibile ad un soggetto indipendente comparabile;
3. **Safe Harbour approach**: attribuisce alla S.O. l’ammontare minimo di equity previsto dalla legge a soggetti comparabili

In definitiva, è possibile affermare che la stabile organizzazione può dedurre dai ricavi i costi interamente riferibili alla propria attività e quota parte dei costi generali, sostenuti dalla casa madre e riaddebitati, per l’insieme delle stabili organizzazioni estere. Per la ripartizione delle spese generali deve essere usato un criterio ritenuto congruo nel caso concreto che può essere, ad esempio, il rapporto tra ricavi mondiali e ricavi della S.O. in oggetto.

I rapporti con casa madre



IVA

- **CESSIONE DI BENI:** casa madre e S.O. non sono due soggetti distinti, quindi le operazioni non sono soggette ad Iva (Cass. 22177/2013); fanno però eccezione le operazioni Intracomunitarie, per le quali opera l'“assimilazione” alla cessione:
 - **INTRA UE:** la cessione/trasferimento di beni alla S.O. è cessione intra (art. 43, co. 2, lett. c, DL 331/93), mentre per la S.O. è acquisto intra (art. 38, co. 3, lett. b, DL 331/93), entrambi soggetti ad intrastat, concorre alla formazione del platform da esportatore.
 - **EXTRA UE:** la cessione/trasferimento di beni alla S.O. costituisce una mera esportazione “franco valuta” (cioè senza pagamento del corrispettivo) in cui manca uno degli elementi caratterizzanti le “cessioni all'esportazione” di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 633 del 1972 e cioè il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi; la cessione è non imponibile in Italia ma non concorre nella formazione del platform, né alla qualifica di esportatore abituale in capo al cedente (ris. 304/E/2008). NB: l'importazione franco valuta è però soggetta ad Iva in dogana (ris. 5201.30/1974)
- **PRESTAZIONI DI SERVIZI** tra S.O. e casa madre sono fuori dal campo di applicazione dell'Iva (CGE C-210/4; Risoluzione 81/E/2006), sia Intra che extra UE.
 Cass. 526/2007 esclude da Iva il rimborsito del netto costo del servizio tra S.O. e casa madre, ma non il caso in cui sia stato applicato anche un mark-up!

I rapporti con casa madre



INTERESSI PASSIVI & FONDO DI DOTAZIONE

Ris. 44/E/2006: come qualsiasi impresa indipendente, la stabile organizzazione di una impresa non residente deve avere un proprio **fondo di dotazione** che, ai fini fiscali, può essere anche “figurativo”. In altre parole, qualora non risulti dal suo bilancio, il fondo di dotazione deve essere determinato ai soli fini fiscali per stabilire se gli eventuali interessi passivi dedotti sono determinati correttamente così come avviene per le imprese indipendenti.

COME CALCOLARE IL FONDO DI DOTAZIONE?

Ris. 44/E/2006: serve un'analisi dettagliata della singola fattispecie, che deve essere affrontata tenendo conto di principi condivisi in sede internazionale. Si tiene conto del grado di capitalizzazione della società nel suo complesso, in funzione, ad esempio, delle attività esercitate dalla S.O., degli asset materiali e immateriali di cui dispone per le proprie funzioni e dei rischi da essa assunti.

INTERESSI PASSIVI & FONDO DI DOTAZIONE



C.M. 32/9/2267 del 1980: sotto il profilo fiscale la S.O. assume una sua autonomia riconosciuta sia dal diritto interno che da quello convenzionale. → si applica il TRANSFER PRICING anche agli interessi passivi, i quali possono essere oggetto di contestazione se difformi dall' "arm's length"

C.T.R. Lombardia n. 62/2012: gli interessi passivi sostenuti dalla S.O. sono deducibili solo per la parte eccedente il fondo di dotazione (determinato anche figurativamente), "sotto il profilo giuridico la stabile organizzazione non è un'entità autonoma e distinta rispetto alla casa madre della quale costituisce una mera diramazione amministrativa, ma dal punto di vista fiscale è considerata un'entità separata."

I rapporti con casa madre



SPESE DI REGIA

CONDIZIONI DI DEDUCIBILITA'

- rispetto delle condizioni di certezza, inerenza e congruità (C.M. 271/E/1997)
- siano riaddebitate alla S.O. da parte di casa madre (se sostenute da quest'ultima) e risultino dal conto economico della S.O. (Ministero delle Finanze, nota 11/07/2000 n. 59266)
- Cass. 10062/2000: legittimo che una società capogruppo estera attribuisca alla una propria S.O. una quota di costi da essa sopportati, anche se a quei costi non corrispondano ricavi realizzati dalla S.O. (il principio di inerenza concerne l'attività di impresa e non la mera produzione diretta di ricavi).
- C.T.R. Emilia Romagna, 19/2008: il metodo adottato per la determinazione della quota di ripartizione - anche forfetaria - delle cosiddette "spese di regia" può essere censurato dall'AF soltanto all'esito della concreta dimostrazione dell'assenza di prestazioni ovvero di carenza del requisito dell'inerenza dei costi.

* * *

Iva

Si segnala che le prestazioni di servizi intercorrenti tra stabile organizzazione e casa madre sono fuori campo iva (ris. 81/E/2006 e Cass. 526/2007). Diversamente vanno considerate le cessioni che comportano il trasferimento intracomunitario di beni, le quali configurano operazioni intracomunitarie ex art. 41, co. 2, lett. c), ed art. 38, co. 3, lett. b), D.L. 331/1993. Il riaddebito di “spese di regia” sono ritenute dalla dottrina non soggette ad Iva.

Irap (art. 12, co. 1, D.Lgs. 446/1997)

Il valore della produzione attribuibile alla S.O. sita all'estero non rileva ai fini dell'Irap, per mancanza del presupposto territoriale. Occorrerà quindi

- calcolare la quota di produzione netta riferibile alla S.O. con i criteri forfetari di cui all'art. 4, co. 2, D.Lgs. 446/1997;
- scomputare⁷³ tale ammontare dalla base imponibile Irap determinata ex artt. da 5 a 10bis del D.Lgs. 446/1997.

4.3 La determinazione del reddito della stabile organizzazione secondo i principi Ocse

Il 22 luglio 2010 l'Ocse ha approvato un documento denominato “*Authorised OECD Approach*” (AOA), documento denominato anche “**Report 2010**”, contenente i principi di attribuzione dei redditi in capo alla stabile organizzazione, rispondendo al bisogno degli Stati di una comune interpretazione dell'art. 7 del M.Ocse, connessa altresì alla corretta

⁷³ Nella C.M. 263/1998, par. 2.1, è chiarito che lo scomputo è concesso solo in presenza di stabile organizzazione all'estero; non vi sono quindi riduzioni Irap per l'attività estera svolta tramite ufficio di rappresentanza.

applicazione del *transfer pricing*. Il documento integra e completa le previsioni del Commentario Ocse, nonché risulta l'evoluzione del precedente report approvato il 17 luglio 2008 (c.d. "**Report 2008**"⁷⁴) su medesimo tema. Si segnala che, con l'approvazione del Report 2010 non si elimina definitivamente quanto disposto dal Report 2008 in quanto quest'ultimo è utile per l'interpretazione delle Convenzioni già stipulate tra gli Stati, mentre il Report 2010 espletterà maggiormente i suoi effetti sulle Convenzioni di prossima stipulazione. Va detto tuttavia, che il Report 2010 non costituisce uno stravolgimento di quanto indicato nel Report 2008, ma ne costituisce piuttosto un "affinamento".

La stabile organizzazione viene considerata dall'Ocse come **un'impresa distinta e separata** rispetto alla casa madre, nello stesso modo in cui una società controllata viene rapportata alla controllante ai fini del *transfer pricing*.

All'impresa avente una S.O. in altro Stato estero, in base a quanto previsto dalla Convenzione tra gli Stati, sarà riconosciuta l'esenzione all'ammontare del reddito attribuito alla stabile organizzazione, oppure sarà riconosciuta una deduzione dall'imposta sul reddito dell'impresa residente per l'imposta applicata dallo Stato estero alla S.O., ma nel limite della quota dell'imposta domestica riferibile al reddito attribuito alla stabile organizzazione.

Per la determinazione del reddito attribuibile alla S.O., l'Ocse ha manifestato la preferenza per il c.d. metodo funzionale ("**functionally separate entity approach**") basato sulla considerazione della S.O. quale entità indipendente e separata. Si evidenzia che la nuova versione dell'art. 7, sotto

⁷⁴ Il Report 2008 ed il Report 2010 sono liberamente reperibili sul sito dell'OCSE.

indicata, interessa principalmente le nuove Convenzioni che l'Italia andrà a stipulare. Successivamente si tratterà anche della versione ante 2010 dell'art. 7, che interessa generalmente le Convenzioni in vigore.

Modello di Convenzione OCSE 2010, Art. 7 – *Utili delle imprese* ⁷⁵

1. Gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente *per mezzo di una stabile organizzazione* ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, **gli utili attribuiti alla stabile organizzazione** in conformità alle disposizioni di cui al paragrafo 2 sono imponibili in detto altro Stato.

2. Ai fini del presente Articolo e degli Articoli [23 A] [23 B], gli utili attribuiti in ciascuno Stato contraente alla stabile organizzazione di cui al paragrafo 1, sono gli utili che questa potrebbe attendersi di conseguire, in particolare in transazioni con altre parti dell'impresa, ***se fosse un'impresa distinta e separata che svolge attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe, tenendo in considerazione le funzioni svolte, gli assets utilizzati e i rischi assunti dall'impresa per il tramite della stabile organizzazione e delle altre parti dell'impresa.***

3. Laddove, in conformità al paragrafo 2, uno Stato contraente proceda ad un aggiustamento degli utili attribuiti alla stabile organizzazione di un'impresa di uno degli Stati contraenti e assoggetti conseguentemente a tassazione gli utili dell'impresa che sono già stati tassati nell'altro Stato, l'altro Stato, nei limiti richiesti ai fini dell'eliminazione della doppia imposizione su detti utili, procederà ad effettuare un aggiustamento

⁷⁵ Traduzione da "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", pag. 357, op. cit.

proporzionato all'ammontare dell'imposta applicata sugli utili. Nel procedere a siffatto aggiustamento, le autorità competenti degli Stati contraenti, ove necessario, si consulteranno reciprocamente.

4. Qualora gli utili includano elementi di reddito disciplinati separatamente in altri Articoli della presente Convenzione, le disposizioni di tali Articoli non saranno pregiudicate dalle disposizioni del presente Articolo.

Il paragrafo 1 innanzitutto conferma che l'impresa può essere oggetto di tassazione nell'altro Stato nel solo caso e nella misura in cui vi operi tramite una stabile organizzazione, come definita dall'art. 5 del M.Ocse (la S.O. è un **"criterio di collegamento"**). Inoltre il Modello **si distacca dal principio di "forza di attrazione"** della S.O. (art. 7, par. 12, C.Ocse), confermando l'imponibilità del reddito nello Stato estero nella sola misura in cui gli utili sono attribuibili alla stabile organizzazione.

Nella determinazione degli utili della S.O., sono in linea di massima ammesse in deduzione le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stessa S.O., comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione.

Ai sensi del par. 2 dell'art. 7 del M.Ocse, la stabile organizzazione deve essere considerata quale parte separata ed indipendente dal resto dell'impresa e le operazioni intercorrenti con le altre parti dell'impresa devono essere valutate **"at arm's length"**. In base a tale principio possono essere attribuiti alla S.O. gli utili che si ritiene che la stessa avrebbe prodotto se avesse trattato con un soggetto indipendente (impresa distinta e separata), in condizioni di libera concorrenza (condizioni e prezzi vigenti nel

mercato ordinario). Tale principio è esteso anche all'attribuzione di utili che la S.O. può conseguire da transazioni con altre stabili organizzazioni dell'impresa o con società consociate. Ecco che, quindi, potrebbero essere attribuiti utili alla stabile organizzazione anche nel caso in cui l'impresa nel suo complesso abbia generato perdite, o viceversa. **Punto di partenza per la determinazione del reddito della S.O. è generalmente la sua contabilità separata**⁷⁶ (art. 14 D.P.R. 600/73). Eventuali accordi scritti tra stabile organizzazione e casa madre di norma non hanno valore probatorio in quanto non legalmente vincolanti, tuttavia l'Ocse suggerisce di non considerarli irrilevanti laddove essi siano confermati dalle rispettive scritture contabili di S.O. e casa madre⁷⁷. Si ricorda che la "finzione" rappresentata dalla considerazione della S.O. quale entità autonoma e separata è intesa unicamente ai fini del presente articolo, ma non ad altri fini convenzionali, per i quali la S.O. non è distinguibile dall'impresa cui è parte.

Il par. 3 del medesimo art. 7 chiarisce che, nel calcolare gli utili di una stabile organizzazione, occorre considerare le spese ovunque sostenute per gli scopi perseguiti dalla S.O. stessa, comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione. L'ammontare delle spese potrà essere stimato ovvero calcolato in modo convenzionale; ad esempio, nel caso di spese generali amministrative sostenute dalla casa madre, potrà essere opportuno considerare una parte proporzionale del fatturato della stabile organizzazione (o degli utili lordi) rispetto a quelli dell'impresa nel suo complesso.

⁷⁶ Commentario Ocse 2008, art. 7 ante del 22 luglio 2010, par. 16.

⁷⁷ Commentario Ocse 2008, art. 7 ante 22 luglio 2010, par. 19.

La determinazione del reddito della *branch* si ottiene dalla determinazione dei profitti ottenuti dalla stessa da operazioni con parti indipendenti, con parti correlate e con le parti dell'impresa (questi ultimi denominati *dealings*, cui si applicherà il *functionally separate entity approach*). L'applicazione del *functionally separate entity approach* può essere generalmente suddiviso in due fasi:

FASE 1: analisi funzionale e fattuale

- a) ***Individuazione delle attività/funzioni esercitate dalla S.O. e delle relative condizioni/caratteristiche economiche rilevanti*** ⁷⁸. Trattasi in sostanza di un'analisi funzionale che mira ad appurare se si è in presenza di una S.O. materiale ovvero personale, di un distributore piuttosto che di un service provider, ecc.
- b) ***Individuazione dei rischi attribuibili alla S.O.*** ⁷⁹. Ad esempio: nel caso in cui sia il personale della S.O. a decidere i livelli del magazzino e a chi vendere tenendo conto della solvibilità dei clienti, in questo caso il rischio magazzino ed il rischio di credito saranno attribuiti alla stabile organizzazione.
- c) ***Individuare gli assets "economicamente posseduti" e/o utilizzati dalla S.O.*** ⁸⁰. Ad esempio: se alla S.O. è attribuita una certa funzione, cui consegue un certo reddito e per esercitare tale funzioni sono impiegati determinati *asset* di casa madre, questi saranno attribuiti

⁷⁸ Report 2008, D-2 par. 89-96; Report 2010, D-2 par. 60-67.

⁷⁹ Report 2008, D-2 par. 97-100; Report 2010, D-2 par. 68-71.

⁸⁰ Report 2008, D-2 par. 101-128; Report 2010, D-2 par. 72-97.

alla S.O., che potrà ammortizzarli. Questa fase risulta maggiormente complessa per i beni immateriali: a riguardo il Commentario Ocse 2008, art. 7, par. 34 indica che spesso (non sempre) è difficile configurare un flusso di *royalties* tra S.O. e casa madre, l'unica possibilità è la ripartizione delle spese di creazione del bene immateriale (senza mark-up) tra le parti che la utilizzano; il Report introduce però dei casi ove parrebbe possibile l'applicazione di *royalties*, nel rispetto dell'*arm's length*.

- d) **Individuazione di diritti ed obblighi della S.O.** ⁸¹ (in base alle transazioni effettuate con imprese indipendenti, parti correlate e con casa madre e nel rispetto delle *Transfer Pricing Guidelines* e dell'*arm's length*).
- e) **Attribuire alla stabile organizzazione il c.d. *free capital*** ("*funding that does not give rise to a tax deductible return in the nature of interest*") ⁸²; la S.O. dovrebbe infatti essere dotata di risorse adeguate a supportare le funzioni svolte, gli *assets* posseduti ed i rischi assunti, c.d. fondo di dotazione (Commentario 2008, art. 7, par 41-48).
- f) Individuazione dei trasferimenti interni con casa madre (*dealings*).
Identificare la natura degli accordi tra S.O. e le altre parti della stessa impresa (*dealings*) sulla base dei seguenti principi
- o I "*dealings*" tra S.O. e l'impresa dovrebbero essere remunerati sulla base dell'assunto secondo cui entrambe sono dotate della stessa "*creditworthiness*" (capacità di credito, solvibilità);

⁸¹ Report 2008, D-2 par. 129, Report 2010, D-2 par. 98.

⁸² Report 2008, D-2 par. 130-206, Report 2010, D-2 par. 99-174.

- L'impresa non dovrebbe garantire il "creditworthiness" della S.O., né viceversa.

FASE 2: valorizzazione "at arm's length" delle operazioni "interne"

Si valorizzano le operazioni tra la S.O. e le imprese "associate", sulla base delle *Guidelines* emesse dall'Ocse nel 1995 in materia di *transfer pricing*. L'Ocse non riconosce validità legale agli accordi stipulati tra la S.O. e l'impresa di cui fa parte, di conseguenza assume particolare importanza la documentazione a supporto delle transazioni "interne" ed alla loro corretta valorizzazione quali la contabilità ed ogni documento attestante il trasferimento di rischi, responsabilità o benefici (art. 7, par. 25-26 C.Ocse)⁸³.

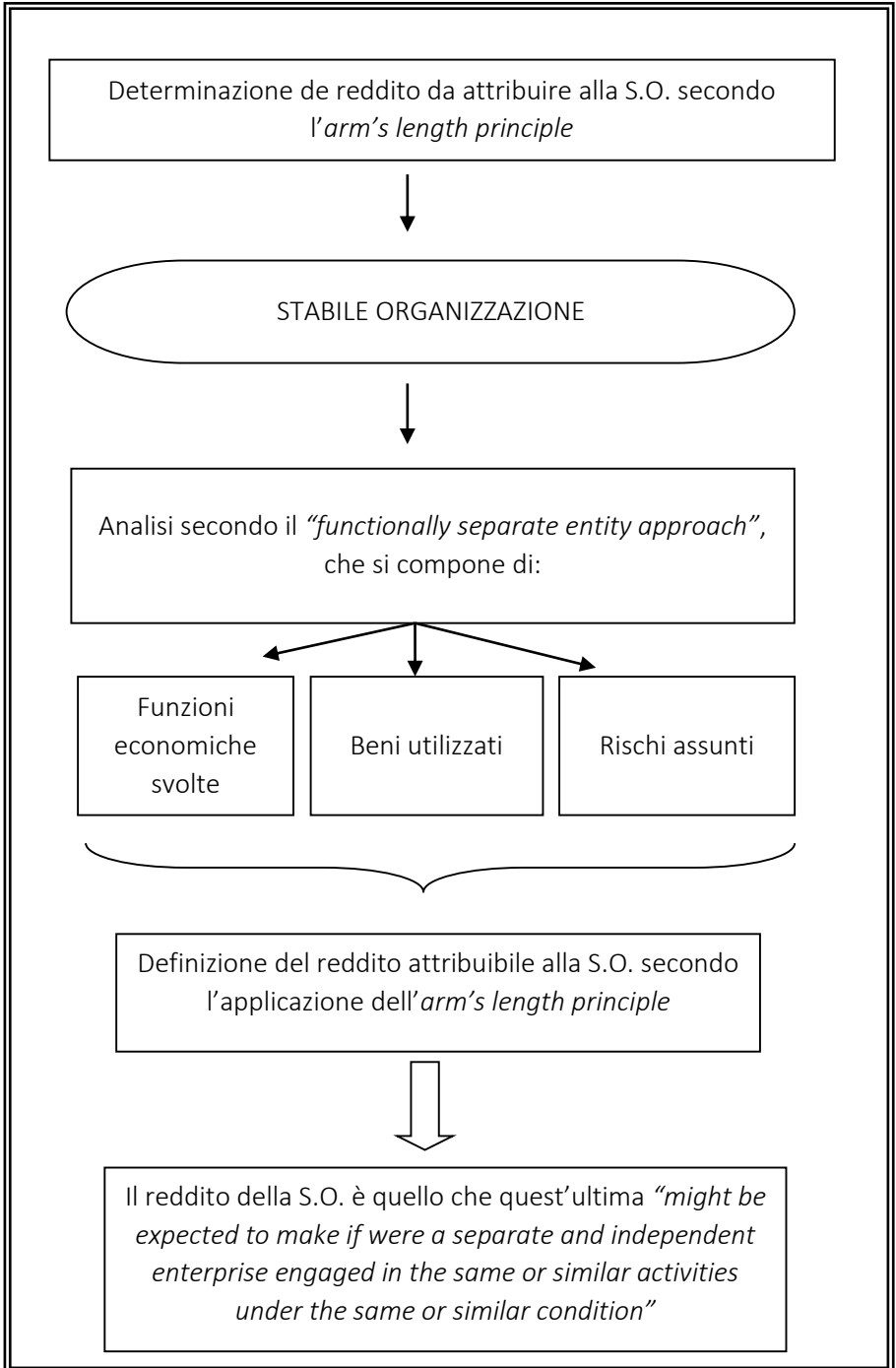
⁸³ Valente P., "Base erosion en profit shifting e leverage: profili applicativi nelle stabili organizzazioni", Il Fisco, 23/2014, sulla determinazione del reddito della S.O. riporta "è necessario effettuare due steps di analisi:

- *functional and factual analysis, nella quale si considera la stabile organizzazione come un'entità separata. Tale procedimento è teso all'attribuzione alla stabile organizzazione:*
 - di diritti e obblighi;
 - degli assets economicamente posseduti;
 - dei rischi relativi alle attività svolte;
 - del free capital (di seguito anche "fondo di dotazione") e delle passività necessarie alla copertura degli asset e dei rischi della stabile organizzazione. Da ciò ne deriva che andrebbe verificato quali entità sostengono i rischi tipici dell'attività d'impresa e in che proporzione (e.g., rischio di credito, rischio di magazzino, rischio di mercato), sulla base del principio economico secondo cui i rischi assunti devono essere coerenti con gli asset utilizzati nello svolgimento dell'attività d'impresa, i quali a loro volta devono essere "coperti" da adeguate risorse finanziarie (Debito o Equity);
- *il secondo step consiste nell'identificazione dei profitti e delle perdite della stabile organizzazione, determinati come se quest'ultima fosse un'impresa distinta e separata. Tale analisi dovrebbe essere condotta sulla base di quanto statuito dalle Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations dell'OCSE".*

In relazione alle spese generali ed amministrative riaddebitate alla S.O. (“spese di regia”), il par. 40 del Commentario prevede che anch’esse debbano essere rilevate *at arm’s length* ai fini della deducibilità in capo alla stabile organizzazione stessa.

A seguito delle analisi sopra descritte, sarà possibile **redigere/integrare il rendiconto della stabile organizzazione ai sensi dell’art. 14 del D.P.R. n. 600/1973**, in particolare:

- per quanto riguarda i ricavi, dovranno essere attribuiti alla stabile organizzazione i redditi prodotti nel territorio dello Stato;
- andranno definiti eventuali ammortamenti di beni materiali e immateriali e svalutazioni relativi agli *asset*;
- sarà necessario definire la quota di interessi passivi da attribuire alla stabile organizzazione sulla base del costo del *funding* della casa madre, in quanto alla S.O. viene attribuito lo stesso merito di credito dell’impresa nel suo insieme. Sarà pertanto necessario esaminare la struttura del passivo della casa madre e analizzare il relativo costo dei mezzi di terzi.



Tratto da Valente P., "Attribuzione del reddito alla stabile organizzazione. Il Rapporto OCSE del 2010", Il Fisco, 43/2010.

Come anticipato, si riporta di seguito la versione precedente dell'art. 7, generalmente applicata alle Convenzioni internazionali fino ad oggi stipulate.

Modello Ocse 2008, Art. 7 - Utili delle imprese ⁸⁴

- 1. Gli utili di una impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato, **ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione.***
- 2. Fatte salve le disposizioni del par. 3, quando una impresa di uno Stato contraente svolge la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, in ciascuno Stato contraente vanno attribuiti a detta stabile organizzazione gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di **un'impresa distinta e separata** svolgente attività identiche o analoghe, in condizioni identiche o analoghe e in **piena indipendenza** dall'impresa di cui costituisce una stabile organizzazione.*
- 3. Nella determinazione degli utili di una stabile organizzazione, sono ammesse in deduzione le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla*

⁸⁴ Traduzione da "La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali", pag. 249 e seg., op. cit.

*stabile organizzazione, comprese le **spese di direzione** e le **spese generali** di amministrazione, sia nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione, sia altrove.*

- 4. Qualora uno degli Stati contraenti segua la prassi di determinare gli utili da attribuire ad una stabile organizzazione in base al riparto degli utili complessivi dell'impresa fra le diverse parti di essa, la disposizione del par. 2 non impedisce a detto Stato contraente di determinare gli utili imponibili secondo la ripartizione in uso; tuttavia, il metodo di riparto adottato dovrà essere tale che il risultato sia conforme ai principi contenuti nel presente articolo.*
- 5. Nessun utile può essere attribuito ad una stabile organizzazione per il solo fatto che essa abbia acquistato beni o merce per l'impresa.*
- 6. Ai fini dei precedenti paragrafi, gli utili da attribuire alla stabile organizzazione vengono determinati ogni anno secondo lo stesso metodo, a meno che non vi siano dei validi e sufficienti motivi per procedere diversamente.*
- 7. Quando gli utili comprendono elementi di reddito trattati separatamente in altri articoli della presente Convenzione, le disposizioni di tali articoli non vengono modificate dalle disposizioni del presente articolo.*

Per l'approfondimento e l'interpretazione della suddetta versione dell'art. 7, per quanto non effettuabile con quanto precedentemente illustrato, si rimanda alla versione 2008 del Commentario Ocse.

IL CREDITO DI IMPOSTA NELLE CONVENZIONI

Il Modello Ocse prevede due alternative metodologie per il contrasto della doppia imposizione

a. Il metodo dell'ESENZIONE

Secondo questo metodo il Paese di residenza deve esentare il reddito tassato all'estero, ad esempio mediante una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

b. Il metodo del CREDITO DI IMPOSTA

Questo metodo è quello generalmente previsto dalle Convenzioni stipulate dall'Italia (art. 23 M.Ocse), in linea con la normativa interna (art. 165 Tuir). La normativa interna è maggiormente dettagliata e talvolta più stringente rispetto alle previsioni delle Convenzioni. Ferma restando la prevalenza della norma convenzionale su quella nazionale, salvo quanto dettato dall'art. 169 Tuir, nel caso di specie:

- il Commentario Ocse, all'art. 23, par. 32, evidenzia che il citato articolo ha carattere generale e non contiene regole operative e dettagliate sulla concessione dello sgravio o dell'esenzione per evitare la doppia imposizione; tali dettagli sono lasciati alla normativa nazionale di ciascun singolo Stato;
- **la risoluzione 69/E/2005 ha esplicitamente inquadrato l'art. 165 Tuir come norma attuativa delle Convenzioni.**

Parrebbe quindi venire meno quella prevalenza automatica della norma convenzionale su quella nazionale.

Art. 165. Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Tuir

1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta **fino alla concorrenza** della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.
Limite al credito d'imposta
2. I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.
3. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica **separatamente per ciascuno Stato**.
"per country limitation"
4. La detrazione di cui al comma 1 deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta di cui allo stesso comma 1, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga **prima della sua presentazione**. Nel caso in cui il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente si applica quanto previsto dal comma 7.
Condizione "ordinaria" per il godimento del credito di imposta
5. Per i redditi d'impresa prodotti all'estero mediante **stabile organizzazione** o da società controllate di cui alla sezione III del capo II del Titolo II (ndr c.d. "Consolidato Mondiale"), la detrazione può essere calcolata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo. L'esercizio della facoltà di cui al periodo precedente è condizionato all'indicazione, nelle dichiarazioni dei redditi, delle imposte estere detratte per le quali ancora non è avvenuto il pagamento a titolo definitivo.
Deroga al co. 4, specifica per le S.O.

6. Nel caso di reddito d'impresa prodotto, da imprese residenti, nello stesso Paese estero, **l'imposta estera** ivi pagata a titolo definitivo su tale reddito **eccedente** la quota d'imposta italiana relativa al medesimo reddito estero, costituisce un credito d'imposta fino a concorrenza della eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto a quella estera pagata a titolo definitivo in relazione allo stesso reddito estero, verificatasi negli esercizi precedenti fino all'ottavo. Nel caso in cui negli esercizi precedenti non si sia verificata tale eccedenza, l'eccedenza dell'imposta estera può essere riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ed essere utilizzata quale credito d'imposta nel caso in cui si produca l'eccedenza della quota di imposta italiana rispetto a quella estera relativa allo stesso reddito di cui al primo periodo del presente comma. Le disposizioni di cui al presente comma relative al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza si applicano anche ai redditi d'impresa prodotti all'estero dalle singole società partecipanti al consolidato nazionale e mondiale, anche se residenti nello stesso Paese, salvo quanto previsto dall'articolo 136, comma 6.
7. Se l'imposta dovuta in Italia per il periodo d'imposta nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile è stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione tenendo conto anche dell'eventuale maggior reddito estero, e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta. Se è già decorso il termine per l'accertamento, la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia.
8. La **detrazione non spetta** in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.
9. Per le imposte pagate all'estero dalle società, associazioni e imprese di cui all'articolo 5 e dalle società che hanno esercitato l'opzione di cui agli

Carry back e Carry forward

Riliquidazione dell'imposta, cfr co. 4

Credito per i soggetti "trasparenti"

articoli 115 e 116 la detrazione spetta ai singoli soci nella proporzione ivi stabilita.

10. Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente.

* * *

Il “Base Erosion and Profit Shifting”, c.d. BEPS, dell’OCSE, 12 febbraio 2013.

Il Rapporto dell’OCSE “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” (c.d. BEPS) sottolinea come la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali comporti rischi di doppia imposizione e/o doppia non imposizione e pone in evidenza come le imprese multinazionali possano sfruttare le differenze tra i diversi regimi fiscali nazionali e, in tal modo, ridurre in modo considerevole l’imposizione sul reddito. L’obiettivo dell’OCSE è di illustrare le problematiche riguardanti l’erosione della base imponibile mediante il *profit shifting*, che determinate tipologie di strutture fiscali o operazioni possono creare.

Il fine ultimo è quello di evitare l’erosione della base imponibile di uno Stato a favore di altri attraverso pratiche che sfruttano le asimmetrie impositive dei sistemi tributari e il non coordinamento tra di loro

Il Rapporto BEPS ha identificato i seguenti quattro principi-chiave della tassazione delle transazioni transfrontaliere:

- **jurisdiction to tax**: nei casi in cui, in presenza di un elemento transnazionale di reddito, sia il Paese di residenza dell'impresa multinazionale sia il c.d. "Stato della fonte" esercitano, contemporaneamente e legittimamente, la propria potestà impositiva, vi è un rischio di doppia imposizione;

- **transfer pricing**: il Rapporto BEPS evidenzia che il principio riconosciuto a livello internazionale, in materia di *transfer pricing* è quello del c.d. "*arm's length*" secondo il quale, ai fini fiscali, i soggetti "collegati", appartenenti al medesimo gruppo multinazionale, devono allocare il reddito in conformità a quanto si rinviene tra soggetti terzi indipendenti, operanti in circostanze comparabili. Pertanto, l'obiettivo dell'*arm's length principle* è garantire che il prezzo praticato e le condizioni stabilite in transazioni tra soggetti collegati siano le medesime previste nei rapporti tra soggetti terzi indipendenti. Nelle relazioni economiche tra imprese indipendenti, il compenso per la cessione di beni o la prestazione di servizi riflette le funzioni che ciascuna impresa è chiamata a svolgere. Complementare all'individuazione e all'analisi delle funzioni esercitate è lo studio dei rischi assunti dalle parti nell'espletamento delle proprie funzioni, in quanto all'assunzione di maggiori rischi dovrebbe ragionevolmente corrispondere un aumento del rendimento previsto. Secondo quanto previsto dalle *Transfer Pricing Guidelines* OCSE, il rispetto del principio del valore normale implica che la remunerazione relativa a transazioni intercorse tra soggetti collegati debba riflettere le funzioni svolte, i rischi assunti e gli *assets* utilizzati da ognuna delle parti coinvolte: conseguentemente, nello studio dei prezzi di trasferimento, quanto minore è il rischio (e le funzioni svolte) che una parte si assume nell'operazione oggetto di esame, tanto minore dovrebbe essere il margine di profitto che ad essa è attribuito. Pertanto, in tale contesto, potrebbe risultare vantaggioso spostare funzioni, rischi e *assets* in Paesi a fiscalità c.d. "privilegiata"; l'OCSE ha

evidenziato come numerose strutture di *tax planning* prevedono l'allocazione di significativi rischi e *intangibles* di elevato valore in giurisdizioni a fiscalità privilegiata, con conseguente erosione della base imponibile mediante lo spostamento dei profitti;

- **leverage**: le norme fiscali vigenti nella maggior parte degli Stati incoraggiano le società a finanziarsi (e finanziare) mediante debito invece che con *equity*, in quanto gli interessi sono generalmente deducibili. Nel caso in cui la *parent company* e la *subsidiary* siano residenti in giurisdizioni con regimi fiscali differenti, il livello di indebitamento della società finanziata influirà sul carico fiscale totale del gruppo;

- **regole anti-elusione**: assumono particolare rilevanza le misure, adottate a livello nazionale e sovranazionale, volte a negare e/o limitare i benefici fiscali ottenuti tramite operazioni considerate "elusive", vale a dire operazioni che non violano "letteralmente" la norma ma che si pongono in contrasto con lo spirito della stessa. Nel Rapporto BEPS si rileva che le norme anti-elusione differiscono tra i Paesi in ragione delle diverse tradizioni giuridico-legali, del livello di sofisticazione dei sistemi fiscali, delle interpretazioni fornite dai giudici nazionali: è presente un'ampia varietà di strategie adottate dai diversi Stati al fine di garantire "*the fairness and effectiveness of their corporate tax systems*".

L'Action Plan propone 15 interventi, da attuarsi in un periodo temporale di 18/24 mesi⁸⁵:

1) *Economia digitale*

L'OCSE intende affrontare le problematiche fiscali dell'economia digitale. In particolare, si sottolinea l'esigenza di trattare il tema con un approccio unitario, introducendo norme fiscali sul **commercio elettronico** riguardanti tanto le **imposte dirette** quanto quelle **indirette**.

2) *Hybrid mismatch arrangements*

Obiettivo dell'OCSE è di aggiornare, le norme previste dal Modello di Convenzione OCSE (e conseguentemente, anche le norme nazionali per contrastare fenomeni di abuso e arbitraggio fiscale) ed adottare specifiche raccomandazioni dirette a contrastare i fenomeni di “**doppia non imposizione**” e “**doppia deduzione**”.

3) *Controlled foreign companies (CFC)*

Secondo l'OCSE, è necessario rafforzare le regole di contrasto alle CFC, prevedendo, entro settembre 2015, l'emanazione di raccomandazioni volte all'adozione e al rafforzamento da parte dei Governi nazionali di specifiche CFC *rules* interne; inoltre secondo l'OCSE, le *controlled foreign companies legislations* dei vari Stati dovrebbero essere armonizzate.

4) *Interessi passivi e altri financial payments*

⁸⁵ P. Valente, “Erosione della base imponibile e scambio automatico di informazioni: il Rapporto dell'OCSE al G20 di San Pietroburgo”, *il fisco*, 45 / 2013, p. 6998.

Si dovrebbero migliorare le regole volte ad evitare l'erosione della base imponibile derivante da operazioni di **finanziamento infragruppo**.

5) *Regimi fiscali dannosi*

Le pratiche fiscali dannose devono essere rimosse, attribuendo maggiore rilevanza ai principi di trasparenza e sostanza economica.

Nell'*Action plan*, l'OCSE rileva la necessità di contrastare specifiche forme quali le "**low-taxed branches**", le **società conduit**, i **transfer pricing arrangements** volti all'erosione della base imponibile. In particolare, le strutture *conduit* consentono di conseguire indebiti benefici fiscali.

6) *Treaty abuse*

L'*Action plan* dell'OCSE prevede l'adozione di modifiche al Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni e la pubblicazione di specifiche raccomandazioni dirette a prevenire l'utilizzo dei trattati, al solo fine di beneficiare di vantaggi fiscali, da parte di soggetti che non avrebbero diritto ad usufruire delle disposizioni convenzionali (tramite ad esempio, le **conduit companies**).

7) *Stabile organizzazione*

L'OCSE sottolinea la necessità di rivedere la **definizione** di *permanent establishment* per prevenire eventuali abusi. In particolare, obiettivo dell'OCSE è quello di prevenire fenomeni di erosione della base imponibile connessi allo *status* di stabile organizzazione. I lavori dell'OCSE in materia dovrebbero concludersi entro settembre 2015.

8) *Intangibles nel transfer pricing*

L'OCSE promuove lo sviluppo di regole che prevengano l'erosione della base imponibile mediante lo **spostamento dei c.d. *intangible asset*** tra le società del gruppo localizzate nei diversi Stati. Il trasferimento dei beni intangibili può dare adito a fenomeni di *base erosion e profit shifting*, a causa della natura intrinseca di tali beni.

L'OCSE sottolinea come sia necessario:

- adottare una **definizione** chiara di beni immateriali;
- garantire che gli **utili** siano **associati alla creazione di valore**;
- adottare norme che consentano la valutazione di beni immateriali difficilmente valutabili;
- aggiornare le modalità di ripartizione dei costi.

9) *“Risk and capital nel transfer pricing”*

L'OCSE ritiene necessario sviluppare nell'ambito delle *Transfer Pricing Guidelines*, specifiche norme relative al **trasferimento dei rischi e all'allocazione del capitale** nei gruppi multinazionali. Tali norme dovranno avere l'obiettivo di assicurare che le società del gruppo che effettivamente sostengono i rischi siano le beneficiarie dei conseguenti “ritorni economici”, evitando in tal modo che questi siano attribuiti alle diverse entità del gruppo solo in funzione di previsioni contrattuali non coerenti con la realtà economica.

10) *“High risk transactions nel transfer pricing”*

Eventuali modifiche delle *Transfer Pricing Guidelines* OCSE devono consentire di prevenire il fenomeno dell'erosione della base imponibile attraverso la manipolazione dei prezzi di trasferimento e/o attraverso transazioni *intercompany* ad alto rischio.

11) *Analisi economica del BEPS*

Occorre predisporre metodologie di raccolta e analisi dei dati sull'erosione della base imponibile e il *profit shifting*. In particolare, l'*Action plan* dell'OCSE prevede la pubblicazione di raccomandazioni aventi ad oggetto analisi economiche che illustrino l'impatto del *base erosion e profit shifting* e l'efficacia/impatto economico delle misure volte a contrastarlo; l'attività comporterà la valutazione di una serie di dati/informazioni già esistenti e l'identificazione di nuove **information source**.

12) *Disclosure dei contribuenti*

Al fine di sviluppare la cooperazione tra Amministrazioni finanziarie, l'*Action plan* prevede l'elaborazione di raccomandazioni aventi specifiche **disclosure rules** con riferimento agli **schemi di pianificazione fiscale aggressiva** adottati dai contribuenti: ciò dovrebbe agevolare le Amministrazioni finanziarie nell'attività di identificazione delle principali aree di rischio e pianificazione, in un'ottica di *risk assessment*, delle strategie di *audit*.

13) *Documentazione di transfer pricing*

Si prevede di riesaminare la disciplina sulla documentazione dei prezzi di trasferimento.

14) *Procedure amichevoli*

L'*Action plan* dell'OCSE prevede l'adozione di modifiche al Modello di Convenzione OCSE, riguardanti l'attivazione delle c.d. "procedure amichevoli". Obiettivo dell'OCSE è di accrescere l'**efficacia** di tale istituto eliminando le **incertezze interpretative** in materia e gli ostacoli che non consentono agli Stati la **risoluzione delle controversie** mediante le procedure amichevoli.

15) Strumenti multilaterali

L'OCSE prevede la pubblicazione di un rapporto avente ad oggetto (i) l'analisi delle principali normative e *tax issues* relative allo sviluppo, entro dicembre 2015, di uno **strumento multilaterale** per l'implementazione delle misure introdotte nel corso dei lavori in materia di erosione della base imponibile e *profit shifting* e (ii) le eventuali **modifiche dei trattati bilaterali**, al fine di affrontare in maniera innovativa ed efficace le tematiche di fiscalità internazionale.

“E l'Italia? L'Italia, per quanto riguarda il progetto BEPS, non dovrebbe «fare proprio niente» (per lo meno in questo momento, in attesa di vedere cosa faranno gli altri Paesi); primo, perché il quadro normativo e la prassi coprono già una buona parte dei 15 punti individuati dall'Action Plan (basti pensare alla disciplina CFC, alla deducibilità dei costi black-list, ai prezzi di trasferimento, alle condizioni di indeducibilità all'estero delle remunerazioni per essere considerate dividendi in Italia, ecc.); secondo, perché una diversa ripartizione della base imponibile e del gettito tra l'Italia e gli altri Stati nell'ambito di una convenzione contro la doppia imposizione può essere solo oggetto di una negoziazione con l'altro Stato nell'ambito di un nuovo trattato; terzo, perché l'Italia, per tutto il resto, deve ancora «recuperare» in termini di concorrenzialità fiscale internazionale «normale» (cioè non considerata dannosa e praticata da tempo dagli altri Paesi europei e non europei con fiscalità avanzata) sia sul versante inbound che sul versante outbound”⁸⁶.

⁸⁶ Mayr S., Fort G. *“Il progetto BEPS ed i beni immateriali”*, Corriere Tributario, 7 / 2014, p. 547.

5. La stabile organizzazione ed il commercio elettronico

Il tema della configurabilità di una stabile organizzazione per un'impresa estera che esercita attività di commercio elettronico in un diverso Stato per mezzo di un sito web, server ed altri mezzi, materiali e non, è stato oggetto di particolare attenzione da parte di numerosi Stati. Il motivo è facilmente intuibile: **il commercio elettronico, per le sue intrinseche caratteristiche, può permettere ad un'impresa di operare in uno Stato estero e di maturarvi notevoli profitti, senza dover ivi versare le imposte** (qualora non si configuri appunto una stabile organizzazione in detto Stato)⁸⁷.

La stabile organizzazione è generalmente regolamentata dall'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE e, ove più favorevole ovvero in assenza di Convenzione tra gli Stati interessati, dall'art. 162 del Tuir ai fini delle imposte dirette e dell'Irap.

Iniziamo col descrivere le previsioni sul tema in **ambito Ocse**. Si ricorda che nell'area Ocse il criterio guida prevede che i profitti di un'impresa siano tassati nello Stato in cui essa ha la residenza e non nello Stato della fonte, in cui essa cede beni o fornisce servizi, ciò a meno che non si avvalga in tale Stato di una stabile organizzazione. Secondo le indicazioni del Commentario al Modello Ocse⁸⁸, il sito web o l'Internet Service Provider⁸⁹ (salvo non configuri una

⁸⁷ Sul tema, ad esempio, si veda l'interrogazione parlamentare del 27.11.2012 (5-08526) sull'attività svolta in Italia dalla multinazionale Google.

⁸⁸ Commentario al modello di convenzione OCSE all'art. 5, paragrafi dal 42.1 al 42.10.

⁸⁹ **Internet Service Provider (ISP)**, in questo caso l'impresa estera non opera direttamente sul server ma si avvale di servizi di soggetti terzi che caricano il sito web dell'impresa sul loro server e ne permettono l'operatività (c.d. servizio di *hosting*). Pertanto se l'impresa non è immessa nella disponibilità del server da parte del proprio ISP, non potrà configurarsi una stabile organizzazione. In ogni caso, per rilevare la presenza di S.O., dovrà essere appurato che attraverso il server venga svolta *l'essenziale attività* economica dell'impresa,

stabile organizzazione c.d. “personale”) attesa l’immaterialità degli elementi che lo compongono (quali programmi, dati elettronici, immagini, ecc.) non costituisce stabile organizzazione, essendo peraltro privo di una localizzazione che permetta di individuare una sede fissa d’affari. In particolare per gli ISP, l’Ocse ha concluso che nella maggior parte dei casi non costituiscono stabile organizzazione in quanto operano come agenti indipendenti nell’esercizio della loro ordinaria attività e, anche qualora operassero come agenti dipendenti, è usualmente difficile attribuir loro la capacità di concludere contratti in nome dell’impresa estera mediante il sito di quest’ultima che è dislocato sui loro server. Potrà essere attribuita la stabile organizzazione ad un ISP, invece, qualora quest’ultimo fornisca, con un server situato all’estero, servizi di *hosting* in detto Stato alla propria clientela.

Diversamente il server, essendo una strumentazione meccanica deputata ad ospitare e supportare siti web e la relativa attività di accesso dell’utenza ai dati negli stessi contenuti, può costituire stabile organizzazione anche in assenza di personale addetto al suo funzionamento e alla sua manutenzione. Esso, però, dovrà avere il carattere della “fissità”, ovvero non essere di fatto spostato con una certa frequenza, e della “disponibilità” da parte dell’impresa estera. Sul carattere di “fissità” l’Ocse ha abbandonato l’originario concetto di legame fisico permanente, ammettendolo anche in sede di movimentabilità del server (sempre che lo stesso sia collocato in uno spazio per un lasso di tempo sufficiente a considerarlo una sede fissa d’affari): diversamente, ogni installazione suscettibile allo spostamento con relativa

escludendo i casi in cui si tratti di mera attività preparatoria o ausiliaria (es. pubblicità, collegamento per la comunicazione tra impresa e cliente, fornitura e raccolta di informazioni).

facilità non potrebbe costituire una stabile organizzazione, in contrasto con il par. 10 dell'art. 5 del Commentario.

È generalmente differente, invece, il caso del c.d. **commercio elettronico indiretto** o "off-line", in cui la fase esecutiva del contratto, concluso via web, avviene secondo i canali ordinari (come la consegna fisica a domicilio), in quanto in tale caso si fuoriesce dal commercio elettronico vero e proprio (c.d. "**diretto**"). Il commercio elettronico indiretto non sembrerebbe, in linea di massima, poter far sorgere una stabile organizzazione nello Stato estero.

Tuttavia, il Commentario evidenzia che per valutare il caso specifico, si dovrà analizzare il *ciclo di attività* che vengono messe in atto attraverso il server per valutarne l'essenzialità oppure l'accessorietà. Ad esempio, se per mezzo di attrezzature automatiche vengono svolte anche le funzioni tipiche della vendita (generalmente la conclusione del contratto, la gestione del pagamento e della consegna) allora con ogni probabilità si rileverà una stabile organizzazione. Ancora, l'Ocse prevede che anche le operazioni ausiliarie ed accessorie possano configurare una stabile organizzazione laddove formino una parte essenziale e significativa dell'attività d'impresa nel suo complesso o siano svolte in concomitanza con altre attività essenziali dell'impresa.

Analizziamo ora quanto previsto a **livello nazionale**. È già stato precedentemente anticipato, in sede di commento al comma 5 dell'art. 162 del Tuir, che la normativa nazionale indica che non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari detenuti al solo fine della raccolta e della trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi. Con riferimento alla norma interna, va subito osservato come la stessa, a differenza del Commentario OCSE, ometta di menzionare sia l'*internet service*

provider, sia il sito web, facendo esplicito riferimento solo agli elaboratori elettronici ed ai relativi impianti (server). L'inciso che ritroviamo nel quinto comma "di per sé" sembra ricondurre la verifica circa la sussistenza di una stabile organizzazione in presenza di un server alla cosiddetta *basic rule*: coerentemente con la definizione generale di stabile organizzazione, quindi, la disponibilità di un server potrà dar luogo ad una sede fissa d'affari nel nostro Paese se risulta verificato l'impiego fattivo della macchina elettronica per la realizzazione di una o più fasi essenziali del ciclo operativo dell'impresa proprietaria o di un altro operatore economico, il quale abbia acquisito il diritto di sfruttare, installandovi un sito web, le prestazioni del server. In altre parole, anche la norma italiana prevede la possibilità che un server possa costituire stabile organizzazione se attraverso quest'ultimo vengano assolte le funzioni essenziali per lo svolgimento dell'attività d'impresa. Ad esempio, potrà essere considerato stabile organizzazione ai sensi della normativa domestica il server collocato nel territorio nazionale che dia ospitalità ad un sito (di proprietà del possessore del server o di un terzo) organizzato per vendere beni o servizi al pubblico attraverso il quale è possibile perfezionare immediatamente la transazione, ponendo in essere lo scambio della merce in forma digitale contro il prezzo. Inoltre, si potrà ravvisare la presenza di una sede fissa di affari quando, oltre a disporre di un elaboratore nel quale è ospitato il web site, in Italia l'impresa straniera possieda ulteriori mezzi di supporto per l'esecuzione dell'affare. Il legislatore italiano sembra escludere, non contemplandolo, il sito web dalle ipotesi che possono integrare una stabile organizzazione. Tuttavia in dottrina si è sottolineato che l'esclusione del sito web, proposta in sede OCSE ed accolta dal nostro legislatore, non sembra in nessun modo tener in considerazione le potenzialità di alcuni siti

internet, che si sostituiscono in tutto e per tutto ai negozi tradizionali⁹⁰. La materia, quindi, considerato l'interesse degli Stati coinvolti a chiarirla maggiormente, sarà con ogni probabilità oggetto di nuovi interventi a livello internazionale. A conferma di ciò l'Ocse, in data 12 febbraio 2013, ha pubblicato il rapporto *"Addressing Base Erosion and Profit Shifting"* (c.d. "Rapporto BEPS") che in tema di commercio elettronico ha evidenziato l'esistenza di oggettive difficoltà nella verifica delle condizioni di sussistenza della stabile organizzazione in questo settore, con particolare riferimento all'individuazione della "sede di affari". Il rapporto BEPS ha toccato⁹¹ inoltre il delicato tema delle imprese multinazionali c.d. "digitali" e della difficoltà di delineare una chiara differenza tra il comportamento elusivo e la lecita pianificazione fiscale.

Generali differenze tra utilizzo di ISP e server dedicati

REQUISITI	CONTRATTO DI SERVIZI O D'OPERA PER L'ELABORAZIONE / MESSA A DISPOSIZIONE DEI DATI (WEB HOSTING)	SERVER DEDICATO (DI PROPRIETÀ O IN AFFITTO)
ESISTENZA DI UNA SEDE D'AFFARI		
PRESENZA DI ATTREZZATURE	SI (hardware e software)	SI (hardware e software)

⁹⁰ Tommasini A. *"Stabili organizzazioni e commercio elettronico"*, in *Corriere tributario*, n. 19/2013, pag. 1498.

⁹¹ Valente P., *"Stabile organizzazione e jurisdiction to tax: il dibattito a livello internazionale"*, *Il Fisco*, n. 20/2013.

CAPACITÀ DI DISPORRE	NO (di norma la capacità di disporre rimane all'ISP)	SI
FISSITA' DELLA SEDE D'AFFARI		
STABILITÀ	NO (la componente immateriale può essere spostata sui vari server)	SI (qualora la componente immateriale rimanga in un determinato server)
ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA		
PER MEZZO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE	SI (può realizzarsi l'esercizio di attività di impresa, anche se non viene impiegato personale)	SI (può realizzarsi l'esercizio di attività di impresa, anche se non viene impiegato personale)
C'È STABILE ORGANIZZAZIONE?	NO	SI

Nota: schema tratto da *“Stabile organizzazione occulta”*, Valente P., pag. 184, *op. cit.*

PRASSI E GIURISPRUDENZA NAZIONALE

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione del 28 maggio 2007, n. 119/E, ha precisato che *“Ai fini della configurazione della stabile organizzazione è necessaria, infatti, la piena ed esclusiva disponibilità dell'apparecchiatura da parte del soggetto non residente per un periodo tale da configurare il*

presupposto della **fissità** e lo svolgimento attraverso di essa di attività ritenute principali nell'ambito dell'attività complessiva dell'impresa, **restando esclusa la sussistenza della stabile organizzazione quando "l'attività della sede fissa nel suo insieme (...) abbia carattere preparatorio o ausiliare"** (cfr. art. 162, comma 4)". In particolare, è da ritenersi non preparatoria o ausiliaria, ma espressione diretta dell'attività principale esercitata, l'utilizzo di una apparecchiatura rilevante come bene strumentale che consenta di commercializzare i beni-merce dell'azienda.

Quindi, in base all'orientamento espresso dall'A.F. nella risoluzione 119/E, qualora:

- le apparecchiature elettroniche siano di proprietà e di utilizzo esclusivi di un soggetto non residente e siano state installate per un tempo indefinito in Italia e
- attraverso tali apparecchiature il soggetto non residente svolga la propria attività commerciale, è da ritenere che i servizi garantiti ai clienti italiani debbano essere considerati prestati da una stabile organizzazione in Italia e, come tali, assoggettati ad imposta nel territorio dello Stato.

In particolare, si deve ritenere esistente un stabile organizzazione italiana nell'ipotesi in cui:

- attraverso un server installato in Italia un soggetto non residente svolga una attività di commercio elettronico diretto, caratterizzato dalla fornitura di beni o servizi scaricabili direttamente dall'elaboratore (es. fotografie, brani musicali, software) e
- tutte le fasi del contratto, compresa quella dell'acquisizione del prodotto e del pagamento, si realizzino per via telematica.

La giurisprudenza sul tema specifico è rara. Si segnala una sentenza di merito secondo cui il *server* può configurare una stabile organizzazione anche qualora sia combinato con altri elementi, come un software attraverso il quale erano state impostate alcune fasi di commercializzazione (cfr. C.T.R. Marche 24.06.2011, n. 44) e la sentenza **Cass. pen. 1811/2014** (maggiormente riferita ad un caso di esterovestizione più che di S.O., ma che fornisce comunque interessanti spunti sul tema) la quale ha stabilito che, per le società di diritto estero che offrono servizi *on line* a clienti italiani, deve ritenersi esclusa la residenza fiscale italiana se la gestione della piattaforma tecnologica necessaria per l'esercizio dell'attività viene svolta all'estero.

“ELECTRONIC COMMERCE” – COMMENTARIO OCSE ART. 5 // CONCETTI FONDAMENTALI

PARAGRAFO	
42.2	<ul style="list-style-type: none"> - il sito web, considerata la sua immaterialità, <u>non può di per sé costituire una S.O.</u> - diversamente il server, dotato di elementi materiali, <u>può dar luogo a S.O.</u>
42.3	<ul style="list-style-type: none"> - distinzione tra sito web e server su cui il primo è memorizzato (generalmente chi gestisce il server (ISP) è diverso da chi esercita la propria attività attraverso il sito web) - se l'impresa che esercita l'attività attraverso il sito web ha il server a <u>propria disposizione e lo gestisce</u>, potrebbe sorgere una S.O.
42.4	<ul style="list-style-type: none"> - il carattere di “fissità” del server: non conta se è potenzialmente rimuovibile, ma se di fatto viene spostato; vi potrà essere S.O. se il server rimane in un

	luogo per un periodo sufficiente per riconoscere il carattere di fissità
42.5	- la verifica del fatto che l'impresa compia interamente o parzialmente la propria attività nel luogo ove si trova il server e che lo stesso sia a propria disposizione va compiuta <u>caso per caso</u>
42.6	- un'attrezzatura informatica può costituire S.O. <u>anche in assenza di personale</u> dislocato alla gestione della stessa
42.7	- non vi è S.O. se vengono condotte solo attività preparatorie o ausiliarie - sono considerate generalmente attività preparatorie/ausiliarie: fornitura di collegamento per le comunicazioni tra cliente e fornitore, pubblicità, fornitura e raccolta di informazioni
42.8	- se le attività del punto precedente costituiscono funzioni di per sé <u>essenziali</u> e <u>significative</u> , in presenza degli altri caratteri necessari, si costituirebbe una S.O.
42.9	- se nel luogo dove è gestito e stabilito il server sono svolte le <u>funzioni tipiche di vendita</u> (es. conclusione contratti, pagamento e consegna) <u>in modo automatico attraverso il server</u> , tali attività non si considerano preparatorie/ausiliarie
42.10	- gli ISP generalmente non costituiscono S.O. personale delle imprese che danno loro in gestione i propri siti web

In conclusione, si segnala inoltre che per un approfondimento agli aspetti Iva del commercio elettronico si rinvia al quaderno n. 10 della presente raccolta, *“Problematiche Iva nelle operazioni internazionali”*, nonché a *“Il commercio elettronico e l’Iva”*, in Manuale di Fiscalità Internazionale, *op.cit.*.

STABILE ORGANIZZAZIONE OCCULTA IN ITALIA
PRINCIPALI PROFILI SANZIONATORI ⁹²

SANZIONI AMMINISTRATIVE

VIOLAZIONI DI CARATTERE SOSTANZIALE

IRES

<i>Omessa dichiarazione – art. 1, co. 1, D.Lgs. 471/97</i>	dal 120% al 240% dell'imposta dovuta
	da € 258,23.- a € 1.032,91.- (in assenza di imposta a debito)

IRAP

<i>Omessa dichiarazione – art. 32, co. 1, D.Lgs. 446/97</i>	dal 120% al 240% dell'imposta dovuta
	da € 258,23.- a € 1.032,91.- (in assenza di imposta a debito)

IVA

<i>Periodi di imposta "chiusi"⁹³ – art. 5, co. 1, D.Lgs. 471/97</i>	dal 120% al 240% dell'imposta dovuta
	da € 258,23.- a € 2.065,83.- (se vi sono solo operazioni esenti, escluse e/o non imponibili)
<i>Periodi d imposta ancora "aperti"⁹⁴ – art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/97</i>	in base all'eventuale imposta a debito non versata nelle liquidazioni periodiche; 30% per ogni importo non versato

⁹² Tabella liberamente tratta Valente P. e Vinciguerra L., "Stabile organizzazione occulta", pag. 275 e segg., *op. cit.*

⁹³ Per i quali sono spirati i termini di presentazione della dichiarazione annuale.

⁹⁴ Per i quali non sono spirati i termini di presentazione della dichiarazione annuale.

<i>Mancata emissione di fatture e loro registrazione – art. 6, co. 1, D.Lgs. 471/97</i>	dal 100% al 200% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato
<i>Irregolare documentazione di operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad Iva – art. 6, co. 2, D.Lgs. 471/97</i>	dal 5% al 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati

VIOLAZIONI DI CARATTERE FORMALE

<i>Omessa comunicazione di inizio attività e richiesta codice fiscale / partita Iva – art. 11, co. 1, lett. a), D.Lgs. 471/97</i>	da € 258,23.- a € 2.065,83.-
<i>Omessa denuncia alla Camera di Commercio – art. 2630 c.c.</i>	da € 103,00.- a € 1.032,00.-
<i>Omessa tenuta delle scritture contabili art. 9, co. 1, lett. a), D.Lgs. 471/97</i>	da € 1.032,91.- a € 7.746,85.-

SANZIONI PENALI

<i>Omessa dichiarazione – art. 5, D.Lgs. 74/2000</i>	reclusione da uno a tre anni (quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro 30.000.-)
--	---

Definizione della Stabile Organizzazione - tratta da The OECD Model Tax Convention On Income And Capital - Article 5 'Permanent Establishment'

1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term “permanent establishment” includes especially:
 - a) a place of management;
 - b) a branch;
 - c) an office;
 - d) a factory;
 - e) a workshop, and
 - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:
 - a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;

- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
 - e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
 - f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs *a)* to *e)*, provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 e 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.
6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

Traduzione

L'art. 5 del modello OCSE statuisce per esteso:

1. Ai fini della presente convenzione, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività`.
2. L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare:
 - a) una sede di direzione;
 - b) una succursale;
 - c) un ufficio;
 - d) un'officina;
 - e) un laboratorio;
 - f) una miniera, un pozzo di petrolio o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali;
3. Un cantiere di costruzione o di installazione è considerato stabile organizzazione solamente se la sua durata oltrepassa i dodici mesi.
4. Nonostante le precedenti disposizioni di questo articolo, non si considera che vi sia una "stabile organizzazione" se:
 - a) si fa uso di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di merci appartenenti all'impresa;
 - b) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;

- c) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) una sede fissa di affari è utilizzata, per l'impresa, ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliare per l'impresa.
- f) una sede fissa di affari è utilizzata unicamente per qualsiasi combinazione delle attività citate ai paragrafi da a) a e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliare.

5. Salve le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 del presente articolo, quando una persona - diversa da un agente che goda di uno status indipendente, cui si applichi il paragrafo 6 - agisce per conto di un'impresa oppure abitualmente esercita in uno Stato contraente il potere di concludere contratti a nome dell'impresa, si può ritenere che l'impresa abbia una stabile organizzazione in detto Stato in relazione ad ogni attività intrapresa dalla suddetta persona per l'impresa, a meno che l'attività di tale persona sia limitata all'attività citata al precedente paragrafo 4 che, se esercitata a mezzo di una sede fissa di affari, non farebbe di tale sede fissa di affari una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni di detto paragrafo.

6. Non si considera che un'impresa di uno Stato contraente abbia una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa eserciti in detto Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di un qualsiasi altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano

nell'ambito della loro ordinaria attività`.

7. Il fatto che una società residente in uno Stato contraente controlli una società residente nell'altro Stato contraente o sia da questa controllata, ovvero svolga attività in questo altro Stato (a 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.

Commentario OCSE 2010 Art. 5 – Definizione di Stabile Organizzazione - Traduzione del testo inglese

1. La principale **finalità** della nozione di stabile organizzazione è di determinare il diritto di uno Stato contraente a tassare gli utili di un'impresa residente in un altro Stato contraente. Ai sensi dell'art. 7 uno Stato contraente non può tassare gli utili di un'impresa residente in un altro Stato contraente, a meno che questa svolga la propria attività attraverso una stabile organizzazione ivi localizzata.⁹⁵
- 1.1. Prima del 2000, i **redditi da servizi professionali** e da altre attività di un soggetto indipendente erano trattate ai sensi di un articolo a sé stante, vale a dire l'art. 14. Le previsioni di detto articolo erano simili a quelle applicabili agli utili d'impresa, ma esso si fondava sul concetto di sede fissa anziché di stabile organizzazione, fin da quando era stato originariamente pensato che quest'ultimo concetto doveva essere riservato alle attività commerciali ed industriali. L'eliminazione dell'art. 14 nel 2000 rifletté che non c'erano effettive differenze tra la nozione di stabile organizzazione,

⁹⁵ Modello di Convenzione fiscale sui redditi e sul Risparmio, Prof. G. Maisto, Giuffrè editore; Avv. Gianmarco Bertone.

così come intesa dall'art. 7, e (quella di) base fissa, così come intesa nell'art. 14, ovvero tra come gli utili erano computati e tassati a come le tasse erano calcolate ai sensi degli artt. 7 o 14. Quindi l'eliminazione dell'art. 14 implica che la definizione di stabile organizzazione divenne applicabile a ciò che precedentemente costituiva una base fissa (d'affari).

Paragrafo 1

2. Il paragrafo 1 fornisce la definizione generale del termine “stabile organizzazione” che mette in evidenza le caratteristiche essenziali di una stabile organizzazione, nel senso della Convenzione, e quindi un distinto “sito”, una “sede fissa d'affari”. Il paragrafo definisce il termine “stabile organizzazione” come una sede fissa d'affari, attraverso la quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività. Questa definizione, quindi, contiene i seguenti requisiti: – l'esistenza di una “**sede d'affari**”, cioè un impianto così come dei locali o, in certe circostanze, dei macchinari o delle attrezzature; – questa sede d'affari deve essere “**fissa**”, cioè deve determinata come un posto separato un certo connotato di permanenza; – lo svolgimento dell'attività d'impresa attraverso questa sede fissa d'affari. Ciò normalmente significa che le persona che, per un verso o un altro, sono dipendenti di quest'impresa (cd. Personale) svolgono l'attività d'impresa nello Stato in cui risulta localizzata la sede fissa.
3. Potrebbe essere osservato che nella definizione generale bisognerebbe svolgere alcuni cenni anche alle altre caratteristiche di una stabile organizzazione a cui in passato è stata data una certa importanza, e precisamente che la stabile organizzazione deve avere un carattere produttivo e quindi contribuire ai profitti dell'impresa. Nella odierna definizione questa strada non è stata intrapresa. All'interno del quadro di

una ben gestita organizzazione imprenditoriale è sicuramente assiomatico che ciascuna parte contribuisce alla produttività dell'intera struttura. Certamente ciò non ricorre in ogni situazione in cui, perché nel più ampio contesto dell'intera organizzazione uno specifico stabilimento ha "carattere produttivo", esso è conseguentemente una stabile organizzazione, a cui gli utili possono essere propriamente attribuiti ai fini della loro tassazione in un dato territorio (vedi il paragrafo 4 del Commentario)

4. La nozione di "sede d'affari" copre ogni locale, macchinario o installazione usato per svolgere l'attività dell'impresa, che sia o meno utilizzato esclusivamente per quello scopo. Una sede d'affari può anche configurarsi dove i locali non siano disponibili o necessari per lo svolgimento dell'attività d'impresa e semplicemente sia abbia una determinato spazio a disposizione. Essa è immateriale se gli uffici, i macchinari o le installazioni sono di proprietà o prese in locazione ovvero sono comunque a disposizione dell'impresa. Una sede d'affari deve così essere costituita da un posto in un mercato o da una determinata area usata permanentemente in un deposito merci (per lo stoccaggio dei beni soggetti a dazi). Ancora la sede d'affari può essere situata nelle installazioni di un'altra impresa. Per esempio, questo è forse il caso dove l'impresa estera ha costantemente a disposizione certi locali o una parte comunque di proprietà di un'altra impresa.

4.1 Come osservato prima, la mera circostanza che un'impresa abbia a disposizione un determinato spazio che sia utilizzato per attività d'impresa è sufficiente a costituire una sede d'affari. Non è quindi richiesta l'esistenza di un diritto formalmente riconosciuto ad usare quel luogo. Così, per esempio, una stabile organizzazione può esistere dove

un'impresa occupi illegalmente un determinato luogo ove svolga la propria attività.

4.2 Mentre non è richiesta l'esistenza di un diritto formalmente riconosciuto ad usare quel luogo affinché ciò costituisca una stabile organizzazione, la mera presenza di un'impresa in un luogo particolare non significa necessariamente che detto luogo sia a disposizione di quell'impresa. Questi principi vengono illustrati attraverso i seguenti esempi, dove i rappresentanti dell'impresa sono presenti negli uffici di un'altra impresa. Il primo esempio è quello di un commerciale che regolarmente visita un principale cliente per raccogliere gli ordini ed incontra a tale fine nei suoi uffici il direttore acquisti. In questo caso, gli uffici del cliente non sono a disposizione dell'impresa per cui il commerciale sta lavorando e comunque non costituiscono una sede fissa d'affari attraverso cui quell'impresa svolge la propria attività (tuttavia, in base alle circostanze il paragrafo 5 può essere applicato per fondare l'esistenza di una stabile organizzazione).

4.3 Un secondo esempio è quello di un dipendente di una società che, per un lungo periodo di tempo, sia abilitato ad usare un ufficio nella sede di un'altra società (una controllata appena acquisita) al fine di assicurarsi che quest'ultima società ottemperi ai propri obblighi contrattuali assunti con la precedente società. In questo caso, l'impiegato sta svolgendo un'attività della precedente società e l'ufficio che è a sua disposizione presso la sede dell'altra società costituisce una stabile organizzazione del suo datore di lavoro, posto che l'ufficio sia a sua disposizione per un lasso di tempo sufficientemente lungo per costituire una "sede fissa d'affari" (vedi paragrafi da 6 a 6.3) e che le attività che vengono ivi svolte ricadano sotto l'attività descritta al paragrafo 4.

4.4 Un terzo esempio è quello di una società di trasporti che utilizzi come luogo di scarico un magazzino del cliente ogni giorno per un determinato numero di anni allo scopo di consegnare i beni acquistati dal cliente. In questo caso la presenza della società di trasporti al magazzino di stoccaggio sarebbe così limitata che quell'impresa non potrebbe considerare quel posto come a sua disposizione così da costituire una stabile organizzazione dell'impresa.

4.5 Un quarto esempio è quello di un pittore che, per due anni, spende tre giorni alla settimana nel grande edificio di uffici del suo principale cliente. In questo caso la presenza del pittore in quel luogo dove egli sta svolgendo la sua più importante funzione (dipingere) costituisce una stabile organizzazione del pittore.

4.6 Le parole **“attraverso la quale”** devono essere intese in un'ampia accezione così da applicarsi ad ogni situazione in cui le attività sono svolte in un luogo particolare che sia a disposizione dell'impresa per detto scopo. Così, per esempio, deve considerarsi che un'impresa ingaggiata per la pavimentazione di una strada svolga la propria attività “attraverso” il luogo dove questa attività viene svolta.

5. In accordo con la definizione, la sede d'affari deve essere **“fissa”**. Così normalmente deve esserci un legame tra la sede d'affari ed un determinato punto geografico. Essa è immateriale per il tempo che un'impresa di uno Stato contraente opera nell'altro Stato contraente, se ciò non viene fatto in un posto specifico, ma ciò non significa che l'apparecchiatura costituente la sede d'affari debba essere attualmente fissata al suolo su cui insiste. E' sufficiente che l'apparecchiatura rimanga in quel particolare sito (ma vedi il successivo paragrafo 20).

5.1 Dove la natura dell'attività imprenditoriale svolta da un'impresa sia tale

che detta attività sia mossa di frequente tra luoghi contigui, potrebbe essere difficile determinare se ci sia una “sede d'affari” (se due sedi d'affari sono occupate e risultano integrate le altre condizioni di cui all'art. 5, ovviamente l'impresa avrà due stabili organizzazioni). Come sotto specificato nei paragrafi 18 e 20, generalmente si considera esistere una singola sede d'affari dove, alla luce della natura dell'attività, un particolare luogo all'interno del quale le attività vengono mosse possa considerarsi come un insieme commercialmente e geograficamente omogeneo in relazione a quell'attività.

5.2 Questo principio può essere illustrato attraverso un esempio. Una miniera chiaramente costituisce una singola sede d'affari, persino se le attività possono muoversi da un luogo ad un altro in quanto sia una grande miniera, nella misura in cui essa costituisca una singola unità geografica e commerciale in relazione all'attività di estrazione. In via simile, un “cento di locazione di uffici” in cui uno studio di consulenza affitta regolarmente differenti uffici può essere considerato come una singola sede d'affari di quello studio in quanto, in quel caso, l'edificio costituisce un insieme geografico e il centro sia una singola sede d'affari per lo studio di consulenza. Per la stessa ragione, una strada pedonale, un mercato all'aperto o una fiera in parti differenti in cui regolarmente un venditore allestisce il suo banco costituisce una singola sede d'affari per il venditore.

5.3 Al contrario, dove non c'è uniformità commerciale, il fatto che le attività siano svolte all'interno di una limitata area geografica non può portare al risultato che quell'area venga considerata come una sede d'affari. Per esempio, quando successivamente un pittore lavora sotto una serie di contratti non collegati per un numero di clienti estranei tra loro in una grande edificio di uffici, così che non possa dirsi esservi un unico progetto

di ripristino dell'edificio, l'edificio non può essere considerato come una singola sede d'affari in relazione alla finalità del lavoro svolto. Tuttavia, nel diverso esempio del pittore che, sotto un singolo contratto, svolge il proprio lavoro per tutto l'edificio per un solo cliente, ciò rappresenta un singolo progetto per quel pittore e l'edificio nel suo insieme può poi essere considerato come una singola sede d'affari per la ragione che quel lavoro in seguito costituisce un insieme omogeneo dal punto di vista commerciale e geografico.

5.4 Ragionando a contrario, un'area dove le attività vengono svolte come parte di un singolo progetto che costituisce un insieme commercialmente coerente potrebbe difettare della necessaria coerenza geografica per essere considerato come una singola sede d'affari. Per esempio, quando un consulente lavora presso differenti branch in luoghi diversi, anche se ad un singolo progetto per istruire u dipendenti di una banca, ogni branch deve essere considerata separatamente. Tuttavia, se il consulente si muove da un ufficio ad un altro all'interno del medesimo luogo, si dovrebbe ritenere che egli rimanga nella medesima sede d'affari. Il singolo luogo possiede una coerenza geografica che è assente quando il consulente si muove tra branch differenti dislocate in diversi luoghi.

5.5 Chiaramente, una stabile organizzazione può essere considerata come localizzata in uno Stato contraente solo se la sede d'affari che rileva è situata nel territorio di quello Stato. La questione del se un satellite in orbita geo stazionaria possa costituire una stabile organizzazione per l'operatore satellitare riguarda in parte la distanza che separa il satellite dal territorio dello Stato. Nessuno Stato membro concorderebbe sul fatto che la localizzazione di questo satellite possa fare parte del territorio dello Stato contraente in forza del diritto internazionale e potrebbe quindi

considerarlo una stabile organizzazione ivi situata. Inoltre, la specifica area su cui il segnale del satellite può essere ricevuto (la “proiezione” del satellite) non può essere considerata come un dispositivo dell’operatore del satellite così da rendere quell’area una sede d’affari dell’operatore satellitare.

6. Dal fatto che la sede d’affari deve essere fissa ne consegue che una stabile organizzazione può essere considerata esistente solo se la sede d’affari ha un certo grado di permanenza, cioè se essa non ha semplicemente natura temporanea. Una sede d’affari può, tuttavia, consistere in una stabile organizzazione persino se essa esiste, in pratica, solo per un brevissimo periodo di tempo, perché la natura dell’affare è tale che esso si volgerà solo in quel breve lasso temporale. Talvolta è difficile determinare quando il caso ricorra. Mentre le prassi seguite dagli Stati membri non sono consistite tanto nel fatto che ciò riguardi requisiti temporali, l’esperienza ha dimostrato che normalmente la stabile organizzazione non è stata ritenuta esistente in quelle situazioni dove un’attività venga svolta attraverso una sede d’affari che venga mantenuta in essere per meno di sei mesi (al contrario, la prassi mostra che ci sono molti casi in cui una stabile organizzazione sia ritenuta esistente quando la sede di affari veniva mantenuta per un periodo più lungo di sei mesi). Si è fatta un’eccezione quando le attività erano di natura ricorrente; in detti casi, ciascun periodo di tempo durante il quale il luogo viene utilizzato necessita di essere considerato in combinazione con il numero di volte durante le quali quel posto viene utilizzato (che può protrarsi per un determinato numero di anni). Un’altra eccezione è stata fatta laddove le attività costituivano un business che veniva svolto esclusivamente in quel Paese; in questa situazione, il business può avere una durata limitata a

causa della sua natura, ma da quando esso viene completamente svolto in quel Paese, la connessione con quel Paese diventa forte. Per semplicità di gestione, i Paesi possono considerare queste prassi quando sono in disaccordo se una specifica sede d'affari che esista solo per un breve periodo di tempo costituisca o meno una stabile organizzazione.

6.1 Come riferito nei paragrafi 11 e 19, le interruzioni temporanee dell'attività non determinano la cessazione della stabile organizzazione. Parallelamente, come esaminato nel paragrafo 6, quando una particolare sede d'affari viene utilizzata per un periodo di tempo molto breve, ma detto utilizzo si svolge regolarmente durante un lungo arco temporale, la sede d'affari non può essere considerata come avente natura puramente temporanea.

6.2 Inoltre, potrebbero esserci casi in cui una determinata sede d'affari venga impiegata per un periodo di tempo molto breve da un determinato numero di business simili svolti dalle stesse persone o da persone correlate nel tentativo di evitare che quel posto venga considerato come utilizzato per scopi non meramente temporanei da ogni specifico business. A questi casi possono essere egualmente applicate le osservazioni poste al paragrafo 18 con riguardo agli accordi finalizzati all'abuso della regola dei 12 mesi prevista al paragrafo 3.

6.3 Diventa una sede fissa d'affari e così – retroattivamente – una stabile organizzazione quella che, da principio, sia destinata ad essere utilizzata per un tale breve periodo di tempo che non configuri una stabile organizzazione, ma poi venga di fatto mantenuta per un periodo di tempo tale che non possa più essere ulteriormente considerata una struttura temporanea. Una sede d'affari può anche costituire una stabile organizzazione dal suo inizio persino se, in pratica, essa è esistita per un

periodo di tempo molto breve, se è cessata prematuramente a causa di speciali circostanze (la morte dell'imprenditore o il suo fallimento).

7. Affinché una sede d'affari costituisca una stabile organizzazione attraverso il suo utilizzo l'impresa svolge la sua attività in tutto o in parte. Come sopra stabilito al paragrafo 3, l'attività deve avere carattere produttivo. In aggiunta, l'attività necessita di essere **permanente** nel senso che non ci sia interruzione della sua operatività, ma le operazioni vengano svolte con regolarità.
8. Quando i beni materiali come gli impianti, le attrezzature industriali, commerciali o scientifiche (ICS), gli stabili, o i beni immateriali come i brevetti, i processi e simili, sono affittate o loca a terzi attraverso una sede fissa d'affari mantenuta da un'impresa di uno Stato contraente nell'altro Stato, in generale questa attività rende la sede d'affari una stabile organizzazione. Si applica la stessa regola se il capitale viene reso disponibile attraverso una sede fissa d'affari. Se l'impresa di uno Stato affitta o loca gli impianti, le attrezzature ICS, gli stabili o i beni immateriali ad un'impresa dell'altro Stato senza mantenere per dette attività di affitto o locazione una sede fissa d'affari all'interno dell'altro Stato, i beni ceduti in quanto tali non costituiranno una stabile organizzazione del locatore, a condizione che il contratto abbia ad oggetto il mero leasing delle attrezzature ICS, etc. Questo principio perdura persino quando, per esempio, il locatore fornisce personale dopo l'installazione al fine di utilizzare le attrezzature, posto che la sua responsabilità sia limitata unicamente alle operazioni di manutenzione delle attrezzature ICS sotto la direzione, la responsabilità ed il controllo del locatario. Se il personale ha ampia responsabilità, per esempio, nei processi decisionali sul lavoro per cui l'attrezzatura viene utilizzata, o se essi agiscono, assistono,

controllano e mantengono l'attrezzatura sotto la responsabilità ed il controllo del locatore, le attività del locatore possono andare al di là del mero leasing di attrezzature ICS e costituire un'attività imprenditoriale. In questo caso può ravvisarsi una stabile organizzazione se viene integrato il requisito della permanenza. Quando detta attività è connessa con, o simile nelle sue caratteristiche a quelle menzionate al paragrafo 3, si applica il limite massimo di 12 mesi. Altri casi vanno valutati in base alle circostanze.

9. Il leasing di containers rappresenta un caso particolare di leasing di attrezzature industriali e commerciale che, tuttavia, presenta caratteristiche peculiari. Il problema dell'identificazione delle circostanze in cui si debba ritenere che un'impresa impegnata nell'attività di leasing di containers possieda una stabile organizzazione in un altro Stato è affrontato in modo più esaustivo in un report intitolato "The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers."

9.1 Un altro esempio di quando non si possa ritenere che un'impresa svolga, in tutto o in parte, la propria attività attraverso una stabile organizzazione, è quello degli operatori nel campo delle telecomunicazioni di uno Stato contraente che sigli un accordo di "roaming" con un operatore straniero il quale consenta ai propri utilizzatori di connettersi al network dell'operatore straniero. In vigenza di detto accordo, un utilizzatore che sia al di fuori della copertura geografica del network domestico può fare e ricevere automaticamente telefonate, mandare o ricevere dati, o accedere ad altri servizi attraverso l'uso del network estero. L'operatore del network estero, poi, fattura detto utilizzo all'operatore del network domestico. Nella vigenza di un tipico accordo di roaming, l'operatore del network domestico trasferisce meramente le telefonate al network

dell'operatore estero e non opera o ha fisico accesso a quel network. Per questa ragione, ogni luogo in cui il network estero è localizzato non può essere considerato alla stregua del l'operatore domestico e, quindi, non può costituire una stabile organizzazione di detto operatore.

10. Il business di un'impresa viene svolto principalmente dall'imprenditore o dai dipendenti dell'impresa (personale). Detto personale include i dipendenti in senso stretto e le altre persone che ricevono istruzioni dall'impresa (cd. Agenti dipendenti). E' irrilevante il potere che detto personale ha in relazioni con terze parti. Non fa alcuna differenza se l'agente dipendente sia autorizzato o meno a concludere contratti se egli lavori in una sede fissa d'affari (vedi sopra il paragrafo 35). Tuttavia, non di meno, una stabile organizzazione può esistere se il business viene svolto principalmente attraverso **attrezzature automatiche**, essendo l'attività del personale ristretta alla sua installazione, al suo funzionamento, controllo e manutenzione. Siano o meno giochi o distributori, il fatto che la stessa installazione da parte di un'impresa di uno Stato nell'altro Stato costituisca una stabile organizzazione dipende dal fatto che l'impresa svolga o meno un'attività a fianco della installazione iniziale delle macchine. Una stabile organizzazione non esiste se l'impresa semplicemente installa le macchine e poi loca le macchine ad un'altra impresa. Tuttavia esiste una stabile organizzazione se l'impresa che installa le macchine anche le fa funzionare e ne cura la manutenzione per proprio conto. Questa regola si applica anche se le operazioni di funzionamento e manutenzione sono svolte da un agente dipendente dell'impresa.

11. Una stabile organizzazione **incomincia** ad esistere non appena l'impresa comincia a svolgere la propria attività attraverso la sede d'affari. Questo è

il caso in cui per la prima volta l'impresa prepara, nella sede d'affari, l'attività attraverso cui detta sede deve operare permanentemente. Il periodo di tempo attraverso il quale la stessa sede fissa d'affari viene allestita dall'impresa non va considerato, a condizione che detta attività differisca sostanzialmente dall'attività per cui la sede d'affari viene allestita. La stabile organizzazione **cessa di esistere** con l'alienazione della sede fissa d'affari ovvero con la cessazione di ogni sua attività, che si verifica quando tutti gli atti e le misure connesse con le ex attività della stabile organizzazione sono terminate (le transazioni commerciali, manutenzioni e riparazioni delle attrezzature). Una interruzione temporanea delle operazioni, tuttavia, non può essere trattata alla stregua della chiusura. Se la sede d'affari è locata ad un'altra impresa, normalmente essa svolgerà solo le attività di detta impresa anziché del locatore; in generale la stabile organizzazione del locatore cessa di esistere, tranne quando esso continua a svolgere un'attività imprenditoriale attraverso la sua sede fissa d'affari.

Paragrafo 2

12. Questo paragrafo contiene una lista, non esaustiva, di esempi, ciascuno dei quali può essere considerato, *prima facie*, come costituente una stabile organizzazione. Posto che questi esempi devono essere visti nei confronti del background della definizione generale data nel paragrafo 1, si assume che lo Stato contraente interpreti i termini elencati, "una sede d'affari", "una branch", "un ufficio", etc. nel senso che detti luoghi di business costituiscano una stabile organizzazione solo se essi integrano i requisiti di cui al paragrafo 1.

13. Il termine "sede d'affari" viene menzionato separatamente perché non

è necessario un “ufficio”. Tuttavia, quando le leggi di uno dei due Stati contraenti non contengono la nozione di “sede d'affari” come luogo distinto dall' “ufficio”, non ci sarà alcuna necessità di fare riferimento a quest'ultimo termine nelle loro convenzioni bilaterali.

14. Il sotto paragrafo f) presuppone che le miniere, i pozzi di petrolio o di gas, le cave o ogni altro luogo di estrazione delle risorse naturali costituiscono stabili organizzazioni. Il termine “ogni altro luogo di estrazione di risorse naturali” dovrebbe essere interpretato in modo ampio. Esso include, per esempio, tutti i luoghi di estrazione di idrocarburi siano o meno lontano da terra.

15. (Sempre) il sotto paragrafo f) fa riferimento all'estrazione di risorse naturali, ma non menziona l'esplorazione di dette risorse, siano a terra o lontano da essa. Pertanto, sebbene il reddito proveniente da dette attività sia considerato utile d'impresa, la questione se dette attività siano svolta attraverso una stabile organizzazione è regolamentata dal paragrafo 1. Siccome, tuttavia, non è stato possibile giungere ad una visione comune della questione di base dell'attribuzione dei diritti di tassazione e della qualificazione dei redditi da attività esplorative, gli Stati contraenti possono concordare l'inserimento di specifiche norme al riguardo. essi possono concordare, per esempio, che un'impresa di uno Stato contraente, con riguardo alle sua attività di esplorazione di risorse naturali in un luogo o un'area nell'altro Stato contraente: a) si potrebbe ritenere che non costituisca una stabile organizzazione in quell'altro Stato; o b) si potrebbe ritenere che svolga dette attività attraverso una stabile organizzazione in quell'altro Stato; o c) si potrebbe ritenere che svolga dette attività attraverso una stabile organizzazione in quell'altro Stato se dette attività durino più di un determinato periodo di tempo. Inoltre gli

Stati contraenti possono concordare di assoggettare il reddito derivante da detta attività ad ogni altra regola.

Paragrafo 3

16. L'ultimo paragrafo prevede espressamente che un sito di edificazione o un progetto di costruzione o di installazione costituiscano una stabile organizzazione solo se perdurino più di 12 mesi. Ciascuno di detti termini che non rispetti questa condizioni non costituisce di per sé una stabile organizzazione, anche se al suo interno vi sia una installazione, quale un ufficio o un'officina ai sensi del paragrafo 2, associati ad un'attività di costruzione. Tuttavia, quando dette attività o officina siano impiegate per un determinato numero di progetti di costruzione e le attività ivi svolte vengano oltre quelle menzionate al paragrafo 4, ciò dovrà essere considerato una stabile organizzazione se le condizioni dell'articolo sono comunque rispettate, anche se nessuno dei progetti interessi un sito di edificazione o un progetto di costruzione o di installazione che duri più di 12 mesi. In questo caso la situazione dell'officina o dell'ufficio dovrà comunque essere differente da quella di questi siti o progetti, nessuno dei quali costituirà una stabile organizzazione, e sarà importante assicurarsi che solo gli utili propriamente attribuibili alle funzioni svolte attraverso quell'ufficio o officina, tenendo in considerazione gli asset utilizzati ed i rischi assunti attraverso quell'ufficio o officina, siano imputati alla stabile organizzazione. Ciò può includere gli utili attribuibili ai compiti svolti in relazione ai vari siti di costruzione, ma solo nella misura in cui dette funzioni siano propriamente attribuibili all'ufficio.

17. Il termine **“sito di costruzione o progetti di costruzione o di edificazione”** include non solo la costruzione di edifici ma anche la costruzione di strade,

ponti o canali, la ristrutturazione (esclusa la semplice manutenzione e restauro) di edifici, strade, ponti o canali, la posa di canali e lo scavo e il dragaggio. Ancora, il termine “progetto di installazione” non è ristretto all’installazione legata al progetto di costruzione; esso include anche l’installazione di nuove attrezzature, come un complesso di macchine, in un edificio esistente o all’esterno. La pianificazione in loco e la supervisione della costruzione di un edificio sono disciplinate dal paragrafo 3. Gli Stati che desiderino modificare il testo del paragrafo per prevedere espressamente che detti risultati siano esenti devono farlo nelle convenzioni bilaterali.

18. Il test dei 12 mesi si applica individualmente a ciascun sito o progetto. Nel determinare quanto tempo sia durato il sito o progetto, non va considerato il tempo speso precedentemente dall’appaltatore su altre aree o progetti che siano totalmente slegati da ciò. Un sito di edificazione dovrebbe essere considerato come una singola unità, persino se esso si fonda su più contratti, a condizione che ciò formi un insieme coerente da punto di vista commerciale e geografico. Secondo questa condizione, un sito di edificazione forma una singola unità anche se gli altri (edifici) sono stati collocati da numerose persone (si pensi alle case a schiera). La soglia dei 12 mesi è soggetta ad abusi; talvolta è capitato che la imprese (principalmente gli appaltatori o i sub appaltatori che lavorano su una piattaforma continentale o sono ingaggiati in attività connesse all’esplorazione e allo sfruttamento della piattaforma continentale) abbiano frazionati gli appalti in più parti, ciascuna delle quali interessava un periodo inferiore a 12 mesi ed lo abbiano concesso a differenti società che tuttavia erano partecipate dal medesimo gruppo. A parte il fatto che, in base alle circostanze, detti abusi possono soggiacere all’applicazione di

norma anti-abuso, con riguardo a questo tema i Paesi possono adottare soluzioni all'interno delle negoziazioni degli accordi bilaterali.

19. Un sito esiste dal momento in cui l'appaltatore incomincia il suo lavoro, incluso ogni lavoro preparatorio, nel Paese dove la costruzione viene impiantata, incluso il caso che egli installi un ufficio di pianificazione della costruzione. In generale, esso continua ad esistere fino a che il lavoro viene completato o definitivamente abbandonato. Un sito non dovrebbe essere considerato come cessato quando il lavoro è temporaneamente discontinuo. Le interruzioni stagionali e quelle temporanee di altro genere vanno incluse nella determinazione della durata del sito. Le interruzioni stagionali comprendono le interruzioni dovute al mal tempo. Per esempio, le interruzioni temporanee possono essere causate da carenze di materiale o da difficoltà lavorative. Così, per esempio, se un appaltatore ha iniziato i lavori inerenti una strada il 1° di maggio, si è fermato il 1° di novembre a causa del mal tempo o della mancanza di materiali, ma poi ha ripreso i lavori il 1° di febbraio dell'anno successivo, completando la strada il 1° giugno, il suo progetto di costruzione deve essere considerato una stabile organizzazione perché sono trascorsi 13 mesi dalla data di inizio (1° maggio) e quella di ultimazione (1° giugno dell'anno successivo). Se un'impresa (generalmente un appaltatore) che ha assunto l'esecuzione di un intero progetto subappalta parti di detto progetto ad altre imprese (subappaltatori), il periodo speso dai subappaltatori nel lavorare nel cantiere deve essere considerato come se fosse stato speso dall'appaltatore sul suo progetto. Lo stesso sub appaltatore ha una stabile organizzazione nel sito se le sue attività durano più di 12 mesi.

19.1 Nel caso di una società di persone, il test dei 12 mesi viene applicato a livello societario come se riguardasse la sua attività. se il periodo spese nel

sito dai soci e dai dipendenti della società di persone supera i 12 mesi, l'impresa svolta attraverso detta partnership sarà ritenuta avere una stabile organizzazione. Ogni socio sarà così considerato possedere una stabile organizzazione ai fini della tassazione della sua partecipazione agli utili derivatigli al di là del tempo speso da quest'ultimo sul sito.

20. La vera natura del progetto di costruzione o di installazione può essere tale che l'attività dell'appaltatore deve essere nuovamente posizionata continuamente o al meno di volta in volta, man mano che il progetto va avanti. Per esempio questo potrebbe essere il caso delle strade o dei canali, della draga dei corsi d'acqua, o della posa di condotte. Parallelamente, quando parte delle strutture sostanziali, come il caso di una piattaforma lontana da terra, vengano assemblate in vari siti all'interno di un Paese e poi mosse in un'altra location all'interno del Paese al fine dell'assemblaggio finale, ciò fa parte di un singolo progetto. In questo caso, il fatto che la forza lavoro non sia presente per 12 mesi in un sito particolare non rileva. Le attività svolte in ciascun particolare punto fanno parte del singolo progetto e detto progetto deve essere trattato alla stregua di una stabile organizzazione, se, nel suo insieme, dura più di 12 mesi.

Paragrafo 4

21. Questo paragrafo contiene l'elenco di un numero di attività d'impresa che costituiscono un'eccezione alla definizione generale contenuta nel paragrafo 1 e che **non sono una stabile organizzazione**, anche se la attività vengono svolte attraverso una sede fissa d'affari. La caratteristica comune a detta attività è che, in generale, esse hanno natura preparatoria o ausiliaria. Questo viene detto esplicitamente nel caso menzionato nel sub

paragrafo, che attualmente importa una restrizione generale dell'ambito della definizione contenuta al paragrafo 1. Inoltre le combinazioni di attività menzionate nei sub paragrafi da a) a e) nella stessa sede fissa d'affari non vengono considerate una stabile organizzazione, a condizione che l'attività complessiva della sede fissa d'affari risultante da questa combinazione abbia natura ausiliaria o preparatoria. Così il paragrafo 4 è finalizzato a prevenire la circostanza che un'impresa di uno Stato venga tassata da un altro Stato, se essa svolge in detto altro Stato attività meramente preparatorie o ausiliarie.

22. Il sub paragrafo a) si riferisce solo al caso in cui un'impresa acquisisca l'utilizzo di strutture per l'immagazzinaggio, la visualizzazione o la consegna di suoi beni o merci. Il sub paragrafo b) si riferisce allo stock di merci di per se stesso e prevede che lo stock, in quanto tale, non venga trattato come una stabile organizzazione se viene mantenuto ai fini dell'immagazzinaggio, la visualizzazione o la consegna. Il sub paragrafo c) copre il caso in cui uno stock di beni o merci appartenenti ad un'impresa è trasformato da una seconda impresa, in nome o per conto dell'impresa precedentemente menzionata. Il riferimento alle informazioni del paragrafo d) va inteso nel senso di includere il caso di un ufficio di rappresentanza di un quotidiano che non persegue altro scopo che quello di agire come uno dei molti "tentacoli" della casa madre; ai fini della sua esenzione va esteso il concetto di "mero acquisto".

23. Il sub paragrafo e) prevede che una sede fissa d'affari attraverso cui l'impresa esercita unicamente un'attività preparatoria o ausiliaria non costituisce stabile organizzazione. La formulazione di questo sub paragrafo non rende necessario produrre una lista esaustiva di eccezioni. Inoltre questo sub paragrafo prevede una esenzione generalizzata alla definizione

generale di cui al paragrafo 1 e, quando confrontato con quel paragrafo, prevede un test più selettivo, con cui determinare che cosa costituisce una stabile organizzazione. In via approssimativa esso limita quella definizione ed esclude dalla sua piuttosto ampia finalità un numero di forme di organizzazione che, sebbene siano svolte attraverso una sede fissa d'affari, non dovrebbero essere trattate alla stregua di una stabile organizzazione. E' previsto che detta sede d'affari può ben contribuire alla produttività dell'impresa, ma i servizi che svolge sono così lontani dall'attuale realizzazione di utili che è difficile attribuire qualsivoglia utile alla sede fissa d'affari in questione. Un esempio è costituito dalle sedi fisse d'affari che si occupano esclusivamente di pubblicità o del reperimento di informazioni o di ricerca scientifica o dell'assistenza di un brevetto o del contratto di know-how, se queste attività hanno natura preparatoria o ausiliaria.

24. Spesso è difficile distinguere tra attività che hanno natura preparatoria o ausiliaria a quelle che non ce l'hanno. Il criterio decisivo è se l'attività della sede fissa d'affari in se stessa formi o meno una parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo insieme. Ogni specifico caso va esaminato nelle sue caratteristiche. In ogni caso una sede fissa d'affari la cui finalità generale si identifica con lo scopo dell'intera impresa non svolge una attività preparatoria o ausiliaria. Per esempio quando l'assistenza ai brevetti e al know-how costituisce lo scopo dell'impresa, una sua sede fissa d'affari che eserciti detta attività non può beneficiare del sub paragrafo e). Una sede fissa d'affari che svolge la funzione di dirigere un'impresa o addirittura solo una parte di essa o di un gruppo della stessa non può inerire un'attività preparatoria o ausiliaria, per la ragione che detta attività manageriale eccede detto limite. se imprese con

ramificazioni internazionali costituiscono un suddetto “ufficio amministrativo” nello Stato in cui essi hanno sussidiarie, stabili organizzazioni, agenti o licenziatari, detto ufficio che abbia funzioni di supervisione e coordinamento per tutto il dipartimento dell’impresa localizzato in quella regione costituisce normalmente una stabile organizzazione, perché esso rientra nella nozione di ufficio di cui al paragrafo 2. Quando una grande impresa internazionale delega tutte le funzioni manageriali al suo ufficio regionale di management, così che le funzioni della sede legale della predetta vengono ristrette alla supervisione generale (impresa policentrica), pure gli uffici regionali di management devono essere considerati un “luogo di direzione” nel senso del paragrafo 2. La funzione di direzione dell’impresa, pure se copre soltanto determinate aree delle suddette operazioni, costituisce una parte essenziale dell’operatività dell’impresa e quindi in alcun modo può essere intesa come un’attività preparatoria o ausiliaria nel senso del sub paragrafo e) del paragrafo 4.

25. Una stabile organizzazione può anche ravvisarsi se un’impresa mantiene una sede fissa d’affari per la consegna di parti di ricambio dei macchinari dei clienti quando, in aggiunta, essa svolge attività di manutenzione e riparazione, come viene menzionato nel sub paragrafo a) del paragrafo 4. Dal momento che questa attività post-vendita costituiscono una parte essenziale e rilevante dei servizi dell’impresa, dette attività non sono meramente ausiliarie. Il sub paragrafo e) si applica solo se le attività della sede fissa d’affari sono limitate a quelle preparatorie o ausiliarie. Questo caso non ricorre, per esempio, quando la sede fissa d’affari non fornisce solo informazioni, ma anche progetti etc. specialmente mirati nei confronti di un singolo cliente. E neppure questo caso ricorre se si tratta

di un'azienda di ricerca che di per sé concerne la fabbricazione.

26. Inoltre, il sub paragrafo e) chiarisce che le attività delle sedi fisse d'affari devono essere svolte per l'impresa. Una sede fissa d'affari che svolge i propri servizi non solo per l'impresa, ma anche direttamente per altre imprese, per esempio per altre società del gruppo cui appartiene la società proprietaria della sede fissa d'affari, non rientra nello scopo del sub paragrafo e).

26.1 Un altro esempio è quello di strutture come cavi o condotte che attraversano il territorio di un Paese. A parte il fatto che il reddito derivante dal proprietario o dall'utilizzatore di dette strutture è disciplinato dall'art. 6, quando essi costituiscono beni immobili ai sensi del paragrafo 2 dell'art. 6, può sorgere la questione se ad essi sia applicabile il paragrafo 4. Quando queste strutture vengono utilizzate per il trasporto di sostanze appartenenti ad altre imprese, non si applica il sub paragrafo a), che inerisce la consegna di beni o merci appartenenti all'impresa che utilizza la struttura, in quanto riguarda il proprietario o l'utilizzatore di queste strutture. Anche il sub paragrafo e) non è applicabile in quanto riguarda l'impresa, atteso che i cavi e le condotte non vengono utilizzate solo dall'impresa e il loro uso non è preparatorio o ausiliario. Tuttavia questa situazione è differente quando un'impresa possiede ed utilizza un cavo o una condotta che attraversa il territorio di un Paese al solo fine di trasportare i beni di sua proprietà e detto trasporto è meramente incidentale per il business dell'impresa, come nel caso di un'impresa il cui business è di rifornire di petrolio e che possiede ed utilizza una condotta che attraversa il territorio d un Paese solo per trasportare il proprio petrolio alle sue raffinerie situate in un altro Paese. In detto caso, il sub paragrafo a) trova applicazione. Un'ulteriore questione è se i cavi o le

condotte possano anche costituire una stabile organizzazione per il cliente dell'utilizzatore, cioè dell'impresa i cui dati, energia o la proprietà sono trasmessi o trasportati da un posto ad un altro. In questo caso, l'impresa sta meramente ottenendo i servizi di trasmissione o trasporto forniti dall'operatore of dei cavi o della condotta e non ha la loro disponibilità. Conseguentemente, i cavi o le condotte non possono essere considerati una stabile organizzazione di detta impresa.

27. Come già sopra indicato nel paragrafo 21, il paragrafo 4 il paragrafo 4 contiene le eccezioni alla definizione generale di cui al paragrafo 1 con riguardo alle sedi fisse d'affari che svolgono attività preparatorie o ausiliarie. Pertanto, ai sensi del sub paragrafo f) del paragrafo 4, il fatto che una sede fissa d'affari combini tra loro attività menzionate dai sub paragrafi da a) ad e) del paragrafo 4 di per sé non significa che vi sia una stabile organizzazione. Fin tanto che la combinazione delle attività di detta sede fissa d'affari siano meramente preparatorie o ausiliarie, non può esistere una stabile organizzazione. Dette combinazioni non devono essere considerate in maniera rigida, ma alla luce delle specifiche circostanze. Il criterio della "natura preparatoria o ausiliaria" non va interpretato nella stessa maniera in cui in cui viene affrontato lo stesso criterio dal sub paragrafo e) (vedi sopra i paragrafi 24 e 25). Gli Stati che vogliano consentire ogni combinazione di quanto menzionato nei sub paragrafi da a) ad e), senza tenere conto se il criterio della natura preparatoria o ausiliaria di detta combinazione sia integrato, possono farlo cancellando le parole da "provided" a "character" nel sub paragrafo f).

27.1 Il sub paragrafo f) non riveste importanza nel caso in cui un'impresa mantenga più sedi fisse d'affari secondo il significato di cui ai sub paragrafi da a) ad e), a condizione che esse siano separate l'una dall'altra

fisicamente e organizzativamente, come nel caso in cui ogni sede d'affari vada vista separatamente ed isolatamente per decidere se esista una stabile organizzazione. Le sedi d'affari non sono "organizzativamente separate" quando in uno Stato contraente ciascuna svolga funzioni complementari come ricevere ed immagazzinare beni in un luogo, distribuire detti beni ad un altro etc. Un'impresa non può frazionare un business operativamente omogeneo in svariate piccole operazioni al fine di argomentare che ciascuna di esse è meramente assunta in un'attività preparatoria o ausiliaria.

28. Le sedi fisse d'affari di cui al paragrafo 4 non possono costituire una stabile organizzazione per il tempo in cui le loro attività sono ristrette a funzioni che sono requisiti per assumere che la sede fissa d'affari non è una stabile organizzazione. Questo caso ricorre anche se i contratti necessari per iniziare e svolgere il business sono conclusi da coloro che sono in carica alla medesima sede fissa d'affari. I dipendenti delle sedi d'affari nel senso di cui al paragrafo 4 che sono autorizzati a concludere detti contratti non costituiscono agenti ai sensi del paragrafo 5. Un caso di specie potrebbe essere un istituto di ricerca il cui management è autorizzato a concludere i contratti necessari per mantenere l'istituto e che eserciti questa autorità all'interno delle funzioni delle istituzioni. Tuttavia esiste una stabile organizzazione se la sede fissa d'affari, che esercita qualcuna delle funzioni indicate al paragrafo 4, eserciti queste ultime non solo in nome dell'impresa cui appartengono, ma in nome di altre imprese. Se, per esempio, un'agenzia di marketing mantenuta da un'impresa è anche assunta nella pubblicità per altre imprese, essa va vista come una stabile organizzazione dell'impresa da cui è mantenuta.

29. Se una sede fissa d'affari di cui al paragrafo 4 non è una stabile

organizzazione, allo stesso modo questa esenzione si applica allo smaltimento di beni mobili di proprietà della sede fissa, al termine dell'attività d'impresa in detta installazione (vedi il paragrafo 11 ed il paragrafo 2 dell'articolo 13). Atteso che, per esempio, l'esposizione delle merci costituisce un'ipotesi di esenzione ai sensi dei sub paragrafi a) e b), la vendita delle merci al termine del commercio di una fiera o di un convegno è coperta da esenzione. Ovviamente questa esenzione non si applica alla vendita di merci non esibite alla fiera o al convegno.

30. Una sede fissa d'affari che utilizzi entrambe le attività sia quelle che costituiscono eccezione (paragrafo 4) sia altre va considerata una stabile organizzazione e tassata con riguardo ad entrambe le tipologie di attività. Questo, per esempio, è il caso di un negozio mantenuto per l'esposizione dei beni e per le vendite.

Paragrafo 5

31. Viene generalmente accettato il principio per cui si dovrebbe considerare che un'impresa abbia una stabile organizzazione in uno Stato se a certe condizioni vi è una persona che agisca per essa, anche se l'impresa non ha una sede fissa d'affari in quello Stato nei senso di cui ai paragrafi 1 e 2. Questa previsione assolve la finalità di dare a quello Stato il diritto di tassazione. Così il paragrafo 5 fissa la condizioni in base alle quali si considera che un'impresa abbia una stabile organizzazione in relazione ad ogni attività di una persona che agisca per essa. Il paragrafo fu riformulato nel modello di convenzione del 1977 per chiarire l'intento della corrispondente previsione del modello del 1963 senza alterare la sua sostanza, a parte un'estensione delle attività escluse della persona.

32. Le persone le cui attività possono creare una stabile organizzazione per

l'impresa sono i cd. **Agenti dipendenti**, cioè persone, dipendenti o meno dell'impresa, che non sono agenti indipendenti di cui al paragrafo 6. Alternativamente dette persone possono essere persone fisiche o società e devono non essere residenti dello, o avere una sede d'affari nello, Stato in cui agiscono per l'impresa. Non interessa le relazioni economiche internazionali prevedere che il mantenimento di ogni dipendente conduce ad una stabile organizzazione per l'impresa. Detto trattamento viene limitato alle persona che in considerazione dello scopo della loro autorità o della natura della loro attività coinvolge l'impresa in una particolare misura nelle attività nello Stato interessato. Inoltre, il paragrafo 5 si basa sul principio che solo le persone con il potere di concludere contratti possono condurre ad una stabile organizzazione attraverso il loro mantenimento. In detto caso la persona ha un potere sufficiente per impegnare la partecipazione dell'impresa nell'attività in quello Stato. L'uso del termine "stabile organizzazione" in questo contesto presuppone, ovviamente, che quella persona eserciti il suo potere ripetutamente e non in casi isolati.

32.1 Parimenti, la frase "potere di concludere contratti in nome dell'impresa" non limita l'applicazione del paragrafo all'agente che liberamente entra in contatto nel nome dell'impresa; il paragrafo si applica ugualmente ad un agente il quale conclude contratti che vincolano la società anche se questi non sono immediatamente stipulati nel nome dell'impresa. La mancanza del coinvolgimento attivo dell'impresa nella contrattazione può essere indicativo di una concessione di poteri all'agente. Per esempio, si può ritenere che l'agente abbia un attuale potere di concludere contratti quando egli sollecita e riceve (ma formalmente non conclude) ordini che vengono direttamente spediti al magazzino da cui i beni vengono

consegnati e dove l'impresa estera normalmente approva le transazioni commerciali.

33. Il potere di concludere contratti deve coprire i contratti che ineriscono le operazioni che costituiscono il business proprio dell'impresa. Sarebbe irrilevante, per esempio, se la persona abbia il potere di impegnare i dipendenti dell'impresa ad assistere la sua attività o se la persona in discorso sia autorizzata a concludere, nel nome dell'impresa, contratti simili, relativi ad operazioni meramente interne. Inoltre il potere deve essere esercitato abitualmente nell'altro Stato; l'esistenza o meno di questa circostanza deve essere determinata sulla base dell'effettiva situazione commerciale. Una persona che sia autorizzata a negoziare tutti gli elementi ed i dettagli di un contratto in un modo che vincoli l'impresa esercita questa autorità "in quello Stato", anche se il contratto viene firmato da un'altra persona nello Stato in cui l'impresa è localizzata o anche se la prima persona non ha formalmente ricevuto un poteri di rappresentanza. Tuttavia il mero fatto che una persona abbia assistito o perfino partecipato alle negoziazioni in uno Stato tra un'impresa ed un cliente non è sufficiente, di per sé, a fare concludere che la persona ha esercitato in quello Stato il potere di concludere contratti nel nome dell'impresa. Il fatto che una persona abbia assistito o perfino partecipato a dette negoziazioni può, tuttavia, essere un fattore rilevante per determinare le esatte funzioni svolte da quella persona a favore dell'impresa. Considerato che, in forza del paragrafo 4, il mantenimento di una sede fissa d'affari ai soli fini indicati in quel paragrafo non costituisce una stabile organizzazione, una persona le cui attività sono ristrette a detti scopi non crea parimenti una stabile organizzazione.

33.1 Il requisito che un agente deve "abitualmente" esercitare il potere di

concludere contratti riflette il principio sottostante di cui all'art. 5 che la presenza che una società mantiene in uno Stato contraente dovrebbe essere qualcosa di diverso della mera transitorietà, se vuole ritenersi che l'impresa mantenga una stabile organizzazione e quindi una presenza tassabile in quello Stato. La misura e la frequenza dell'attività necessaria per concludere che l'agente sta "abituamente esercitando" il potere di concludere contratti dipenderà dalla natura dei contratti e del business del committente. Non è possibile approntare un test preciso sulla frequenza. Non di meno, gli stessi tipi di fattori considerati a paragrafo 6 rilevano a detto scopo.

34. Quando risultano integrati i requisiti di cui al paragrafo 5, una stabile organizzazione dell'impresa esiste nella misura in cui la persona agisce per quest'ultima, vale a dire non solo nella misura in cui una persona esercita il potere di concludere contratti nel nome dell'impresa.
35. Ai sensi del paragrafo 5, solo quelle persone che integrano quelle specifiche condizioni possono integrare una stabile organizzazione; tutte le altre persone ne sono escluse. Tuttavia, potrebbe sorgere il dubbio che il paragrafo 5 semplicemente contenga un test alternativo sull'esistenza di una stabile organizzazione in uno Stato. Se può dimostrarsi che l'impresa ha una stabile organizzazione ai sensi dei paragrafi 1 e 2 (salve le previsioni del paragrafo 4), non si deve dimostrare che la persona in carica sia chi ricade sotto la previsione del paragrafo 5.

Paragrafo 6

36. Quando un'impresa di uno Stato contraente porta avanti relazioni commerciali attraverso un broker, un agente generale o ogni altro agente indipendente, essa non può essere tassata nell'altro Stato contraente in

rapporto a dette relazioni, se l'agente sta agendo nel normale esercizio della sua attività (vedi il paragrafo 32). Sebbene sia intuitivo che detto agente, che rappresenta una diversa impresa, non può costituire una stabile organizzazione dell'impresa estera, il paragrafo 6 è stato inserito nell'Articolo per chiarire ed enfatizzare questo concetto.

37. Una persona integrerà la finalità di cui all'art. 6, e quindi non costituirà una stabile organizzazione dell'impresa a favore della quale agisce solo se:
a) egli è legalmente ed economicamente indipendente, e b) opera nel normale svolgimento della propria attività quando agisce in favore dell'impresa.

38. Il fatto che una persona sia indipendente dall'impresa rappresentata dipende dall'estensione degli obblighi che questa persona ha con l'impresa. Quando le attività commerciali che la persona compie per l'impresa sono soggette ad istruzioni dettagliate o ad un controllo generale, detta persona non può considerarsi indipendente. Un altro importante criterio consiste nel determinare se il rischio imprenditoriale scaturisce dalla persona o dall'impresa rappresentata.

38.1 In relazione al test dell'indipendenza legale, va notato che il controllo che una società esercita sulla sua sussidiaria come azionista non rileva ai fini della condizione di dipendenza o meno della sussidiaria in qualità di agente della controllante. Ciò è coerente con il disposto del paragrafo 7 dell'art. 5. Tuttavia, ai sensi del paragrafo 41 del Commentario, la sussidiaria può essere considerata un agente dipendente della sua controllante applicando lo stesso test che viene applicato alle società non collegate.

38.2 Le seguenti considerazioni dovrebbero sorgere quando si sta determinando se un agente deve essere considerato indipendente.

38.3 Un agente indipendente sarà normalmente responsabile verso il proprio mandante per i risultati del suo lavoro, ma non sarà soggetto ad un rilevante controllo sul modo in cui questo lavoro viene portato avanti. Egli non sarà soggetto ad istruzioni dettagliate provenienti dal mandante su come condurre il lavoro. Il fatto che il mandante stia confidando sulle speciali abilità e conoscenze dell'agente è indice della sua indipendenza.

38.4 Le limitazioni nella gamma di affari che possono essere conclusi dall'agente chiaramente influiscono sulla portata del potere dell'agente. Tuttavia dette limitazioni non rilevano ai fini della questione dell'indipendenza, che viene considerata determinando l'ampiezza della libertà con cui l'agente svolge la propria attività in favore del mandante nell'ambito dell'ampiezza dei poteri conferiti dal contratto.

38.5 Potrebbe essere una caratteristica dell'accordo di un'operazione che un agente fornisca operazioni al mandante con riguardo all'affare concluso. Ciò non è di per sé un criterio sufficiente per determinare che l'agente sia dipendente, a meno che l'informazione venga fornita nel corso della richiesta di approvazione da parte del mandante per il modo in cui l'affare va concluso. La trasmissione dell'informazione, che è semplicemente intesa ad assicurare il buon esito dell'accordo e la continuità delle buone relazioni con il mandante non costituisce un segno di dipendenza.

38.6 Un altro fattore che va considerato nella individuazione dello status di dipendente è il numero di mandanti rappresentati dall'agente. Lo status di indipendente è meno probabile se le attività dell'agente sono svolte totalmente o quasi totalmente in favore di una sola impresa oltre la durata di un affare o per un lungo periodo di tempo. Tuttavia, questo fatto non è di per sé determinante. Tutti i fatti e le circostanze vanno considerate al fine di determinare le attività dell'agente costituiscano un business

autonomamente condotto dallo stesso in cui egli assume il rischio e riceve un corrispettivo dall'uso delle sue capacità e conoscenze imprenditoriali. Quando nel corso della sua normale attività un agente agisce per un certo numero di mandanti e nessuno di essi risulta predominante nel business svolto dall'agente la dipendenza giuridica può esistere se il mandante agisce a fianco (dell'agente) per controllarne gli atti nel corso dell'attività svolta in suo favore.

38.7 Delle persone non agiscano nel corso della propria attività ordinaria se, in luogo dell'impresa, esse svolgono attività che, economicamente, appartengono alla sfera dell'impresa piuttosto che delle proprie operazioni di business. Quando, per esempio, un agente non solo vende i beni e le merci di un'impresa in proprio, ma anche, relativamente a quell'impresa, agisce abitualmente come un agente fisso con poteri di concludere contratti, in relazione a questa particolare attività si deve dire che egli costituisca una stabile organizzazione, considerato che così egli sta agendo al di fuori della sua normale attività (detta dell'agente di commercio), a meno che le sua attività siano limitate a quelle indicate alla fine del paragrafo 5.

38.8 Nel decidere se determinate attività ricadano o meno all'interno del normale svolgimento del business di un agente, prima vanno esaminate le attività normalmente svolte all'interno dell'attività dell'agente in qualità di broker, di agente di commercio ovvero di altro tipo di agente indipendente piuttosto che considerare le altre attività svolte dall'agente. Mentre normalmente il paragone dovrebbe farsi con le normali attività dell'agente, in determinate circostanze possono utilizzarsi altri test complementari in aggiunta o alternativamente al primo, quale, per esempio, quello di stabilire quando le attività dell'agente non ineriscano

la sua normale attività.

39. In accordo con la definizione di “stabile organizzazione”, una compagnia di assicurazione di uno Stato può vedere tassato il suo business in un altro Stato, se questa ha una sede fissa d'affari secondo il significato del paragrafo 1 o se essa svolge la propria attività attraverso le persone indicate al paragrafo 5. Considerato che talvolta le agenzie delle compagnie assicurative straniere non integrano i requisiti di cui sopra, è possibile che dette compagnie conducano su larga scala la propria attività in uno Stato senza essere ivi tassate sui profitti provenienti da detta attività. Al fine di ovviare a questa possibilità, varie convenzioni concluse dagli Stati membri della OECD contengono la previsione secondo cui si considera che le compagnie assicurative di uno Stato possiedano una stabile organizzazione nell'altro Stato, se queste ivi ricevono (il pagamento di) premi attraverso un agente ivi stabilito — diverso da un agente che già costituisce una stabile organizzazione in forza del paragrafo 5 — o assicura rischi situati in quel territorio attraverso detto agente. La decisione se inserire in una convenzione una previsione di questo tipo dipenderà dalla situazione giuridica e fattuale predominante negli Stati contraenti interessati. Frequentemente, quindi, detta previsione non verrà considerata. In vista di ciò, non sembra consigliabile inserire una previsione in questi termini nel Modello di Convenzione.

Paragrafo 7

40. Normalmente si accetta che, di per sé, l'esistenza di una società sussidiaria non costituisce una stabile organizzazione della sua società controllante. Ciò consegue dal principio secondo cui, ai fini della tassazione, detta società sussidiaria costituisce un'entità giuridicamente indipendente.

Persino il fatto che il business svolto dalla società sussidiaria sia diretto dalla società controllante non rende la società sussidiaria una stabile organizzazione della prima.

41. Tuttavia, ai sensi dei paragrafi 1 o 5 dell'Articolo, una società controllante può avere una stabile organizzazione in uno Stato quando una sussidiaria ha una sede d'affari. Così, ogni spazio o locale appartenente alla sussidiaria, che sia a disposizione della società controllante (vedi i paragrafi 4, 5, e 6) e che costituisca una sede fissa d'affari attraverso cui la controllante svolta la propria attività, costituirà una stabile organizzazione della controllante ai sensi del paragrafo 1, salvi i paragrafi 3 e 4 dell'Articolo (vedi, per caso, l'esempio contenuto nel paragrafo 4.3). Inoltre, ai sensi del paragrafo 5, si riterrà che una controllante abbia una stabile organizzazione in uno Stato con riguardo ad ogni attività che le sue sussidiarie si assumono per questa, se la sussidiaria ha e svolge abitualmente in quello Stato il potere di concludere contratti in nome della controllante (vedi i paragrafi 32, 33 e 34), a meno che questa attività si limitino a quelle indicate al paragrafo 4 dell'Articolo o la sussidiaria agisca nell'ambito della sua normale attività di agente indipendente di cui al paragrafo 6.

41.1 Gli stessi principi si applicano ad ogni società che faccia parte di un gruppo multinazionale nel senso che una società abbia una stabile organizzazione in uno Stato quando abbia a sua disposizione (vedi i paragrafi 4, 5 e 6) ed utilizzi uffici appartenenti ad un'altra società del gruppo ovvero se per quest'ultima società si configuri una stabile organizzazione nel senso descritto al paragrafo 5 dell'Articolo (vedi i paragrafi 32, 33 e 34). Tuttavia, a determinazione di quando esista una stabile organizzazione secondo i paragrafi 1 o 5 deve essere svolta separatamente per ciascuna società del gruppo. Così, l'esistenza in uno

Stato di una stabile organizzazione di una società del gruppo non ha rilevanza con fatto che un'altra società del gruppo abbia una stabile organizzazione in quello Stato.

42. Mentre gli uffici appartenenti ad una società facente parte di un gruppo multinazionale possono essere messi a disposizione di un'altra società del gruppo e può, salve le altre condizioni dell'Articolo 5, costituire una stabile organizzazione dell'altra società, se il business è svolto attraverso quella sede, questo caso va distinto dalla situazione, frequente, in cui una società facente parte di un gruppo multinazionale fornisca servizi (sottintendi, di management) ad un'altra società del gruppo come parte del suo business, svolto in uffici diversi da quelli dell'altra società e con proprio personale. In questo caso, il luogo dove detti servizi vengono forniti non si considerano a disposizione di quest'ultima società e non si tratta del business di quella società che viene svolto attraverso quella sede. Quindi quella sede non può essere considerata una stabile organizzazione della società a cui i servizi vengono forniti. Perciò, il fatto che l'attività propria di una società in una data location possa fornire benefici economici all'attività di un'altra società non significa che quest'ultima svolga il suo business attraverso quella location: chiaramente, una società che semplicemente acquisti parti prodotte o servizi forniti da un'altra società in un diverso Paese non ha una stabile organizzazione a causa di ciò, anche se può trarre beneficio dalla produzione di dette parti o dalla fornitura di detti servizi.

Commercio elettronico

42.1 Ci sono state alcune discussioni sul fatto che il semplice uso di attrezzature informatiche in transazioni commerciali elettroniche in un

Paese possa costituire una stabile organizzazione. La questione genera un determinato numero di temi relativi alle previsioni dell'Articolo.

42.2 Mentre una location dove un'impresa dirige attrezzature automatiche può costituire una stabile organizzazione nel Paese dove è situata (vedi nel prosieguo), si deve distinguere tra le attrezzature informatiche, che possono essere stabilite in una location in modo da costituire a certe condizioni una stabile organizzazione, e i dati ed il software che vengono utilizzati dal, o immagazzinati in quell'attrezzatura. Per esempio, un sito Internet che sia una combinazione di software e dati elettronici, di per sé non costituisce un bene materiale. Pertanto questo non possiede una location, che possa costituire una "sede d'affari", così come non c'è un "impianto così come un'officina o, in certa circostanze, macchinari o attrezzature" (vedi paragrafo 2), per quanto il software ed i dati costituiscano quel dato sito internet. D'altro canto, il server su cui il sito web è caricato e attraverso cui è accessibile, è una parte di equipaggiamento con una location fisica che può così costituire una "sede fissa d'affari" dell'impresa che gestisce quel server.

42.3 La distinzione tra un sito web ed il server su cui il primo risulta caricato ed utilizzato, è importante, considerato che l'impresa che gestisce il server può essere diversa dall'impresa che svolge l'attività attraverso il sito web. Per esempio, ricorre frequentemente che i siti web, attraverso cui un'impresa svolge il proprio business, di essere ospitati sul server di un Internet Service Provider (ISP). Sebbene i corrispettivi pagati all'ISP in forza di detto accordo possono essere commisurati ad un determinato ammontare di spazio utilizzato per immagazzinare il software ed i dati richiesti dal sito web, normalmente questi contratti non risultano nel server e nella loro location a disposizione dell'impresa (vedi il paragrafo

4), persino se l'impresa è stata in grado di determinare che il suo sito web sia ospitato in un dato server posto in una particolare location. In questo caso, l'impresa perfino non ha una presenza fisica in quella location, considerato che il sito web non è un bene tangibile. In questi casi, non può ritenersi che l'impresa abbia acquisito una sede d'affari in forza di quel contratto di hosting. Tuttavia, se l'impresa che svolge l'attività attraverso il sito web ha a disposizione un server, (perché) per esempio lo possiede (o lo loca) e utilizza il server su cui il sito web è caricato ed utilizzato, la sede dove quel server è situato potrebbe costituire una stabile organizzazione per l'impresa, se vengono integrati gli altri requisiti dell'Articolo.

42.4 L'equipaggiamento informatico in una data location può costituire una stabile organizzazione solo se integra i requisiti di fissità. Nel caso del server, ciò che rileva non è la possibilità che il server sia mobile, ma se in concreto esso venga mosso. A fine di costituire una sede fissa d'affari, un server necessiterà di essere situato in un determinato posto per un arco temporale sufficiente a diventare fisso ai sensi del paragrafo 1.

42.5 Un altro tema è se l'attività di un'impresa possa, in tutto o in parte, essere svolta in una location dove l'impresa tiene a disposizione attrezzature, come può essere un server. Detta questione necessita di essere esaminata di caso in caso, avendo riguardo al fatto che, a causa di dette attrezzature, possa stabilirsi che l'impresa abbia a disposizione strutture o officine dove svolgere i propri compiti.

42.6 Quando un'impresa utilizza attrezzature informatiche in un determinato luogo, può esistere una stabile organizzazione anche se non sia richiesto personale dell'impresa. Detta presenza non è necessaria per considerare che, in tutto o in parte, un'impresa svolga il suo business in quella location,

quando alcun personale sia richiesto a tal fine. Questa considerazione si applica al commercio elettronico allo stesso modo in cui si applica ad altre attività in cui le attrezzature operano automaticamente, come le attrezzature di pompaggio automatico impiegate nell'estrazione delle risorse naturali.

42.7 Un'altra considerazione riguarda il fatto che non esiste alcuna stabile organizzazione quando le operazioni di commercio elettronico svolte attraverso attrezzature informatiche in una data location in un Paese sono limitate ad attività preparatorie o ausiliarie di cui al paragrafo 4. La questione se determinate attività svolte in quella location ricadano all'interno del paragrafo 4 richiede un esame caso per caso, avendo riguardo alla varie funzioni svolte dall'impresa per tramite di quell'attrezzatura. Esempi di attività preparatorie o ausiliarie sono: — provvedere a dei link nelle comunicazioni — come una linea telefonica — tra fornitori e clienti; — fare pubblicità a beni o servizi; — il ritrasmissione delle informazioni attraverso un server specchio per scopi di efficienza e di sicurezza; — la raccolta di informazioni sul mercato per le imprese; — l'approvvigionamento di informazioni.

42.8 Quando, tuttavia, dette funzioni formano di per se stesse una parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa (vista) nel suo insieme o altre funzioni fondamentali dell'impresa sono svolte attraverso l'attrezzatura informatica, ciò andrà al di là delle attività coperte dal paragrafo 4 e, se l'attrezzatura ha costituito una sede fissa d'affari dell'impresa (come esaminato nei paragrafi da 42.2 a 42.6), ci sarà una stabile organizzazione.

42.9 Cosa costituisca le funzioni fondamentali per una determinata impresa chiaramente dipende dalla natura del business svolto dall'impresa stessa.

Per esempio, alcuni ISP operano con i server di loro proprietà per ospitare i loro siti web o altre applicazioni per altre imprese. Per questi ISP, l'utilizzo dei loro server per fornire servizi ai clienti costituisce una parte essenziale della loro attività commerciale e non può essere considerata preparatoria o ausiliaria. Un caso diverso è quello di un'impresa (talvolta riferito ad un "e-tailer") che svolge l'attività di vendita di prodotti attraverso Internet. In questo caso, l'impresa non svolge attività di fornire server e il solo fatto potere fare ciò in una data location non è sufficiente per fare concludere che le attività svolte in quella location vanno al di là di quelle preparatorie ed ausiliarie. In questo caso bisogna esaminare la natura delle attività svolte in detta location alla luce del business svolto dall'impresa. Se queste attività sono meramente preparatorie o ausiliarie per il business di vendita dei prodotti su Internet (per esempio, la location viene utilizzata per gestire un server che ospita un sito web, il quale, come spesso accade, viene utilizzato esclusivamente per fare pubblicità, distribuire cataloghi dei prodotti o per fornire informazioni ai potenziali clienti), si applicherà il paragrafo 4 e la location non costituirà una stabile organizzazione. Se, tuttavia, le funzioni tipiche relative alla vendita vengono svolte nella location (per esempio, la conclusione di contratti con il cliente, l'elaborazione dei pagamenti e la distribuzione dei prodotti vengono svolte automaticamente attraverso l'attrezzatura ivi situata), queste attività non possono essere considerate come meramente preparatorie o ausiliarie.

42.10 Un ultimo tema è se il paragrafo 5 possa applicarsi nel senso di che una ISP costituisca una stabile organizzazione. Come già notato, per gli ISP è normale fornire i servizi di hosting del sito web ad altre imprese nei server di loro proprietà. Potrebbe chiedersi se il paragrafo 5 può applicarsi per

ritenere che detti ISP costituiscano una stabile organizzazione delle imprese che svolgono commercio elettronico attraverso i siti web, gestiti attraverso i server di proprietà e gestiti da questi ISP. Mentre questo potrebbe essere il caso ricorrente in circostanze inusuali, il paragrafo 5 non sarà generalmente applicabile, perché l'ISP non costituirà un agente delle imprese cui i siti web appartengono, in quanto essi non avranno alcun potere di concludere contratti nel nome di queste imprese e non concluderanno regolarmente detti contratti o in quanto essi costituiranno agenti indipendenti, che operano nel normale svolgimento delle loro funzioni, come risulta evidenziato dal fatto che essi ospitano i siti web di molte imprese. E' anche chiaro che, dal momento che il sito web attraverso cui un'impresa svolge il suo business non è di per sé una "persona" come definita dall'Articolo 3, il paragrafo 5 non può essere applicato per affermare l'esistenza di una stabile organizzazione in forza del fatto che il web site sia un agente dell'impresa ai fini di quel paragrafo.

La tassazione dei servizi

42.11 Il combinato disposto del presente Articolo e dell'Articolo 7 comporta che gli utili ricavati dai servizi nel territorio di uno Stato contraente da un'impresa dell'altro Stato contraente non sono tassabili nel primo Stato sopra menzionato, se essi non sono attribuibili ad una stabile organizzazione ivi situata (fin tanto che essi non rientrano sotto l'egida di altri Articoli della Convenzione che ne consentano la tassazione). Questa conclusione, per cui questi utili sono tassabili solo nell'altro Stato, è supportata da varie considerazioni sul piano politico ed amministrativo. essa è coerente con il principio dell'Articolo 7, secondo cui, finché un'impresa di uno Stato imposta una stabile organizzazione in un altro

Stato, non si ritiene che essa stia partecipando alla vita economica di quello Stato in misura tale da ricadere sotto la giurisdizione fiscale di quell'altro Stato. Ancora, come regola generale soggetta a poche esenzioni (valevoli) per determinati tipi di servizi (quelli contemplati dagli artt. 8 e 17), la fornitura di servizi dovrebbe essere trattata nella stessa maniera delle altre attività e, quindi, a tutte le attività si dovrebbe applicare la stessa soglia di tassazione della stabile organizzazione, inclusa la fornitura di servizi indipendenti.

42.12 Una delle considerazioni sul piano amministrativo sopra accennate è che l'estensione del caso quando la fonte di tassazione degli utili derivanti da servizi resi nel territorio di uno Stato contraente da un'impresa dell'altro Stato contraente fosse ammessa, si incrementerebbe la soggezione ed il carico amministrativo delle imprese e delle amministrazioni finanziarie. Ciò sarebbe particolarmente problematico con riguardo ai servizi svolti da clienti privati, che non sarebbe necessario rivelare all'amministrazione fiscale del Paese della fonte al fine di chiedere la deduzione dei costi. Considerato che le regole normalmente apprestate per quello scopo si basano su un lasso temporale speso in uno Stato, le amministrazioni fiscali e le imprese dovrebbero considerare il tempo speso in un Paese dal personale delle imprese di servizi e queste imprese dovrebbero correre il rischio di avere una stabile organizzazione in circostanze inattese, nei casi in cui esse non fossero in grado di determinare in anticipo per quanto tempo il personale sarebbe presente in un determinato Paese (nelle situazioni in cui quella presenza si prolungherebbe, a causa di imprevisti o su richiesta di un cliente). Questi casi creano particolari difficoltà di adeguamento nella misura in cui essi richiedono ad un'impresa di adeguarsi retroattivamente ad un numero di

obblighi amministrativi associati alla stabile organizzazione. Queste preoccupazioni riguardano la necessità di mantenere libri e registri, la tassazione dei dipendenti (la necessità di operare ritenute alla fonte in un altro Stato) così come altro obblighi non fiscali.

42.13 Ancora, la tassazione alla fonte degli utili derivanti dai servizi svolti nel territorio di uno Stato contraente da un'impresa di un altro Stato contraente che non abbia una sede fissa d'affari nel primo Stato menzionato, creerebbe difficoltà circa la determinazione degli utili da tassare e la riscossione della relativa tassa. In molti casi, l'impresa non avrebbe i registri contabili e le attività tipicamente associate ad una stabile organizzazione e non ci sarebbe alcun agente dipendente che potrebbe assolvere gli obblighi di informazione e trasmissione. Inoltre, mentre è un tratto comune della normativa dello Stato domestico tassare gli utili derivanti da servizi svolti sul suo territorio, ciò non rappresenta necessariamente una politica fiscale ottimale.

42.14 Alcuni Stati, tuttavia, sono riluttanti ad adottare il principio di tassare unicamente i residenti per servizi resi non attraverso una stabile organizzazione nel territorio, ma che sono ivi resi. Questi Stati propongono di cambiare l'Articolo al fine di preservare il loro diritto di tassazione alla fonte, in certe condizioni, con riguardo agli utili derivanti da detti servizi. Gli Stati che ritengono che l'addizionale diritto di tassazione alla fonte dovrebbe essere inserito in un trattato con riguardo ai servizi resi nei loro territori si affidano a varie argomentazioni per sostenere la loro posizione.

42.15 Questi Stati possono considerare che gli utili derivanti da servizi resi in un dato Stato sarebbero tassabili in quello Stato in base ai principi generalmente accettati per determinare quando gli utili sono considerati provenienti da quella giurisdizione. Essi ritengono che, sotto l'esclusivo

punto di vista di dove originino gli utili, lo Stato dove i servizi vengono resi dovrebbe avere il diritto di tassarli persino quando questi servizi non sono attribuibili ad una stabile organizzazione, così come definita all'art. 5. Essi noterebbero che la legge interna di molti Paesi contempla la tassazione dei servizi resi in questi Paesi anche in assenza di una stabile organizzazione (anche se i servizi resi oltre un periodo di tempo molto breve non sempre vengono tassati nella pratica).

42.16 Questi stati sono preoccupati che alcuni servizi non richiedono una sede fissa d'affari nel loro Paese per svolgere un sostanziale livello di attività e quindi considerano che questi ulteriori diritti siano appropriati.

42.17 Ancora, questi Stati ritengono che, anche se la tassazione degli utili di imprese svolta da non residenti che non siano riconducibili a stabili organizzazioni fa sorgere determinati obblighi e difficoltà amministrative, queste difficoltà non giustificano l'esenzione dalle tasse dei profitti derivanti da tutti i servizi resi sul loro territorio da dette imprese. Quelli che sostengono questa visione fanno riferimento a meccanismi che sono già adottati in alcuni Stati al fine di assicurare la tassazione dei servizi resi in quegli Stati, ma non attribuibile a stabili organizzazioni (quali quelli basati sugli obblighi per i pagatori residenti di riportare, e possibilmente operare ritenute alla fonte su, i pagamenti effettuati a non residenti per i servizi resi in questi Stati).

42.18 Tuttavia va notato che tutti gli Stati membri concordano sulla circostanza che uno Stato non dovrebbe potere tassare alla fonte gli utili derivanti da forniture di servizi rese da residenti al di fuori dello Stato. Sotto le convenzioni, gli utili dalla vendita di beni che sono meramente importati da un residente di un Paese, che non vengono prodotti o distribuiti attraverso una stabile organizzazione in quel Paese, non sono ivi

tassabili e lo stesso principio dovrebbe applicarsi per i servizi. Il mero fatto che il pagatore dei servizi sia residente in uno Stato o che questo pagamento origini da una stabile organizzazione in quello Stato o che l'oggetto dei servizi venga utilizzato nello Stato non costituisce un nesso sufficiente per garantire il diritto di tassazione in quello Stato.

42.19 Un'altra fondamentale questione, su cui generalmente si è d'accordo, riguarda la determinazione della base imponibile su cui operare la tassazione. Nel caso dei servizi non professionali (e soggetti a possibile esenzione ai sensi dell'Articolo 17) possono essere tassati solo gli utili derivanti dai servizi. Così, le previsioni contrattuali che sono talvolta presenti nei contratti bilaterali e che consentono allo Stato di tassare l'ammontare lordo dei compensi pagati per certi servizi, se il pagatore è residente in quello Stato, non sembra essere un modo appropriato di tassazione dei servizi. In primo luogo, poiché questi compensi non sono limitati ai servizi resi nello Stato della fonte, essi producono l'effetto di allocare nello Stato la tassazione di attività che non prendono luogo in quello Stato. In secondo luogo, queste regole consentono la tassazione dei pagamenti lordi dei servizi invece che degli utili che ne scaturiscono.

42.20 Parimenti, gli stati membri concordano sul fatto che, per acquiescenza o altre ragioni, è giusto non consentire ad uno Stato di tassare gli utili da servizi resi nei loro territori, ricorrendo certe circostanze (quando detti servizi sono resi durante un arco di tempo molto breve).

42.21 la Commissione, quindi, ha considerato che era importante circoscrivere le circostanze in cui gli Stati che non condividono la conclusione contenuta nel paragrafo 42.11 possano, se lo vogliono, prevedere che gli utili da servizi resi sul territorio di uno Stato contraente da un'impresa di un altro Stato contraente siano tassati anche in assenza di

una stabile organizzazione, come definita dall'Articolo 5, a cui siano attribuibili gli utili.

42.22 Chiaramente, detta tassazione non dovrebbe estendersi ai servizi resi al di fuori del territorio di uno Stato e dovrebbe applicarsi solo agli utili derivanti da questi servizi, piuttosto che ai loro pagamenti. Inoltre, dovrebbe essere richiesto un livello minimo di presenza in uno Stato prima di consentire questa tassazione.

42.23 Qui segue un esempio di previsione che si conforma a questi requisiti; Gli stati, bilateralmente, sono liberi di includere detta previsione nei loro trattati s: non ricorrendo le previsioni dei paragrafi 1, 2 e 3, ove un'impresa di uno Stato contraente fornisca servizi nell'altro Stato a) attraverso un individuo presente in quello Stato per un periodo di tempo o per periodi di tempo che (complessivamente) eccedano 183 giorni in dodici mesi, e più del 50% delle entrate lorde attribuibili alle attività rientranti nell'oggetto sociale dell'impresa durante questo o questi periodi di tempo derivi dai servizi resi in quell'altro Stato attraverso un individuo, o b) per un periodo di tempo eccedente i 183 giorni ogni dodici mesi, e questi servizi siano svolti per lo stesso soggetto o per progetti connessi attraverso uno o più individui che siano presenti e, svolgendo detti servizi in quell'altro Stato, le attività effettuate in quell'altro Stato nel fornire questi servizi sia condotta attraverso una stabile organizzazione dell'impresa situata in quell'altro Stato, a meno che questi servizi siano limitati a quelli indicati al paragrafo 4 che, se resi attraverso una sede fissa d'affari, non costituiranno attraverso essa una stabile organizzazione ai sensi di quel paragrafo. Ai fini di questo paragrafo, i servizi svolti da un individuo a favore di un'impresa non saranno considerati come resi da un'altra impresa attraverso quell'individuo, a meno che quell'altra

impresa supervisioni, diriga o controlli il modo in cui questi servizi vengono svolti dall'individuo.

42.24 questa previsione alternativa costituisce un ampliamento della nozione di stabile organizzazione, che consente la tassazione dei redditi derivanti dai servizi resi da imprese non residenti, ma agisce in accordo con il principio descritto al paragrafo 42.22. I seguenti paragrafi trattano vari aspetti della previsione alternativa; chiaramente questi paragrafi non hanno importanza per quei trattati che non contengono questa previsione e, quindi, non consentono di ravvisare l'esistenza di una stabile organizzazione solo perché risultano integrate le condizioni di questo paragrafo.

42.25 Questa previsione ha l'effetto di ritenere esistente una stabile organizzazione quando essa non esisterebbe ai sensi della definizione generale contenuta al paragrafo 1 e negli esempi del paragrafo 2. Essa quindi si applica nonostante questi paragrafi. Come nel caso del paragrafo 5 dell'Articolo in commento, detta previsione contempla una base supplementare sotto cui su cui un'impresa può essere considerata presente in uno Stato con una stabile organizzazione; essa si applica, per esempio, quando un consulente presta i propri servizi per un lungo periodo di tempo in un Paese, ma in luoghi differenti che non integrino le condizioni di cui al paragrafo 1 in modo da considerarli come una o più stabili organizzazioni. Se può essere dimostrato che l'impresa possiede una stabile organizzazione secondo il significato di cui ai paragrafi 1 e 2 (con le eccezioni di paragrafo 4), non è necessario applicare questa previsione al fine di individuare una stabile organizzazione. Dal momento che questa previsione crea semplicemente una stabile organizzazione quando altrimenti non esisterebbe, essa non contiene una definizione

alternativa al concetto di stabile organizzazione e, ovviamente, non può limitare le finalità della definizione contenuta nel paragrafo 1 e degli esempi contenuti nel paragrafo 2.

42.26 La previsione si applica anche non ricorrendo il paragrafo 3. Così, può ritenersi che un'impresa abbia una stabile organizzazione, perché essa rende servizi in un Paese in archi di tempo previsti dal sopra citato paragrafo, anche se le varie location dove questi servizi vengono resi non costituiscono una stabile organizzazione secondo il paragrafo 3. I seguenti esempi mostrano questo risultato. Un lavoratore autonomo residente in uno Stato contraente fornisce servizi ed è presente nell'altro Stato contraente per più di 183 giorni durante un periodo di tempo di dodici mesi, ma i suoi servizi sono resi in eguali lassi di tempo in una location che non è un edificio (e non sono in relazione con un progetti di edificazione o di installazione) e in due siti edificatori scollegati tra loro, ognuno dei quali dura per un periodo di tempo inferiore a quello indicato nel paragrafo 3. Mentre il paragrafo 3 direbbe che i due siti non costituiscono una stabile organizzazione, il paragrafo qui proposto, che si applica non ricorrendo il paragrafo 3, direbbe che l'impresa svolta da quella persona possiede una stabile organizzazione (considerato che l'individuo è un lavoratore autonomo, va ritenuto che il test del 50% delle sue entrate lorde sia raggiunto avendo riguardo alla sua impresa).

42.27 Un altro esempio è quello di una grande impresa di costruzioni che segua un singolo progetto di costruzione in un Paese. Se il progetto viene condotto in un singolo sito, questa previsione non dovrebbe avere un impatto significativo nella misura in cui il periodo richiesto affinché il sito costituisca una stabile organizzazione non differisca sostanzialmente dal periodo richiesto dalla previsione da applicarsi. Gli Stati che vogliono

utilizzare questa previsione alternativa possono quindi uniformare i periodi di tempo di questa previsione e del paragrafo 3 dell'Articolo 5; se viene scelto un periodo inferiore nella previsione alternativa, in pratica ciò ridurrà l'ambito di applicazione del paragrafo 3.

42.28 Tuttavia la situazione può differire se il progetto, o i progetti tra di loro connessi, è svolto in differenti parti del Paese. Se in singoli siti, dove un singolo progetto viene svolto, non durano di per sé sufficientemente a lungo per integrare una stabile organizzazione (vedi, tuttavia, il paragrafo 20), si riterrà esistere una stabile organizzazione se sono integrate le condizioni della previsione alternativa. Questo risultato è coerente con lo scopo della previsione, che è di assoggettare a tassazione le società estere che sono presenti in un Paese per un lasso di tempo sufficientemente lungo, non ricorrendo il fatto che in ogni specifica location la loro presenza in quel Paese sia sufficientemente lunga per ritenere quel luogo una sede fissa d'affari di un'impresa. Tuttavia alcuni Stati ritengono che il paragrafo 3 prevalga sulla previsione alternativa e tendono a emendare la previsione di conseguenza.

42.29 Il paragrafo qui suggerito si applica solo ai servizi. Altri tipi di attività che non costituiscono servizi sono quindi esclusi dalle sue finalità. Così, per esempio, il paragrafo non si applica alle società estere che svolgono attività di pesca nelle acque territoriali di uno Stato e derivano le loro entrate dalla vendita del pescato (tuttavia in alcuni trattati le attività come la pesca e l'estrazione di petrolio possono essere coperte da specifiche previsioni).

42.30 questa previsione si applica ai servizi svolti da un'impresa. Così, i servizi devono essere resi da un'impresa nei confronti di terzi. Chiaramente, la previsione non può sortire l'effetto di ritenere che un'impresa abbia una

stabile organizzazione solo perché solo perché i servizi vengono offerti ad imprese. Per esempio, i servizi possono essere resi da un individuo al suo datore di lavoro, senza che quest'ultimo stia rendendo alcun servizio (è il caso di un dipendente che fornisce servizi manifatturieri ad un'impresa che vende detti prodotti). Un altro esempio è quello dei dipendenti di un'impresa che prestino servizi in un Paese in favore di un'impresa associata sotto le direttive dettagliate e lo stesso controllo di quest'ultima; in questo caso, assumendo che i servizi in questione non si rivolgono a beneficio di terze parti, quest'ultima impresa di per se stessa non svolge alcun servizio a cui la presente previsione possa applicarsi.

42.31 Ancora, questa previsione si applica solo ai servizi che sono prestati in uno Stato da una società estera. Non importa se i servizi principali siano forniti o meno a residenti dello Stato; ciò che importa è che i servizi siano resi nello Stato da un individuo presente in quello Stato.

42.32 Questa previsione alternativa non specifica che i servizi devono essere forniti "attraverso dipendenti o altro personale assunto dall'impresa", frase che talvolta si ritrova nei trattati bilaterali. Essa semplicemente prevede che i servizi devono essere forniti da un'impresa. Come spiegato nel paragrafo 10, il business di un'impresa (che, nel contesto del paragrafo, includerebbe i servizi svolti in uno Stato contraente) "è condotto principalmente dall'imprenditore o dalle persone che hanno una relazione di dipendenza economica con l'impresa (cd. Personale). Questo personale include i dipendenti e altre persone che ricevono istruzioni dall'impresa (vedi gli agenti dipendenti)." Per i fini di questa previsione alternativa, gli individui attraverso cui un'impresa fornisce i propri servizi saranno quindi gli individui indicati al paragrafo 10, soggetti alle medesime eccezioni indicate nell'ultima frase di quella previsione (vedi il paragrafo

42.43).

42.33 Questa previsione alternativa si applicherà in due ordini di circostanze.

Il sub paragrafo a) considera la durata della presenza dell'individuo attraverso cui un'impresa ricava la maggior parte delle sue entrate in una via che è simile a quella del sub paragrafo 2a) dell'Articolo 15; il sub paragrafo b) considera la durata delle attività degli individui attraverso cui i servizi vengono resi.

42.34 Il sub paragrafo a) tratta principalmente delle situazioni di un'impresa individuale. Tuttavia esso copre anche il caso di un'impresa che, durante uno o più periodi rilevanti, ricava la maggior parte delle sue entrate da servizi forniti da un individuo. Questa estensione è necessaria per consentire trattamenti differenti tra, per esempio, un caso in cui i servizi siano forniti da un individuo ed un caso in cui servizi simili siano resi da una società in cui tutte le azioni siano possedute da un solo dipendente della società [cd. Società unipersonale].

42.35 Il sub paragrafo si applica in differenti situazioni in cui un'impresa fornisce servizi attraverso un individuo come quando i servizi sono resi da una sola proprietà, dal partner di una proprietà, dal dipendente di una società, etc. I principali requisiti consistono nel fatto che: —l'individuo attraverso cui i servizi vengono svolti sia presente in uno Stato per un periodo o più periodi che eccedano complessivamente i 183 giorni in un periodo di dodici mesi, e —più del 50% delle entrate lorde dell'attività dell'impresa durante quel periodo o quei periodi di presenza derivi dai servizi resi in quello Stato attraverso quell'individuo.

42.36 La prima condizione si riferisce ai giorni di presenza dell'individuo. Considerato che la formulazione è identica a quella del sub paragrafo 2a) dell'Articolo 15, i principi applicabili al computo dei giorni di presenza sono

identici.

42.37 Ai fini della seconda condizione, in accordo con il requisito del 50% sopra visto, le entrate lorde attribuibili all'attività dell'impresa rappresentano ciò che l'impresa ha ricaricato o dovrebbe ricaricare per la sua attività, senza avere riguardo a quando il conto sarà emesso o alle regole interne sul momento in cui dette entrate diventino rilevanti ai fini fiscali. Queste attività non si limitano a quelle di fornitura dei servizi. Le entrate lorde attribuibili alle "attività oggetto d'impresa" includono chiaramente i redditi derivanti da attività di investimento, tra cui rientrano, per esempio, gli interessi attivi ed i dividendi derivanti da un surplus di questi investimenti. Tuttavia gli stati possono utilizzare un criterio differente, come il "50% dei profitti dell'impresa derivante dai servizi durante questo periodo o questi periodi" o "i servizi che rappresentano la parte più importante dell'impresa", al fine di identificare quando un'impresa derivi la maggior parte delle sue entrate da un individuo nei loro territori.

42.38 Il seguente esempio illustra l'applicazione del sub paragrafo a) (assumendo che questa previsione alternativa sia stata inclusa in un trattato tra gli Stati R e S): —Esempio 1: W, una residente dello Stato R, è una consulente che svolge la sua attività autonomamente (è un'impresa individuale). Tra il 2/02/00 e l'01/02/01 è presente nello Stato S per 190 giorni durante i quali tutte le entrate della sua attività derivano dai servizi che rende nello Stato S. Siccome il sub paragrafo a) si applica a questa situazione, si ritiene che questi servizi vengano resi attraverso una stabile organizzazione nello Stato S. —Esempio 2: X, un residente dello Stato R, è uno dei due azionisti e dipendenti di XCO, una società residente nello Stato R, che fornisce servizi di engineering. Tra il 20/12/00 ed il 19/12/01, X è

presente nello Stato S per 190 giorni durante i quali il 70% di tutte le entrate lorde della XCO attribuibili all'attività oggetto d'impresa derivano dai servizi che X rende nello Stato S. Siccome il sub paragrafo a) si applica in questa situazione, si considera che questi servizi vengano resi attraverso una stabile organizzazione di XCO nello Stato S. —Esempio 3: X e Y, che sono residenti nello Stato R, sono i due soci di X&Y, uno studio associato stabilita nello Stato R che fornisce servizi legali. Per finalità fiscali, lo Stato R tratta questi soggetti in modo trasparente. Tra il 15/07/00 ed il 14/07/01, Y è presente nello Stato S per 240 durante i quali il 55% di tutti i corrispettivi pagati a X&Y ed attribuibili all'attività di quest'ultima derivano dai servizi che Y fornisce nello Stato S. Il sub paragrafo a) si applica in questa situazione e, ai fini della tassazione di X e Y, i servizi svolti da Y sono considerati come resi attraverso una stabile organizzazione nello Stato S. —Esempio 4: Z, un residente dello Stato R, è uno dei 10 dipendenti di ACO, una società residente nello Stato R che fornisce servizi contabili. Tra il 10/04/00 ed il 09/04/01, Z è presente nello Stato S per 190 giorni durante i quali il 12% di tutte le entrate lorde di ACO riconducibili alla sua attività deriva dai servizi resi da Z nello Stato S. Il sub paragrafo a) non si applica a quella situazione e, a meno che il sub paragrafo b) si applichi a ACO, la previsione alternativa non consente di ritenere che ACO abbia una stabile organizzazione nello Stato S.

42.39 Il sub paragrafo b) si rivolge alla situazione di un'impresa che fornisce servizi in uno Stato contraente per un particolare progetto (o per più progetti connessi) e che fornisce questi servizi attraverso uno o più individui per un periodo superiore a quello rilevante. Il periodo o i periodi riferiti in questo sub paragrafo si applicano all'impresa e non agli individui. Quindi non è necessario che si tratti dello stesso individuo o degli stessi

individui che forniscano i servizi e siano presenti attraverso tutto questo periodo. Fino a quando, ad un dato giorno, la società svolga i suoi servizi attraverso almeno un individuo che sia presente in quello Stato, quel giorno verrà incluso nel periodo o nei periodi cui si riferisce il sub paragrafo. Chiaramente, tuttavia, quel giorno conterà come un unico giorno indipendentemente da quanti individui stanno svolgendo detto servizio per l'impresa durante l'arco delle 24 ore.

42.40 Il riferimento ad “un'impresa ... che svolge questi servizi per lo stesso progetto” va interpretato dalla prospettiva dell'impresa che fornisce i servizi. Così, può fornire i propri servizi per due differenti progetti del medesimo cliente (come fornire consulenza fiscale e di formazione in campo non fiscale) e mentre questi possono essere legato al singolo progetto del cliente, non bisognerebbe pensare che questi servizi sono svolti per il medesimo progetto.

42.41 Il riferimento a “progetti connessi” copre i casi in cui i servizi vengono forniti da parte di un'impresa nel contesto di progetti separati, ma che hanno una connessione commerciale (vedi i paragrafi 5.3 e 5.4). Il determinare se i progetti sono connessi dipenderà dai fatti e dalle circostanze di ciascun caso, ma generalmente i fattori a tal fine rilevati sono: —se i progetti sono regolati da un unico contratto principale; — quando i progetti sono regolati da contratti differenti, se questi contratti siano stati conclusi con la stessa persona o con persone collegate e se la conclusione di contratti addizionali ragionevolmente sarà attesa dopo la conclusione del primo contratto; —se la natura del lavoro interessato nei differenti progetti è la stessa; —se le stesse persone stanno fornendo i servizi in differenti progetti.

42.42 Il sub paragrafo b) richiede che durante il periodo rilevante l'impresa

renda i propri servizi attraverso individui che forniscano detti servizi in un altro Stato. A tale fine, un periodo durante il quale gli individui stanno fornendo i servizi significa un periodo durante il quale i servizi vengono attualmente forniti, che normalmente corrisponderà ai giorni di lavoro di questi individui. Un'impresa che si accordi per tenere disponibile personale nel caso in cui un cliente necessiti dei servizi di detto personale e fattura lo standby del personale per renderlo disponibile sta fornendo un servizio attraverso questi individui, anche se questi sono inattivi durante i giorni di lavoro mentre rimangono disponibili.

42.43 Come indicato nel paragrafo 42.32, ai fini della previsione alternativa gli individui attraverso cui un'impresa fornisce servizi saranno quelli indicati al paragrafo 10. Se, tuttavia, un individuo sta svolgendo servizi in favore di un'impresa, l'eccezione contenuta nell'ultima frase della previsione chiarisce che i servizi forniti da quell'individuo saranno solo presi in considerazione per un'altra impresa, se il lavoro di quell'individuo viene esercitato sotto la supervisione, la direzione o il controllo dell'impresa da ultimo menzionata. Così, per esempio, quando una società che si accordi contrattualmente per fornire servizi a terzi dà questi servizi attraverso i dipendenti di un'impresa distinta (come un'impresa che fornisce servizi di outsource), i servizi resi attraverso questi dipendenti non verranno considerati ai fini dell'applicazione del sub paragrafo b) per la società che abbia stipulato il contratto per fornire servizi a terzi. Questa regola si applica indipendentemente se questa distinta impresa sia associata a, o indipendente dalla società che ha stipulato il contratto.

42.44 I seguenti esempi illustrano l'applicazione del sub paragrafo b) (sempre assumendo che la previsione alternativa sia stata inserita nel trattato tra gli Stati R e S): —Esempio 1: X, una società residente nello Stato R, ha

concordato con la società Y di condurre dei sondaggi geologici in varie località nello Stato S dove la società Y possiede i diritti di esplorazione. Tra il 15/05/00 ed il 14/05/01, questi sondaggi vengono svolti per oltre 185 giorni di lavoro dai dipendenti di X così come da lavoratori autonomi a cui X ha sub appaltato parte del lavoro, ma che lavorano sotto la direzione, la supervisione ed il controllo di X. Siccome in questo caso il sub paragrafo b) trova applicazione, questi servizi vanno considerati come resi attraverso una stabile organizzazione di X nello Stato S. —Esempio 2: Y, un residente dello Stato T, è uno dei due azionisti e dipendenti di WYCO, una società residente nello Stato R, che fornisce servizi di formazione. Tra il 10/07/00 ed il 9/06/01, Y fornisce servizi nello Stato S in forza di un contratto che WYCO ha concluso con una società residente nello Stato S per formare i dipendenti di quella società. Questi servizi vengono svolti nello Stato S per più di 185 giorni lavorativi. Durante il periodo di permanenza di Y nello Stato S, le entrate da questi servizi contano per il 40% delle entrate lorde di WYCO dalle sue attività ordinarie. Mentre non si applica a quello stato il sub paragrafo a), la previsione in discorso permette l'applicazione dell'Articolo 7 e quindi la tassazione in quello Stato degli utili attribuibili a queste attività. Come regola generale, è importante assicurarsi che vengano tassate solo gli utili derivati dalle attività svolte nella fornitura dei servizi; sebbene vi possano essere alcune esenzioni, sarebbe a detrimento dell'inter scambio estero nel mercato dei servizi se i pagamenti ricevuti per questi servizi fossero tassati senza avere riguardo alle spese direttamente o indirettamente sostenute per la loro fornitura.

42.48 Questa previsione alternativa non si applica se i servi resi si limitano a quelli menzionati al paragrafo 4 dell'Articolo 5 che, se resi attraverso una sede fissa d'affari, non la renderebbero una stabile organizzazione sotto

l'egida di quel paragrafo. Siccome la previsione in commento si riferisce alla fornitura di servizi da parte di un'impresa e tale previsione non copre i servizi resi all'interno dell'impresa stessa, la maggior parte delle previsioni del paragrafo 4 non sembrano rilevare. Tuttavia potrebbe capitare che i servizi resi abbiano esclusivamente carattere preparatorio o ausiliario (come il reperimento di informazioni per potenziali clienti, quando ciò è meramente preparatorio dello svolgimento delle normali attività dell'impresa; vedi il paragrafo 23) e in questo caso, risulta logico non considerare che la somministrazione di questi servizi costituisca una stabile organizzazione".

Cenni sulle proposte di modifica del Commentario OCSE in tema di Stabile Organizzazione

Discussion draft OCSE del 12 ottobre 2011

- 25 diverse tematiche al fine di chiarire alcuni aspetti dell'attuale definizione di SO
- circa 45 commenti ricevuti al primo draft del 12 ottobre 2011
- Consultazione pubblica del 7 settembre 2012
- Seminario IFA Italia del 20 febbraio 2012
- Congresso IFA di Boston del 3 ottobre 2012
- Discussion draft OCSE del 19 ottobre 2012
- Nuovi commenti sul drafting (non sul contenuto) fino al 31 gennaio 2013
- Nuovo Commentario nel 2014

Si propongono di seguito alcune problematiche affrontate dall'OCSE in materia di Stabile Organizzazione:

(i) *Il significato di “at the disposal of”*

I paragrafi da 4 a 4.2 del Commentario all’art. 5 del Modello OCSE chiariscono che il luogo di svolgimento di un’attività potrebbe costituire una SO per un’impresa qualora quest’ultimo sia “a disposizione” dell’impresa («*at the disposal of*»).

La mera presenza di un’impresa in un determinato luogo non implica che quel luogo è a disposizione di detta impresa.

Si precisa che perché un luogo possa essere considerato a disposizione occorre considerare:

1. Il reale potere di utilizzare tale luogo («*The effective power to use that location*»)
2. La presenza dell’impresa in tale luogo
3. Lo svolgimento delle attività in tale luogo

Esempi di quando un luogo può essere considerato a disposizione:

1. Quando l’impresa ha un titolo giuridico che garantisce l’utilizzo esclusivo di un luogo specifico per l’esercizio di attività proprie dell’impresa.
2. Quando l’impresa può utilizzare un luogo specifico di altra impresa, ovvero che è utilizzato da diverse imprese, ed ivi esercita le proprie attività d’impresa in modo continuativo per un considerevole periodo di tempo.

Esempi di quando un luogo **NON** può essere considerato a disposizione:

2. Quando la presenza dell'impresa in un luogo specifico di altra impresa è intermittente o occasionale (es. dipendenti di un'impresa che hanno accesso ai locali di imprese collegate dove si recano spesso ma senza lavorare in tali locali per un lungo periodo di tempo).
3. Quando l'impresa non ha diritto di essere presente in un luogo e, di fatto, non utilizza tale luogo per sé.
4. Quando le attività esercitate in tale luogo sono di carattere preparatorio o ausiliario.

(ii) Attività di carattere preparatorio e/o ausiliario (Commentario OCSE par. da 12 a 18, art. 5)

Un'altra problematica affrontata dall'Ocse, ed oggetto di una probabile modifica è sulla considerazione che non vi sia S.O. se:

- a) si fa uso di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna.

(iii) La S.O. Personale: il potere di concludere contratti e la rappresentanza

Agente dipendente

Una persona agisce per conto di un'impresa e dispone in uno Stato contraente di poteri che essa esercita abitualmente e che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa

Agente indipendente

Mediatore, commissionario generale o ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività - *General commission agent* (discussion draft in inglese) e/o *Commissionnaire* (discussion draft in francese) .

Commentario OCSE art. 5, par. 32.1 *“Per esempio, in alcuni Paesi un'impresa è vincolata, in alcuni casi, da un contratto concluso con un terzo da una persona che agisce per conto dell'impresa nonostante questa persona non ha reso noto in modo formale di agire per l'impresa e il nome dell'impresa non è contenuto nel contratto.”*

IL TRATTAMENTO DELLE PERDITE FISCALI DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE

Il corretto trattamento delle perdite della S.O. e l'adeguato procedimento di compensazione con il risultato di casa madre, nonostante l'importanza dell'argomento, non è tema pacifico. Subentrano infatti una serie di variabili che possono rendere la tematica di non agevole risoluzione, ad esempio:

- il coordinamento delle normative nazionali dello Stato della fonte (per quanto riguarda la S.O.) con lo Stato di residenza (per quanto riguarda casa madre);
- il rispetto delle disposizioni convenzionali ed europee;
- il rispetto della corretta ripartizione della capacità impositiva tra Stati;
- la difesa della "libertà di stabilimento" delle imprese;
- la diversità di trattamento della perdita in base all'applicazione del metodo del credito per le imposte estere piuttosto che dell'esenzione del reddito della stabile organizzazione.

La delicatezza de tema è stata evidenziata anche in sede Europea, con la Comunicazione COM(2006) 824 – *"Trattamento fiscale delle perdite in situazioni transfrontaliere"*⁹⁶, qui allegata, la quale tra i principi menzionati ricorda:

- in tema di **libertà di stabilimento** *"Se le perdite delle sedi stabili non possono essere compensate con gli utili della sede centrale (compensazione verticale a monte), si configura una disparità di trattamento rispetto a una situazione esclusivamente nazionale. Ciò*

⁹⁶ Commentata in Valente P., *"Manuale di governance fiscale"*, pag. 2011.

dissuade le imprese dall'esercitare la libertà di stabilimento e può renderle reticenti a impiantare una sede stabile in un altro Stato membro. Una simile disparità di trattamento costituisce un ostacolo alla libertà di stabilimento e come tale è vietata dall'articolo 43 del trattato CE.”⁹⁷;

- in riferimento alla problematica delle **doppia deduzione delle perdite** *“La doppia contabilizzazione delle perdite può essere evitata mediante un meccanismo di recupero. Mentre in un contesto nazionale il recupero delle perdite avviene automaticamente, nelle situazioni transfrontaliere tale meccanismo deve essere appositamente predisposto”*.

Possiamo evidenziare quindi due aspetti principali del tema

- a. il trattamento della perdita in capo alla S.O., che dipenderà dalla normativa estera⁹⁸, *“Ai sensi della normativa comunitaria, l'ordinamento nazionale deve accordare alla sede stabile lo stesso*

⁹⁷ Sul tema si vedano però anche le sentenze della Corte di Giustizia Europea **“Marks & Spencer”** (C-446/03), **“Lidl Belgium”** (C-414/06) e **“Krankenheim”** (C-157/07). Si segnala anche la sentenza **“A Oy”** della C.G.E. Sez. IV, 21-02-2013 n. 123, in tema di perdite fiscali nell'operazione di fusione transfrontaliera, commentata da Leo L., *“In attesa di un'apertura legislativa sul trattamento delle perdite nelle fusioni transfrontaliere”*, GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 8-09 / 2013, p. 649, *“La pronuncia in commento consolida quindi un orientamento giurisprudenziale a sostegno della libertà di stabilimento, e del principio economico più generale della libera concorrenza, consentendo ai singoli Stati membri di prendere le necessarie cautele atte ad evitare arbitraggi fiscali di tipo elusivo, ma tali forme di restrizione vanno inserite nei diversi ordinamenti rispettando il principio di proporzionalità dell'imposizione, e non costituendo un limite alla libertà di stabilimento, altrimenti dette ostruzioni risulterebbero contrarie al percorso di integrazione fiscale sostenuto dalla giurisprudenza in argomento.”*.

⁹⁸ **La normativa italiana concede alla S.O. italiana di soggetto non residente il riporto della propria perdita**, Leo M. *“Le imposte sui redditi nel Testo Unico”*, Tomo II. Ed. 2010, pag. 2424-2425, a commento dell'art. 152.

trattamento riservato alle entità residenti, per esempio in materia di riporto delle perdite a esercizi precedenti o successivi”;

b. le conseguenze della perdita della S.O. in capo a casa madre.

In definitiva, deve essere evitato il rischio che le perdite siano dedotte due volte: sugli utili della società madre e poi su quelli della stessa S.O. una volta che questa ritorni a produrre utili. Diversamente il comportamento potrebbe essere oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione. Ad oggi non si può suggerire alla società un comportamento corretto che valga in ogni caso. Ogni fattispecie andrà analizzata specificamente, possibilmente in collaborazione con un consulente fiscale dello Stato estero che possa suggerire l'adeguato trattamento delle perdite in capo alla stabile organizzazione⁹⁹.

Si fornisce di seguito un semplice esempio di come potrebbe essere rispettato il divieto di doppia deduzione della perdita fiscale, nel caso di applicazione del credito per le imposte estere.

⁹⁹ Sul tema si veda anche il documento dell'Ocse *“Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning”*, 2011.

STABILE ORGANIZZAZIONE (tax rate 30%)			
<i>PAESE ESTERO X</i>	<i>ANNO N</i>	<i>ANNO N+1</i>	
		<i>IPOTESI 1</i>	<i>IPOTESI 2</i>
Reddito complessivo (perdita)	- 1.000	1.000	1.000
Perdita pregressa	- -	1.000	-
Reddito imponibile nello Stato estero (perdita)	- 1.000	-	1.000
Imposta estera	-	-	300
IPOTESI 1: Stato estero permette il riporto delle perdita fiscale pregressa			
IPOTESI 2: Stato estero non permette il riporto della perdita fiscale pregressa			
CASA MADRE ITALIANA (tax rate 30%)			
<i>ITALIA</i>	<i>ANNO N</i>	<i>ANNO N+1</i>	
		<i>IPOTESI 1</i>	<i>IPOTESI 2</i>
Risultato Casa Madre	1.500	1.500	1.500
Risultato S.O.	- 1.000	1.000	1.000
Risultato complessivo	500	2.500	2.500
Imposta italiana	150	750	750
Credito per imposte estere	-	-	300
Imposta Italiana netta	-	-	450

Nell'anno N la S.O. matura una perdita fiscale e non versa imposta estere. Casa madre, sempre nell'anno N, assimila per trasparenza la perdita fiscale della S.O. e, riducendo il proprio imponibile, versa meno imposte italiane.

Nell'anno N+1 la S.O. torna in utile. Nell'**ipotesi 1** la normativa nazionale dello Stato estero permette alla S.O. di godere della perdita fiscale pregressa, non versando imposte estere. Casa madre italiana, però, deve attrarre per trasparenza il reddito fiscale della S.O. ante utilizzo della perdita fiscale, diversamente andrebbe a godere della medesima perdita due volte. Nell'**ipotesi 2**, lo Stato estero non permette alla S.O. di godere della perdita fiscale pregressa, quindi sono dovute imposte estere. Casa madre attrae per trasparenza il reddito della S.O. ma potrà scomputare le imposte estere dall'imposta italiana.

BIBLIOGRAFIA

- 1) Assonime, Approfondimenti, 4/2012, *“Credito per le imposte pagate all'estero, nelle ipotesi in cui il reddito di una o più stabili organizzazioni concorra alla formazione dell'imponibile unitamente alle perdite di casa madre o di altre stabili organizzazioni”*;
- 2) Assonime, Approfondimenti, 3/2013, *“Credito per le imposte pagate all'estero, modalità di cancellazione delle eccedenze di imposta italiana (di segno positivo e negativo) nel periodo d'imposta in cui vengono a 'scadenza', per effetto del superamento del limite temporale previsto dal comma 6 dell'art. 165 del Tuir, oltre il quale non possono più essere memorizzate a riporto”*;
- 3) Boria P., *L'individuazione della stabile organizzazione*, Rivista di Diritto Tributario, n. 1/2014, Giuffrè Editore;
- 4) Capolupo S., Compagnone P., Vinciguerra L., Borrelli P., *Le ispezioni tributarie*, Ipsoa, 2014;
- 5) Consorzio Intesa San Paolo, circolare informativa n. 8/2008 del 07.05.2008;
- 6) Dragonetti A., Piacentini V., Sfondrini A., *Manuale di fiscalità internazionale*, Ipsoa, 2012;
- 7) Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, n. 16 del 08.08.2012, *“La Stabile Organizzazione in Italia di soggetti non residenti: la normativa nazionale, le Direttive Ocse e la giurisprudenza”*;
- 8) Liberatore G., *La pianificazione fiscale nell'Iva*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 4/2014;
- 9) Manzana G., Iori E., *Tassazione delle operazioni con l'estero*, Gruppo24Ore, 2013;
- 10) Mayr S., Santacroce B., *“La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali”*, Ipsoa, 2013;

- 11) Oliva R., *Il distacco di personale può configurare una stabile organizzazione occulta di società non residente*, Rivista delle Operazioni Straordinarie, ottobre 2011;
- 12) Pennesi M., *Stabile organizzazione, aspetti critici ed evoluzioni sul tema*, Ipsoa, 2012;
- 13) Tommasini A. *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*, in Corriere tributario, n. 19/2013, pag. 1498;
- 14) Uckmar V., Corasaniti G., De' Capitani P. e Corrado Oliva C., *Manuale di diritto tributario internazionale*, CEDAM, 2012;
- 15) Valente P., Vinciguerra L., *Stabile organizzazione occulta: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, 2013;
- 16) Valente P., *Esterovestizione e residenza*, IPSOA, 2013;
- 17) Valente P., *Manuale di governance fiscale*, IPSOA, 2011;
- 18) Valente P., *Supranational taxation*, IPSOA, III Edizione, 2008;
- 19) Valente P., *La stabile organizzazione nelle disposizioni interne e convenzionali e nella sentenza della Corte di Cassazione n. 20597/2011*, Il Fisco, n. 42/2011;
- 20) Valente P., *Stabile organizzazione e jurisdiction to tax: il dibattito a livello internazionale*, Il Fisco, n. 20/2013;
- 21) Valente P. *"Base erosion and profit shifting e leverage: profili applicativi nelle stabili organizzazioni"*, Il Fisco, n. 23/2014, p. 2277;
- 22) Vanni A., *La stabile organizzazione. Gli orientamenti della giurisprudenza dell'ultimo decennio*, Diritto e pratica tributaria, estratto dal volume n. 4/2013;
- 23) Vial E., *Fiscalità internazionale in pratica*, Gruppo24Ore, 2012;
- 24) Vial E., Pozzi V., *Casi pratici risolti di fiscalità internazionale*, Euroconference, 2013;

NOTE

NOTE