



*La Stabile Organizzazione tra normativa  
fiscale nazionale e sovranazionale:*

**LIMITAZIONI ED OPPORTUNITA' PER  
L'IMPRESA MULTINAZIONALE**



## Commissione di Studio U.N.G.D.C.E.C. “Fiscalità Internazionale”

### **Delegato di Giunta**

Morelli Maria Teresa

### **Presidente**

Patrick Novembre

### **Segretario**

Roberto Mele

**Il presente documento è stato redatto dai seguenti membri della Commissione:**

Novembre Patrick	Presidente	Sanremo
Mele Roberto	Segretario	Sassari
Alberghina Giacomo	Componente	Asti Alessandria
Balestra Francesco	Componente	Nocera Inferiore
Canzonetta Simona	Componente	Macerata
Cendron Nicola	Componente	Treviso
Correnti Antonello	Componente	Sassari
D'Agostino Marcello	Componente	Reggio Calabria
De Nunzio Carmine	Componente	Benevento
Doneddu Guido	Componente	Cagliari
Errigo Demetrio	Componente	Reggio Calabria
Gaudio Angela	Componente	Taranto
Giacalone Daniele	Componente	Palermo
Greggio Francesco	Componente	Livorno
Guardabascio Ciro	Componente	Avellino
Guelfi Carlo	Componente	Pisa
Ianni Roberto	Componente	Busto Arsizio
Lencioni Massimiliano	Componente	Massa
Magistrale Andrea	Componente	Bari - Trani
Onori Andrea	Componente	Vicenza
Romersa Andrea	Componente	Reggio Emilia
Rossini Michele Maria	Componente	Brescia
Stefanutto Tania	Componente	Brescia
Vecchione Vittorio	Componente	Salerno
Volonterio Federica	Componente	Como



## SOMMARIO

Introduzione	pag. 5
1. Inquadramento generale della fattispecie: il concetto di stabile organizzazione nella normativa domestica e sovranazionale	pag. 8
1.1 Considerazioni generali	pag. 8
1.2 La Stabile Organizzazione secondo la vigente normativa nazionale	pag. 9
2. La definizione di stabile organizzazione secondo il modello OCSE ed il relativo commentario	pag. 11
2.1 L'articolo 5 del modello convenzionale: la definizione generale e le modalità di recepimento nelle convenzioni sottoscritte dall'Italia	pag. 11
2.2 La stabile organizzazione materiale	pag. 13
2.3 La stabile organizzazione personale	pag. 15
3. La definizione interna di stabile organizzazione, le differenze rispetto a quanto previsto dal modello convenzionale e le possibili conseguenze	pag. 17
3.1 Lineamenti generali	pag. 17
3.2 La Stabile Organizzazione Materiale (S.O.M.)	pag. 19
3.3 La Stabile Organizzazione Personale (S.O.P.)	pag. 24
3.4 La rilevanza del rapporto partecipativo, la posizione della società controllante e la normativa civilistica relativa all'attività di direzione e coordinamento	pag. 26
4. La stabile organizzazione ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto	pag. 31
4.1 Analogie e differenze rispetto alla definizione ai fini delle imposte dirette	pag. 31
4.2 Operatività di soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia (le conseguenze della diversa definizione)	pag. 33
5. La giurisprudenza in tema di stabile organizzazione	pag. 35
5.1 Analisi della giurisprudenza della Corte di Cassazione: dal caso “Philip Morris” ai più recenti arresti giurisprudenziali	pag. 35
5.2 Analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea	pag. 42



5.3 Illustrazione di alcuni ulteriori casi decisi dalle Commissioni tributarie in tema di sanzionabilità e contratti per prestazioni di servizi	pag. 46
5.4 L'importanza delle dichiarazioni rese dai responsabili di funzione in sede di accesso degli organi dell'amministrazione finanziaria	pag. 48
5.5 Cenni sulla rilevanza penale della fattispecie	pag. 50
5.6 L'analisi degli spunti giurisprudenziali finalizzata ad evitare il configurarsi di una stabile organizzazione	pag. 53
6. La stabile organizzazione all'estero di società residente in Italia	pag. 55
6.1 Inquadramento generale della fattispecie	pag. 55
6.2 Le conseguenze dell'accertamento della stabile organizzazione all'estero sul reddito della società italiana	pag. 58
6.3 Il possibile conflitto tra potestà impositive e gli strumenti di Soluzione per evitare la doppia imposizione	pag. 62



## Introduzione

Prima di addentrarci nell'analisi di uno degli istituti del diritto tributario internazionale di maggior rilevanza e complessità, giudichiamo utile spendere alcune parole circa la genesi del presente documento e le motivazioni che, tra i tanti argomenti rilevanti della fiscalità internazionale, hanno condotto alla sua scelta.

L'idea di elaborare un documento relativo alla “stabile organizzazione”, in realtà, è nata nel corso della riunione di insediamento della Commissione fiscalità internazionale, a seguito di un'interessante ed animata discussione avente ad oggetto la giurisprudenza della Corte di Cassazione su taluni temi di fiscalità internazionale. In particolare, ciò su cui si è incentrata la discussione è stata la difficoltà di individuare, sulla base della giurisprudenza della Suprema Corte, elementi “certi” atti a configurare ovvero escludere l'esistenza di una stabile organizzazione di società non residente in Italia, pur in presenza di una norma di diritto tributario interno (l'articolo 162 del TUIR) specificamente dedicata alla fattispecie, di precise pattuizioni contenute nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia, nonché di autorevoli fonti internazionali (il modello di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE ed il relativo Commentario).

Da qui la volontà di approfondire l'istituto, al fine di fornire ai giovani colleghi un sintetico ma (almeno nelle intenzioni) esauriente inquadramento della fattispecie, utile soprattutto ad individuare fattispecie potenzialmente rilevanti nell'ambito della quotidiana attività consulenziale.

Indubbiamente non è immediato fornire una definizione puntuale ed al contempo esaustiva di “stabile organizzazione”: nel tempo, infatti, si sono succedute definizioni di diverso contenuto ed ampiezza, volte ad ampliarne ovvero a limitarne l'estensione e l'importanza.

Risalendo alle origini, la necessità di elaborare una definizione di “stabile organizzazione” nasce essenzialmente a seguito dell'incremento dei traffici mercantili che caratterizzò l'inizio del novecento; una prima definizione “ufficiale”, di carattere esemplificativo, si rinviene peraltro solo nell'art. V del Protocollo annesso ai modelli di convenzione del Messico (1943) e di Londra (1946). Tratto distintivo di tale iniziale definizione è l'affermato “carattere produttivo” della stabile organizzazione, che, in quanto unità stabilmente operante per la produzione di beni, rendeva possibile il conseguimento di redditi d'impresa<sup>1</sup>.

Il significativo incremento degli scambi internazionali che caratterizzò il secondo dopoguerra rese immediatamente evidente l'insufficienza di una definizione di stabile organizzazione legata esclusivamente alla produzione, stimolando l'elaborazione di una nozione non solo più ampia ma soprattutto condivisa dai Paesi più attivi nel contesto dei traffici mercantili internazionali. Fu l'OCSE<sup>2</sup> a farsi carico di tale onere, provvedendo all'elaborazione di una

<sup>1</sup> Così A. Lovisolo, in “La stabile organizzazione”, Corso di diritto tributario internazionale, coordinato da Victor Uckmar, CEDAM 2002.

<sup>2</sup> L'OCSE (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico), è un'organizzazione internazionale istituita con la Convenzione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, sottoscritta il 14 dicembre 1960 ed entrata in vigore il 30 settembre 1961. Gli obiettivi dell'OCSE, che tendono alla realizzazione di più alti livelli di crescita economica alla luce del concetto di sviluppo



nozione fondata sugli elementi comuni alle convenzioni stipulate dal maggior numero di Stati membri che, abbandonando il riferimento al “carattere produttivo” della stabile organizzazione, ne individuò l’essenza nella “sede fissa d’affari”.

E’ questo l’elemento caratterizzante la fattispecie, che permane, pur nell’alterno e talvolta caotico orientarsi delle interpretazioni provenienti dalle più diverse fonti, quale elemento qualificante sino ai giorni nostri. La fonte principale cui deve attingere lo studioso della stabile organizzazione è quindi il modello di convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall’OCSE, unitamente al Commentario allo stesso, che ne chiarisce la portata ed i contenuti sostanziali.

E’ tuttavia importante ricordare che la disposizione convenzionale non fornisce una vera e propria definizione di stabile organizzazione, quanto, piuttosto, un’elencazione dei caratteri positivi e negativi ad essa propri, che possono essere riassunti in una formula di sintesi unicamente mediante un ulteriore processo di deduzione ed astrazione. A ciò consegue che le certezze spesso coltivate dalla dottrina e dalla prassi che, affidandosi alla mera presenza di uno o più elementi caratterizzanti, giungono a configurare o meno una stabile organizzazione, sono assai spesso contraddette dalla giurisprudenza<sup>3</sup>. Tutto ciò con buona pace del principio di certezza del diritto.

Al modello OCSE, peraltro, si è ispirato anche il Legislatore nazionale che nel 2003, supplendo ad un vuoto legislativo protrattosi troppo a lungo, ha cristallizzato nell’articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi una definizione di stabile organizzazione che ripropone, negli aspetti sostanziali, la definizione contenuta nell’articolo 5 del modello convenzionale OCSE.

Quale prima sommaria definizione, possiamo quindi affermare che la 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” ed, in quanto tale, il reddito prodotto per il tramite di tale “sede fissa d’affari” deve essere attratto alla potestà impositiva dello Stato da cui tali redditi traggono origine. Ciò, tuttavia, solo in prima approssimazione, in quanto numerose sono le eccezioni e gli ampliamenti alla definizione statuiti sia legislativamente che in base alle elaborazioni giurisprudenziali, di prassi e dottrinali.

Addentriamoci, dunque, nell’illustrazione delle caratteristiche e delle peculiarità della nozione di “stabile organizzazione”.

L’elaborato è suddiviso in capitoli, in cui il primo presenta una sintetica descrizione della normativa interna e delle disposizioni convenzionali in tema di stabile organizzazione; dedicato a coloro che non intendono approfondire ulteriormente l’argomento, limitandosi ad una generica conoscenza dell’argomento. Coloro che, al contrario, volessero approfondire l’argomento, troveranno nei capitoli successivi un’esauriva illustrazione delle peculiarità della definizione convenzionale (Capitolo 2) ed interna di stabile organizzazione, unitamente

---

sostenibile, di occupazione, di tenore di vita, favorendo gli investimenti e la competitività e mantenendo la stabilità finanziaria, sono altresì orientati contribuire allo sviluppo dei Paesi non membri. Questi obiettivi vengono perseguiti attraverso varie attività quali l’individuazione di principi comuni, la predisposizione di intese con valore vincolante e di Convenzioni; la raccolta e armonizzazione di dati; l’elaborazione di studi nazionali e comparativi; gli esami-Paese secondo il metodo della “peer review”, o “giudizio dei pari”; l’attività preparatoria e seguiti di incontri internazionali ad alto livello, la definizione di linee guida e coordinamento delle politiche di cooperazione allo sviluppo attraverso il Comitato di Aiuto allo Sviluppo (DAC).

<sup>3</sup> In tal senso si esprime G. Franzoni, in: La territorialità nel diritto tributario, Giuffrè, Milano 2004.



ad un’analisi comparativa delle due definizioni ed un approfondimento sulle interrelazioni con la normativa civilistica in materia di direzione e coordinamento (Capitolo 3). Al capitolo 4 è demandata l’illustrazione dei profili della stabile organizzazione ai fini IVA, mentre al capitolo 5 è demandata l’illustrazione della giurisprudenza interna ed internazionale in tema. Il capitolo 6, infine, è dedicato alla trattazione delle peculiarità della stabile organizzazione all’estero di società residente in Italia, nonché, sinteticamente, degli strumenti a disposizione dei contribuenti per evitare i fenomeni di doppia imposizione internazionale del reddito.



## **1 – INQUADRAMENTO GENERALE DELLA FATTISPECIE: IL CONCETTO DI STABILE ORGANIZZAZIONE NELLA NORMATIVA DOMESTICA E SOVRANAZIONALE**

### **1.1. Considerazioni generali**

Le aziende italiane sono da anni attivamente inserite in un processo sempre più intenso di interscambio internazionale indotto, da un lato, dalla sempre maggiore presenza di controparti non residenti attive nelle relazioni commerciali e, dall'altro, della possibilità di accedere più agevolmente ed in condizioni di economicità a nuovi mercati internazionali. È fatto noto che le nostre aziende, superando le limitazioni oggettive del mercato interno, tendono a delocalizzarsi in quei Paesi dove i costi del lavoro e le condizioni per lo sviluppo della domanda sono più favorevoli. Dette condizioni sono inoltre favorite da quel fenomeno che da tempo contraddistingue l'epoca in cui viviamo: la globalizzazione, che determina un contesto evolutivo sempre più dinamico dei mercati internazionali.

Considerando, dunque, che l'interscambio commerciale avviene in un contesto normativo di carattere fiscale in cui la presenza di soggetti non residenti appare sempre più importante, il concetto di Stabile Organizzazione rappresenta senza dubbio un elemento fondamentale per attribuite soggettività fiscale autonoma ad entità estere operanti all'interno del territorio nazionale, rendendo fiscalmente rilevanti le operazioni da esse ivi poste in essere.

L'espansione all'estero di un'impresa, peraltro, può avvenire in vari modi, in via esemplificativa sottoscrivendo contratti d'agenzia con operatori indipendenti, mediante l'apertura di un ufficio di rappresentanza, oppure attraverso una o più società controllate. Le diverse opzioni disponibili, presentano caratteristiche profondamente diverse dal punto di vista amministrativo e fiscale, da cui conseguono rilevanti conseguenze in tema di livello impositivo, ottimizzazione della struttura fiscale e, non ultimo, possibili rischi legati all'azione accertativa svolta da parte delle amministrazioni fiscali dei Paesi coinvolti.

In questo contesto, la Stabile Organizzazione rappresenta indubbiamente una valida alternativa di cui la singola impresa, ovvero il gruppo di società con interessi internazionali possono disporre ogni qualvolta si manifesti la necessità di aprirsi su nuovi mercati esteri ma anche un rischio, nel caso in



cui dovesse essere in tal modo qualificata l'attività concretamente svolta. Essa rappresenta indubbiamente uno degli istituti più complessi della fiscalità internazionale, nel cui contesto il modello di convenzione ed il commentario OCSE, come avremo modo di illustrare, rappresentano il punto di riferimento fondamentale.

Peraltro, sul fronte interno, in seguito alla riforma dell'IRES, avvenuta col D.Lgs. 344/2003, nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (DPR 917/86) è stato inserito l'art. 162, con il quale viene disciplinata l'imputazione ai soggetti non residenti dei redditi da loro prodotti nell'ambito del territorio italiano a mezzo, appunto, di una stabile organizzazione. Esaminiamone ora, in estrema sintesi, il contenuto.

## **1.2 La Stabile Organizzazione secondo la vigente normativa nazionale**

Il comma 1, dell'articolo 162 del TUIR, definisce la Stabile Organizzazione (la cosiddetta Stabile Organizzazione Materiale) come una sede fissa di affari attraverso la quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

Rappresenta altresì una S.O. (la cosiddetta Stabile Organizzazione Personale) il soggetto dipendente, residente o non residente, che nell'ambito del territorio dello Stato conclude in maniera abituale in nome dell'impresa contratti diversi dal mero acquisto di prodotti.

Si osservi in punto che è considerato dipendente quel soggetto che pur non avendo rapporti di dipendenza legale con l'impresa, esegue senza autonomia ed in maniera abituale istruzioni della medesima e, così facendo, porta a termine atti essenziali per la conclusione di contratti vincolanti per l'impresa stessa. Per contro, in presenza di un agente indipendente, la S.O. si configura soltanto nell'ipotesi in cui l'agente stesso agisca al di fuori della propria attività ordinaria.

Riprendendo la trattazione della Stabile Organizzazione Materiale si consideri che rientrano nella definizione di S.O.M. (commi 2 e 3, art. 162 del TUIR):

- una sede di direzione;
- una succursale;
- un ufficio;
- un'officina;
- un laboratorio;



- una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali anche in zone situate fuori dalle 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 e alle risorse naturali;
- un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, nonché l’esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, a condizione che il cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi.

Per contro si osservi che, secondo il disposto del comma 4, dell’art. 162 del TUIR, una sede fissa d’affari non può, in ogni caso, essere considerata una S.O. se:

- un’installazione viene utilizzata ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all’impresa;
- i beni o le merci appartenenti all’impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna, nonché di trasformazione da parte di un’altra impresa;
- viene utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci, o di raccogliere informazioni per l’impresa, o di svolgere – per conto dell’impresa stessa – qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
- viene utilizzata esclusivamente ai fini dell’esercizio combinato delle attività di cui sopra, purché l’attività della sede fissa che risulta da tale combinazione abbia un carattere preparatorio o ausiliario.

L’art.162 in esame, con quanto disposto al comma 5, si occupa di precisare l’ulteriore ipotesi di assenza di S.O. laddove un’impresa disponga, a qualsiasi titolo, di elaboratori elettronici, server ed altre apparecchiature idonee alla raccolta, elaborazione e trasmissione dati ed informazioni riguardanti la vendita di beni e servizi.

Al contrario, la presenza di un server entro i confini del territorio dello Stato può rappresentare una sede fissa d’affari, e dunque una Stabile Organizzazione, qualora dovessero verificarsi, contemporaneamente, le seguenti condizioni:

- l’impresa non residente esercita la propria attività – a condizione che non sia preparatoria o ausiliaria – attraverso l’utilizzo di un server di cui ha la piena disponibilità (indipendentemente dal titolo giuridico che la determina: proprietà, locazione ecc.) e che sia gestito direttamente da essa;



- detto server deve permanere in un luogo specifico per un lasso di tempo sufficiente a determinare il presupposto della fissità (Risoluzione AE 28/05/2007 n. 119/E).<sup>4</sup>

I commi 7 e 8 proseguono la trattazione del tema, statuendo che non è riscontrabile la presenza di una S.O. laddove l'impresa svolga la propria attività all'interno del territorio dello Stato attraverso:

- un mediatore, un commissario generale o altro genere di intermediario che goda dello status di indipendenza (ad esempio un libero professionista), operanti nell'ambito delle loro attività ordinarie;
- un raccomandatario marittimo (di cui alla legge 04/04/1977 n. 135), o un mediatore marittimo (di cui alla legge 12/03/1968 n. 478) che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi di proprietà dell'impresa, anche in via continuativa.

Si osservi in ultimo, che al comma 9 è demandato il compito di chiarire la non configurabilità di una S.O. attraverso la semplice presenza di una società controllata.

Infatti dalla lettura della norma si evince che il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione all'interno del territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente oppure no attività d'impresa, non rappresenta, di per sé, un motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese come una stabile organizzazione dell'altra.

## **2 – La definizione di stabile organizzazione secondo il modello OCSE ed il relativo commentario**

### ***2.1 - L'articolo 5 del modello convenzionale: definizione generale e le modalità di recepimento nelle convenzioni sottoscritte dall'Italia***

La definizione “interna” di SO, innanzi sinteticamente illustrata, trae origine da quanto previsto dal modello convenzionale elaborato dall'OCSE, da cui mutua sia le definizioni generali che le *positive* e *negative list* di fattispecie attratte ovvero escluse dal novero di quelle rilevanti ai fini della sussistenza dei presupposti di assoggettamento dell'attività d'impresa sul territorio di stabilimento. Ciò posto, è fondamentale procedere all'illustrazione del contenuto della previsione convenzionale,

---

<sup>4</sup> Pertanto, non si può parlare di S.O. nel caso in cui in Italia vengano conclusi contratti di “hosting” o di “housing”.



ricordando altresì che essa, nel definire la potestà impositiva degli Stati, prevale rispetto alla norma interna<sup>5</sup>.

L'articolo 5 del modello OCSE, in linea con quanto disposto dalla norma interna, dispone che l'espressione stabile organizzazione designa una sede fissa di affari in cui l'impresa svolge in tutto o in parte la sua attività ed individua una serie di requisiti che consentono di configurare le due tipologie di stabile organizzazione, una c.d. materiale ed una c.d. personale<sup>6</sup>.

La stabile organizzazione materiale è configurabile nei casi in cui la casa madre svolga la propria attività nello Stato estero attraverso una installazione fissa di affari. La c.d. stabile organizzazione personale, invece, può essere riscontrata qualora la casa madre operi all'estero, avvalendosi di un rappresentante o di un agente non indipendente con potere di concludere negozi giuridici che vincolano l'impresa.

L'articolo 5 del modello OCSE è composto da 7 paragrafi, di seguito sinteticamente descritti. Al paragrafo 1 è affidata l'introduzione della definizione generale di stabile organizzazione materiale, mentre nel paragrafo 2 sono elencate una serie di condizioni, che, unitamente al sussistere di quelle delineate nel primo paragrafo configurano la presenza di una stabile organizzazione materiale; il paragrafo 3 disciplina specificamente la fattispecie dei cantieri, mentre nel paragrafo 4 sono previste delle eccezioni alla definizione generale di stabile organizzazione materiale; nel paragrafo 5 sono previste le caratteristiche che configurano una stabile organizzazione personale nell'ipotesi in cui un'impresa operi all'estero per mezzo di un agente dipendente; il paragrafo 6 individua le fattispecie di agente indipendente che configurano una stabile organizzazione personale e il paragrafo 7 si occupa di disporre l'esclusione della sussistenza di una stabile organizzazione, in presenza di rapporti di controllo societario.

Vediamo, ora, di declinare sinteticamente aspetti peculiari la definizione generale di S.O. contenuta nel modello convenzionale.

---

<sup>5</sup> Il contribuente, tuttavia, avrà la possibilità di invocare l'applicazione della norma interna (i.e. dell'articolo 162 del TUIR), qualora questa risulti più favorevole rispetto alla norma Convenzionale (così si esprime la Circolare dell'Agenzia delle entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso, n. 25/E del 16 giugno 2004)

<sup>6</sup> Santamaria M., Fiscalità internazionale, Giuffrè Editore 2009, pag. 245, afferma che «Il dettato dell'articolo 5 si articola fundamentalmente sulla dicotomia tra stabile organizzazione di tipo materiale, disciplinata dai primi quattro paragrafi, che costituisce il criterio generale, e stabile organizzazione di tipo personale (*agent clause*), di cui ai paragrafi 5 e 6, che costituisce un'estensione del concetto stesso di stabile organizzazione e conseguentemente, della potestà impositiva dello Stato della fonte.».



## 2.2 - La stabile organizzazione materiale

### a) La definizione generale

Il paragrafo 1 dell'art. 5 del modello Ocse delinea una definizione generale di stabile organizzazione materiale, disponendo che: “*ai fini della presente convenzione, l'espressione stabile organizzazione designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*”. Le caratteristiche richieste affinché possa configurarsi una stabile organizzazione sono:

- una sede di affari;
- la permanenza della sede di affari;
- lo svolgimento di una attività economica nel suo complesso o parzialmente.

Tali caratteristiche devono verificarsi contemporaneamente al fine di determinare la presenza o meno di una stabile organizzazione.

Perché si configuri una stabile organizzazione è necessario che sussista un legame di strumentalità tra la sede di affari e l'attività svolta dall'impresa estera; in sostanza, la sede fissa d'affari è giudicata “stabile organizzazione” se si configura quale strumento tramite il quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività<sup>7</sup>.

### b) Le singole fattispecie contemplate dal modello convenzionale (positive list)

Nel modello OCSE, nel paragrafo 2, dell'art. 5, vengono elencate una serie di fattispecie che potrebbero configurare l'esistenza di una sede fissa di affari. L'elencazione (definita *positive list*) include: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) una officina; e) un laboratorio; f) una miniera o giacimento petrolifero o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali. Si noti che affinché tali fattispecie possano configurare una stabile organizzazione, è sempre necessario che siano soddisfatte le condizioni generali di cui alla definizione generale, delineate nel paragrafo 1.

<sup>7</sup> De Luca A. , La stabile organizzazione in Italia, Ipsoa 2009, pag. 47, afferma che «Il concetto di “connessione con l'attività imprenditoriale” deve essere inteso come il legame di strumentalità intercorrente tra la stabile organizzazione e l'impresa straniera. In altre parole, la stabile organizzazione deve essere il mezzo con cui il soggetto straniero svolge, anche parzialmente, la sua attività nel Paese estero.».



Il paragrafo 3 dell’art. 5 del Modello OCSE stabilisce che un cantiere di costruzione o di montaggio è considerato stabile organizzazione solamente se la sua permanenza si protrae per più di dodici mesi.

*c) L’applicazione: alcuni esempi tratti dal Commentario*

Delineato sinteticamente il contenuto della disposizione Convenzionale, giova in questa sede svolgere alcune considerazioni su talune esemplificazioni e chiarimenti contenuti del Commentario OCSE all’articolo 5 del modello convenzionale. Sebbene, infatti, il valore di tale documento quale mezzo di interpretazione sia oggetto di un vivace dibattito in dottrina e giurisprudenza, esso è sicuramente di ausilio al professionista chiamato a fornire indicazioni circa la sussistenza dei presupposti necessari a configurare una stabile organizzazione.

Nel Commentario viene precisato che per sede di affari si intende qualsiasi locale, infrastruttura o installazione utilizzati per l’esercizio dell’attività d’impresa in via esclusiva o meno, sia presente o meno personale addetto. Il commentario, infatti, al paragrafo 10, afferma che anche un macchinario completamente automatizzato può configurare una stabile organizzazione quando l’impresa estera, oltre a installare il macchinario, svolga la propria attività economica mediante lo stesso. Si può ipotizzare la presenza di una sede di affari nel caso di distributori automatici, di apparecchiature per giochi, di apparecchiature per lo scambio di segnali radio o telefonici.

Il Commentario OCSE, al paragrafo 6, prevede che si possa presumere l’esistenza di una stabile organizzazione solo qualora la sede di affari presenti un certo grado di permanenza, ovvero qualora non sia di natura temporanea. La natura particolare di un’attività imprenditoriale può determinare un diverso grado di permanenza sufficiente a configurare l’esistenza di una stabile organizzazione.

Possono esistere casi per cui la durata della sede è limitata nel tempo e si configuri, comunque, l’esistenza di una stabile organizzazione. Al paragrafo 6.1 del Commentario, viene inoltre esplicitato il fatto che l’utilizzo reiterato nel tempo di una sede di affari, seppure per singoli brevi periodi, può configurare l’esistenza di una stabile organizzazione qualora la permanenza complessiva superi i limiti stabiliti in via generale.



*d) I casi in cui non si configura una stabile organizzazione materiale (negative list)*

Il paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello OCSE elenca le ipotesi in cui un'attività svolta da una sede di affari, seppur astrattamente riconducibile alla definizione generale recata dal paragrafo 1 dell'articolo 5 del modello convenzionale, non può concretizzare una fattispecie di stabile organizzazione. Il tratto comune di tutte le fattispecie di esclusione è l'utilizzo di installazioni fisse per finalità preparatorie e/o ausiliarie.

In particolare, le fattispecie che non configurano l'esistenza di una stabile organizzazione sono così elencate al paragrafo 4 dell'art. 5:

- l'utilizzo di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o di merci appartenenti all'impresa;
- i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- l'utilizzo di una sede fissa di affari ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- sia utilizzata una sede fissa di affari, per l'impresa, al solo fine di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche e di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario;
- sia utilizzata una sede fissa di affari unicamente per qualsiasi combinazione delle attività citate ai punti precedenti, purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliario.

E' necessario comunque sottolineare che l'attività di carattere ausiliario o preparatorio deve essere svolta nei confronti della propria “casa madre”; se invece la stessa viene svolta nei confronti di terzi potrebbe configurare lo svolgimento di un'attività di impresa, con conseguente attrazione alla sfera impositiva del Paese ove tale attività è svolta.

### **2.3 - La stabile organizzazione personale**

*a) La definizione generale*



La stabile organizzazione personale è fondata sul presupposto che la casa madre possa svolgere la sua attività in un altro Paese, avvalendosi in loco di un rappresentante, pur in assenza di una sede fissa. A tale riguardo, il paragrafo 5, dell'art. 5 del modello OCSE, prevede che possa configurarsi una stabile organizzazione personale quando l'impresa non residente opera, in uno Stato diverso da quello della propria residenza, per mezzo di un agente dipendente.

L'agente dipendente, tuttavia, deve presentare le seguenti caratteristiche:

- avere uno *status* di dipendenza rispetto al committente;
- agire per conto di una impresa committente non residente;
- avere ed esercitare regolarmente i poteri per la conclusione di contratti in nome e per conto dell'impresa committente.

Tutti questi elementi devono verificarsi in concomitanza; l'agente dipendente, infatti, perché possa costituire una stabile organizzazione, deve avere il potere di concludere negozi giuridici per conto dell'impresa, facendo sorgere in capo alla stessa diritti e obblighi.

L'agente dipendente dovrà esercitare abitualmente i poteri attribuitigli e non sporadicamente, in casi isolati; l'esercizio abituale del potere di concludere contratti deve, infatti, essere esercitato con una certa frequenza da cui sia possibile desumere una certa stabilità del rapporto e la permanenza di un'attività imprenditoriale presso lo stato estero.

#### ***b) I casi in cui, convenzionalmente, non si configura la stabile organizzazione***

Il paragrafo 6 della disposizione convenzionale si occupa di individuare quelle fattispecie di agente indipendente che, nonostante tale qualifica, possono configurare l'esistenza di una stabile organizzazione.

In particolare, affinché un agente indipendente non configuri una stabile organizzazione ai sensi del paragrafo 6 dell'art. 5, è necessario che si verifichino, contemporaneamente, le seguenti condizioni:

- deve essere indipendente dal punto di vista sia economico che legale;
- deve agire nell'ambito della sua ordinaria attività.

L'indipendenza dal punto di vista legale di un agente si esplica quando il preponente non può esercitare un controllo generale sull'agente né impartire dettagliate istruzioni allo stesso mentre, per



quanto riguarda l'indipendenza economica, l'agente dovrà essere un soggetto che sostiene in proprio il rischio imprenditoriale<sup>8</sup>.

L'agente indipendente, per essere tale, deve agire nel quadro delle proprie ordinarie attività; situazione, questa, che presuppone la capacità di svolgere la propria attività anche per clienti diversi dall'impresa non residente e, comunque, in sostanziale autonomia dal preponente e senza assunzione di obblighi direttamente gravanti sul preponente non residente.

E', questo, un aspetto di fondamentale importanza, che necessita di essere adeguatamente considerato in tutte le situazioni in cui un'impresa nomina un agente esclusivo in un Paese diverso da quello di residenza.

### **3. La definizione interna di stabile organizzazione, le differenze rispetto a quanto previsto dal modello convenzionale e le possibili conseguenze.**

#### **3.1. Lineamenti generali**

La definizione interna di S.O., la cui disciplina è contenuta nell'art. 162 del TUIR, è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 1, comma 1, del D. lgs n. 344, del 12 dicembre 2003, con effetto a decorrere dal periodo di imposta che aveva inizio successivamente al 1° gennaio 2004.

Essa sostanzialmente ricalca la definizione del modello OCSE, salvo alcune differenze che in questa sede verranno analizzate ed illustrate in relazione agli effetti che tali divergenze possono comportare sulla S.O. o sulla casa madre di cui la S.O. è parte.

In via preliminare si osservi come la definizione domestica di stabile organizzazione abbia un'applicazione alquanto limitata.

Infatti in presenza di un accordo bilaterale, stipulato tra due Paesi, in virtù del principio della prevalenza del diritto convenzionale rispetto al diritto interno, diviene applicabile la disciplina contenuta in detto accordo.

Dunque in via residuale la norma interna risulta applicabile ai soggetti residenti in Stati, con i quali l'Italia non ha stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni, nonché ai soggetti residenti

---

<sup>8</sup> Bergami D. , Stabile organizzazione: ultima versione OCSE, Amministrazione & finanza, volume 18, fascicolo 15/16, 2003, pag. 18, afferma che «Tale indipendenza dovrà essere determinata valutando se l'attività che l'agente svolge è effettivamente autonoma, in quanto lo stesso assume dei rischi ed è remunerato per le sue capacità e conoscenze.».



in Italia, laddove la norma interna risulti più favorevole alla disposizione convenzionale (art. 169 TUIR)<sup>9</sup>.

Entrando nel merito della trattazione si osservi come la prima differenza che è possibile cogliere dal raffronto tra la disciplina del modello OCSE, rispetto alla normativa interna in tema di S.O., attiene alla tipologia di redditi la cui produzione può configurare l'esistenza in un determinato Paese di una stabile organizzazione.

Per quanto riguarda la normativa interna si osservi che l'art. 162 del TUIR si riferisce esclusivamente ai redditi di impresa. Tale affermazione trova riscontro nella riserva<sup>10</sup> che l'Italia ha espresso all'art. 3 del Modello OCSE, relativamente al diritto di non includere nei propri trattati la definizione di “impresa” (“*enterprise*”) e di “attività commerciale o industriale” (“*business*”), volendo mantenere la possibilità di dedicare uno specifico articolo, l'art. 14, alla disciplina della tassazione delle “professioni indipendenti”, che nel Modello OCSE rientrano nella definizione di “attività commerciale o industriale”.<sup>11</sup>

Per effetto di tale riserva i redditi derivanti dalle attività professionali indipendenti sono dunque esclusi dall'ambito di applicazione dell'art. 162 del TUIR.

Per contro, come sopra accennato, il modello OCSE considera sia i redditi derivanti dallo svolgimento di attività professionali indipendenti, che quelli di impresa entrambi soggetti alla disciplina della stabile organizzazione di cui all'art. 5 del modello stesso.

Il differente ambito di applicazione di tale definizione incide direttamente sull'ambito soggettivo di applicazione della definizione di S.O. e certamente crea non pochi problemi applicativi.

Per comprendere quali difficoltà possono emergere dall'analisi sopra illustrata è necessario distinguere il caso in cui esista una Convenzione bilaterale stipulata tra il Paese della residenza e il Paese della fonte del reddito, dal caso in cui non vi sia un trattato.

<sup>9</sup> Tale concetto sarà oggetto di specifica trattazione in una successiva nota.

<sup>10</sup> Ciascun Paese membro dell'OCSE in sede di prima stesura o di successive modifiche del Modello OCSE ha potuto esprimere le proprie riserve o osservazioni relative al Modello OCSE.

Le “riserve” attengono agli articoli del Modello e consistono nella manifestazione del diritto di ciascun Paese di non inserire un determinato articolo del Modello nelle proprie Convenzioni bilaterali.

Le “osservazioni” sono relative al “commentario OCSE” ed attengono alla particolare o diversa interpretazione delle norme del Modello rispetto al commentario.

<sup>11</sup> E appena il caso di notare che quanto sopra è confermato dalla rubricazione della norma interna tra le norme comuni all'Irpef e all'Ires, che sono riferibili ai redditi di impresa.



Come sopra accennato in presenza di Convenzione bilaterale, in virtù della prevalenza delle disposizioni Convenzionali rispetto alla norma interna - fatto salvo il disposto dell'art. 169 del TUIR che dispone l'applicazione dell'art. 162 del TUIR, anche in presenza di trattato, qualora sia più favorevole al contribuente – si rende applicabile la definizione Convenzionale di stabile organizzazione che, essendo nella maggior parte dei casi in linea con il modello OCSE, includerà anche le attività professionali, le quali potranno dunque beneficiare dell'applicazione del trattato che, stipulato con la finalità di eliminare le doppie imposizioni, comporterà certamente una minore possibilità di doppia imposizione.

Per contro in assenza di Convenzione si rende applicabile l'art. 162 del TUIR che non applicandosi ai soggetti che svolgono attività professionali indipendenti, per tale ultima fattispecie occorrerà fare riferimento alla disciplina delle specifiche norme del TUIR e delle norme interne del Paese della fonte del reddito, con maggiori probabilità di doppia imposizione legate all'assenza di trattato.

Tanto precisato si osservi che l'ambito soggettivo dell'art. 162 del TUIR riguarda tutti i soggetti che producono reddito di impresa e dunque i soggetti Ires, di cui all'art. 73 del TUIR, nonché i soggetti Irpef, di cui all'art. 55 del TUIR .

Si noti che nel campo di applicazione della norma rientrano altresì le S.O. in Italia di soggetti esteri, mentre restano escluse le S.O. all'estero di soggetti residenti in Italia.

Per una migliore comprensione della successiva trattazione di questo lavoro, si osservi che l'analisi che occorre effettuare per la verifica dell'eventuale presenza di una stabile organizzazione in un dato Paese deve in primo luogo essere mirata ad individuare la presenza di una stabile organizzazione materiale (S.O.M.), valutando il soddisfacimento dei requisiti definatori (c.d. “*basic rule*”); in assenza di S.O.M., l'analisi deve essere improntata sulla valutazione dei requisiti relativi all'esistenza di un eventuale cantiere (c.d. “*construction clause*”); infine, accertata l'inesistenza di una S.O.M. e di un cantiere, occorrerà valutare i requisiti che possano configurare l'esistenza di una stabile organizzazione personale (S.O.P.) (c.d. “*agent clause*”).

### **3.2. La Stabile Organizzazione Materiale (S.O.M.)**

La definizione di S.O.M. è contenuta nel comma 1, dell'art. 162 del TUIR, che testualmente recita:



*“Fermo restando quanto previsto dall’art. 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive di cui al d.lgs. 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”.*

E’ appena il caso di notare che la definizione di SOM di cui sopra è sostanzialmente coincidente con quella dettata dall’art. 5, comma 1, del Modello OCSE, ad eccezione dell’utilizzo della locuzione “per mezzo”, in sostituzione della preposizione “in”, a rafforzare il concetto della strumentalità della sede fissa di affari per lo svolgimento dell’attività di impresa.

Per mera comodità si riportano sinteticamente in appresso le condizioni già precedentemente analizzate in questo lavoro, affinché si possa presumere l’esistenza di una S.O.M.:

- deve esistere una sede di affari<sup>12</sup>;
- tale sede deve essere fissa<sup>13</sup>;
- deve esistere il diritto all’utilizzo di tale sede;
- tale utilizzo deve perdurare per un certo periodo di tempo<sup>14</sup>;
- l’attività svolta deve essere un’attività economica<sup>15</sup>;
- l’attività di impresa deve essere svolta attraverso quella sede di affari<sup>16</sup>.

In punto si richiamano tutte le considerazioni e gli esempi proposti nei precedenti capitoli di questo lavoro.

Il richiamo all’art. 169 del TUIR è finalizzato a rendere applicabile la norma interna, rispetto a quella Convenzionale - in deroga al criterio generalmente riconosciuto della prevalenza delle norme convenzionali rispetto a quelle interne dei Paesi - nell’ipotesi in cui tale conversione sia più favorevole al contribuente.<sup>17</sup>

<sup>12</sup> La sede di affari deve esistere in senso fisico (locali, immobili, macchinari, impianti o attrezzature etc.). In tal senso è sufficiente anche uno “spazio” affinché si possa riscontrare la presenza di una S.O., indipendentemente dal titolo (contratto di locazione, proprietà, accordo etc.) attraverso il quale l’impresa ha la disponibilità di detto spazio.

<sup>13</sup> Si tratta di fissità nel tempo e nello spazio. La fissità nel tempo è riscontrabile da un punto di vista soggettivo (la volontà di costituire una sede permanente), oppure da un punto di vista oggettivo (la effettiva permanenza). La fissità nello spazio è individuabile in uno spazio che possa considerarsi “unico”.

<sup>14</sup> Deve trattarsi di un arco di tempo esteso, anche non ininterrotto. Secondo l’OCSE il limite standard è di 12 mesi.

<sup>15</sup> Deve trattarsi di un’attività economica, essenziale e significativa per l’attività commerciale e non ausiliaria o preparatoria.

<sup>16</sup> Vi deve essere un collegamento diretto tra lo svolgimento dell’attività da parte dell’impresa e la sede di affari.

<sup>17</sup> Alcuni autori hanno ritenuto non indispensabile il richiamo all’art. 169 del TUIR ed in punto anche l’Amministrazione finanziaria, con le Circolari 4 ottobre 1984, n. 33 e 26 ottobre 1999, n. 207/E, ha espresso l’opinione secondo la quale le disposizioni dei trattati contro le doppie imposizioni non pregiudicano l’applicazione di eventuali norme interne più favorevoli al contribuente.

In effetti nell’ordinamento italiano le Convenzioni sono recepite attraverso una legge ordinaria dello Stato – il cosiddetto ordine di esecuzione – titolata “Ratifica di esecuzione della Convenzione (...) e del protocollo aggiuntivo”.

Per quanto sopra, in considerazione:

- della natura di legge speciale di tale legge rispetto a quella interna esistente;



L'elencazione positiva (positive list)

L'art. 162, comma 2, del TUIR testualmente recita:

“2.L'espressione “stabile organizzazione” comprende in particolare:

- a) una sede di direzione<sup>18</sup>;
- b) una succursale<sup>19</sup>;
- 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.”

Tale elencazione, rispetto a quella delineata nei principali trattati, non riporta la lettera g), che è rivolta alla nozione di “cantiere”, al quale il legislatore italiano ha voluto dedicare l'intero comma 3.

Tale aspetto è fondamentale in considerazione della posizione assunta dall'Italia circa l'interpretazione data alla lista positiva di cui sopra, che consiste nel considerare le fattispecie a) - f) sopra indicate direttamente Stabile Organizzazione, indipendentemente dalla soddisfazione dei requisiti generali di cui al comma 1.

---

- del principio della successione delle leggi nel tempo, secondo il quale una legge che entra in vigore in un momento successivo rispetto ad una legge di pari grado è prevalente rispetto a questa, con il conseguente effetto modificativo o abrogativo;

- del fatto che tale legge esprime la volontà dello Stato di assumere un obbligo internazionale è riconosciuto nell'ordinamento italiano il “principio della prevalenza del diritto convenzionale”, secondo il quale una Convenzione contro le doppie imposizioni ha portata abrogativa o modificativa della legge tributaria interna.

Tale regola inoltre coesiste e si affianca al principio della “prevalenza del diritto interno più favorevole”, implicitamente riconosciuto nell'ordinamento italiano ed espressamente disposto dall'art. 169 del TUIR.

Pertanto si può concludere che le Convenzioni internazionali prevalgono sulla norma interna, a meno che quest'ultima non preveda un trattamento più favorevole per il contribuente.

A completamento dell'argomento si osservi che in punto esiste il correlato fenomeno del “*treaty override*”, secondo il quale una norma interna successiva ad una norma convenzionale potrebbe modificare o abrogare una disposizione convenzionale.

In generale tale possibilità è preclusa o quanto meno limitata in quanto la maggior parte dei Paesi, nel recepire le disposizioni convenzionali con leggi ordinarie, si impegnano a rispettarle a livello internazionale.

Vi sono comunque alcuni Paesi, quali gli Stati Uniti, che espressamente derogano a quanto sopra generando il suddetto fenomeno del *treaty override*.

Un esempio di tale fattispecie è la FIRPTA (*Foreign Investment in Real Property Tax Act*).

Secondo tale legge gli Stati Uniti hanno il diritto di assoggettare ad imposizione le plusvalenze derivanti dalla cessione, da parte di un socio straniero, delle azioni o quote di società immobiliari degli USA. La tassazione dello stato della fonte non sarebbe consentita in applicazione del trattato.

<sup>18</sup> Cosiddetta “place of management”.

<sup>19</sup> Cosiddetta “branch”.



Questo comporta che un cantiere non potrà mai essere considerato *tout court* S.O. ma sarà necessario che soddisfi le condizioni di cui al comma 1, laddove ovviamente risulti applicabile la norma interna.

Rispetto al Modello OCSE l'Italia ritiene dunque tale elencazione positiva una fattispecie di S.O. Per contro secondo l'OCSE, affinché si possa configurare l'esistenza di una S.O. in presenza dei casi indicati nella lista positiva è necessario che siano soddisfatte le condizioni dettate dalla definizione generale di cui al paragrafo 1, dell'art. 5, del Modello.

Secondo l'interpretazione data dall'OCSE infatti tale elencazione rappresenta una mera esemplificazione peraltro non esaustiva di S.O.

Tale differente interpretazione può generare conflitti laddove un soggetto non residente che svolga un'attività di impresa nel territorio dello Stato attraverso la creazione di una delle fattispecie di cui alla lista positiva, sia considerato *tout court* casa madre di una SO in Italia secondo l'interpretazione italiana, mentre è possibile che lo Stato della residenza non ritenga sussistente la presenza di una SO in Italia di quel soggetto in carenza del soddisfacimento delle condizioni di cui alla definizione generale di S.O.<sup>20</sup>

#### L'elencazione negativa (negative list)

Il comma 4, dell'art. 162 del TUIR testualmente recita:

“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, 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;

<sup>20</sup> Si ricorda che secondo l'OCSE tutte le condizioni di cui al paragrafo 1, dell'art 5, devono essere soddisfatte affinché si possa configurare l'esistenza di una S.O.

Avvalendosi di un esempio, con riferimento alla fattispecie della “sede di direzione” l'Italia potrebbe ipotizzare l'esistenza di un S.O. in Italia di un soggetto non residente, con la sola presenza di un dirigente della società estera, non essendo necessaria la verifica dell'esistenza di una “sede fissa di affari”, di cui alla definizione generale.



- 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.”

Le lettere e) ed f) rappresentano elementi di assoluta novità rispetto al passato.

Si noti che le attività di cui alle lettere a) - f) sopra delineate non configurano mai una stabile organizzazione, anche in presenza delle condizioni di cui al comma 1, dell'art. 1, dell'art. 162 del TUIR, in quanto considerate attività “distanti” dalla produzione di utili o di benefici per l'impresa.

#### La stabile organizzazione e il commercio elettronico

Il comma 5, dell'art. 162 del TUIR recita:

“5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sè 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.”

In punto vi è assoluta uniformità con il modello OCSE. Si richiamano le considerazioni effettuate nella trattazione dei precedenti capitoli.

#### I cantieri

Il comma 3, dell'art. 162 del TUIR si occupa della disciplina dei cantieri e testualmente recita:

“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 3 mesi.”

Rispetto al paragrafo 3, del modello OCSE, vi sono alcune differenze sostanziali

Innanzitutto nella norma domestica è richiamata l'attività di supervisione che nel modello OCSE è solamente citata nel Commentario.

Per contro non è riportata l'attività di progettazione che nel modello OCSE è espressamente disciplinata.

La differenza rilevante è tuttavia da ravvisarsi nella durata minima necessaria affinché si possa sostenere l'esistenza di una S.O.

Infatti mentre nel modello OCSE tale durata è pari a 12 mesi, nell'art. 162 del TUIR è di soli 3 mesi.



Si aggiunga che nei principali trattati stipulati dall'Italia tale durata minima varia da 3 a 36 mesi.

La ragione di una scelta di tale natura da parte del legislatore italiano si può individuare nella possibilità da parte dell'Italia di negoziare, nell'ambito degli accordi bilaterali, tale durata minima a fronte della concessione di altri vantaggi da parte dell'altro Paese sottoscrittore dell'accordo.

Di contro però gli Stati esteri, in virtù del principio della reciprocità, potrebbero far valere tale durata minima anche per i cantieri aperti da società italiane nei loro Paesi con aggravii e complicazioni per gli operatori economici nazionali.

In ogni caso vale quanto riferito all'inizio di questo paragrafo con riferimento all'applicabilità, sia per i soggetti italiani, che per i soggetti esteri, dell'art. 169 del TUIR laddove sia più vantaggioso per il contribuente.

### **3.3 La Stabile organizzazione personale (S.O.P.)**

La disciplina della S.O.P. è stata affidata ai commi 6 e 7, dell'art. 162 del TUIR. Il comma 6 testualmente recita:

#### L'agente dipendente

*“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.”*

Il comma 6 nell'introdurre la definizione di agente dipendente<sup>21</sup>, pone come elemento necessario atto a configurare una S.O.P. la conclusione di contratti da parte di un soggetto IN NOME dell'impresa.

Nel modello OCSE tale elemento è invece individuato nella conclusione di contratti PER CONTO dell'impresa, da parte di un soggetto al quale siano attribuiti i POTERI per concludere tali contratti.

Secondo il legislatore italiano dunque la “rappresentanza”<sup>22</sup> e la “dipendenza” del soggetto che opera in nome dell'impresa sono i fattori indispensabili per l'individuazione di una S.O.P., piuttosto che i poteri ad esso attribuiti.

<sup>21</sup> L'agente può essere sia una persona fisica che una persona giuridica.

<sup>22</sup> La sentenza della Corte di Cassazione n. 8488 del 2010 conferma l'importanza di questo fattore. Infatti in tema di partecipazione alle trattative da parte di un agente per conto di una società estera, la Suprema Corte ha avuto modo di precisare che un agente non indipendente, nella fattispecie un professionista, dotato di poteri di rappresentanza, costituirebbe in ogni caso una S.O.P., anche se lo stesso deve agire ed agisce sulla base di ordini dettagliati o di direttive della società estera.



Nell’ordinamento italiano vi sono numerosi contratti attraverso i quali un soggetto può operare per conto di un altro senza rappresentanza e dunque senza che in tale situazione sia ravvisabile l’esistenza di una S.O., quali il mandato senza rappresentanza (art. 1705 C.C.), il contratto di commissione (art. 1731 C.C.), il contratto di agenzia (art. 1742 s.s. C.C.) e il contratto di mediazione (art. 1754 C.C.).

Un secondo elemento di difformità tra la disciplina interna e quella OCSE è rilevabile laddove nel modello OCSE viene esclusa la configurazione di una S.O. in presenza di attività ausiliarie e preparatorie; mentre la norma interna riconosce tale esclusione in presenza di attività di acquisto di beni in nome dell’impresa.

L’esclusione riconosciuta dall’Italia è certamente più ampia rispetto a quella OCSE ed implica che le attività ausiliarie e preparatorie possono costituire una stabile organizzazione per l’Italia se comunque diverse dall’acquisto di beni e laddove comunque siano soddisfatte le condizioni di cui al comma 1, dell’art. 162 del TUIR.

Per contro rappresentano elementi comuni delle due discipline il fatto che l’agente deve svolgere l’attività di conclusione di contratti abitualmente, ossia in modo continuativo; che tali contratti devono riguardare l’attività tipica dell’impresa e non le attività accessorie (quali l’assunzione di dipendenti o attività interne); che devono impegnare l’impresa in modo vincolante, inteso dal punto di vista sostanziale e non formale<sup>23</sup>.

#### L’agente indipendente

Il comma 7, che tratta dell’agente indipendente, testualmente recita:

*“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.”*

In tal caso l’attinenza della norma italiana al modello OCSE è totale.

#### Raccomandatari e mediatori marittimi

Il comma 8 testualmente recita:

---

Secondo la Corte di Cassazione i due casi di partecipazione alle trattative da parte di un agente dotato dei poteri di rappresentare il preponente o senza tali poteri sono alternativi, con l’effetto di considerare certamente esistente una S.O.P. in presenza di agente con poteri di rappresentanza, nella considerazione che è pacifico in tal caso il potere di vincolare il preponente.

<sup>23</sup> Un agente che tratta tutte le clausole di un contratto che in ultimo viene formalmente sottoscritto da un legare rappresentante dell’impresa può rappresentare una stabile organizzazione personale.



“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.”

Tale articolo è di assoluta novità non essendo presente nel modello OCSE.

Esso rappresenta un’esimente a priori per gli operatori ivi indicati, nell’ipotesi in cui essi non esercitino la loro attività ordinaria, ma agiscano sulla base di poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell’impresa.

#### S.O. da consociata

Il comma 9 testualmente recita:

“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 di impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell’altra.”

Si noti che l’unica differenza rispetto al modello OCSE è l’inclusione, nelle ipotesi in cui si può configurare una S.O., del caso in cui un terzo soggetto controlli le imprese italiana ed estera, che nel modello OCSE non è previsto.

Tale clausola è presente in tutti i trattati stipulati dall’Italia.

Dal punto di vista interno è opportuno, con particolare riferimento alla fattispecie “stabile organizzazione da controllata”, tenere conto dei principi dettati dalla giurisprudenza<sup>24</sup> della Corte di Cassazione italiana, di cui si darà di seguito conto.

### **3.4 La rilevanza del rapporto partecipativo, la posizione della società controllante e la normativa civilistica relativa all’attività di direzione e coordinamento**

Il paragrafo 7 dell’art. 5 del Modello OCSE precisa che qualora una società di uno Stato contraente controlli una società residente nell’altro Stato o sia da questa controllata, tale situazione non costituisce motivo sufficiente per far considerare una di queste società una stabile organizzazione

<sup>24</sup> Sentenze emesse dalla Suprema Corte di Cassazione 7 marzo 2002, n. 3367, 3368 e 3369; sentenza 26 marzo 2002, n. 4319; sentenze 25 maggio 2002, n. 7682 e 7689, sentenza 25 luglio 2002, n. 10925; sentenza 6 dicembre 2002, n. 17373).



dell'altra. Il principio tiene conto del fatto che la società controllata costituisce dal punto di vista legale un soggetto giuridico autonomo e quindi come tale indipendente, conseguentemente il vincolo di dipendenza deve essere dimostrato dall'esistenza di altri elementi che, unitamente al controllo giuridico, lo arricchiscono di contenuti sostanziali.

Occorre tuttavia ricordare che il legislatore civile nazionale, in sede di “riforma” del diritto societario ha introdotto nel Codice Civile un intero Capo (Artt. 2497 e seguenti) dedicato alla “direzione e coordinamento di società”.

L'introduzione di tale disciplina, che potrebbe apparire ad una prima superficiale analisi, del tutto “slegata” dalla disciplina tributaria della stabile organizzazione, potrebbe invece avere contenuti sostanziali e degni di un'attenta analisi. A tal fine è utile analizzare il contenuto della sentenza n. 7682, depositata dalla Corte di Cassazione in data 25 maggio 2002.<sup>25</sup> Nel seguito saranno analizzati gli elementi salienti ai fini di cui si tratta della sentenza, che sarà poi illustrata, nei suoi aspetti rilevanti concernenti specificamente l'ambito tributario, nel capitolo 5 della presente trattazione.

L'Amministrazione finanziaria aveva contestato alla società Intertaba S.p.a. (società controllata al 98% da Fabriques de Tabac Réunies con sede in Svizzera, a sua volta controllata da Philip Morris Inc., avente sede negli Stati Uniti d'America), di avere avuto un ruolo essenziale nella produzione del reddito della società consociata Philip Morris GmbH (con sede in Germania). In particolare, Intertaba S.p.a. è stata considerata un mero organo di una struttura complessa quale il gruppo Philip Morris, il quale ne imponeva le scelte ed indirizzava *in toto* le attività produttive.

In buona sostanza Intertaba S.p.a. appariva quale società solo formalmente autonoma, configurandosi quale organo di una struttura complessa nel cui ambito le varie società appartenenti al gruppo Philip Morris avrebbero svolto attività complementari tra loro, sfruttando i collegamenti diretti od indiretti con Philip Morris Inc., i cui organi di vertice coordinavano in ottica globale le attività mondiali del gruppo per il raggiungimento di un obiettivo unitario.

Gli interventi della capogruppo, in particolare, avevano ad oggetto le seguenti aree ed attività:

- area strategico-decisionale: sussisteva, in base alle risultanze probatorie acquisite, una commistione tra attività, cariche e funzioni svolte in rappresentanza delle società del gruppo, in particolare, risultava evidente la posizione dominante assunta da Philip Morris nei

<sup>25</sup> Cass. Civ., Sez. V, sent. n. 7682 del 20 dicembre 2001, dep. 25 maggio 2002, Pres. Cantillo, Rel. Altieri, meglio nota come “la sentenza Philip Morris”.



confronti di Intertaba e la assunzione di oneri e spese da parte della società Italiana nei confronti delle altre società del gruppo;

- area esecutiva: dall’analisi della documentazione reperita in sede di verifica fiscale, emergevano interventi da parte di Philip Morris nei confronti di Intertaba relativi alla determinazione dei prezzi ed alle condizioni di fornitura e pagamento, oltre che all’effettuazione di attività promozionali, alla gestione contabile ed alle campagne pubblicitarie per il lancio di nuovi prodotti;
- area “del personale”: i dirigenti di Intertaba dipendevano gerarchicamente da dirigenti di altre società del gruppo ed apparivano perseguire, in ottica globale, le finalità e gli obiettivi del gruppo Philip Morris. Alcuni dirigenti di Intertaba erano stati inoltre remunerati anche da altre società del gruppo e partecipavano a corsi aventi ad oggetto il ruolo di responsabili di vendita di Philip Morris;
- Intertaba utilizzava, inoltre, un sistema informativo globale per il monitoraggio delle vendite realizzate dal gruppo Philip Morris nel suo complesso sul territorio nazionale, trasmetteva periodicamente dati e notizie relativi alla propria situazione contabile alla Philip Morris ed alcuni dirigenti di Intertaba avevano partecipato alle trattative tra Philip Morris e l’Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato finalizzate alla stipulazione di contratti relativi alle concessioni delle licenze per la vendita di prodotti Philip Morris.

Come si può agevolmente apprezzare, la fattispecie di cui sopra rientrerebbe sicuramente, sulla base dei dati di fatto, tra le ipotesi di esercizio, da parte di società del gruppo, di attività di direzione e coordinamento; quale sia, nel concreto, l’entità giuridica non residente in Italia a cui imputare tale attività non è cosa di immediata percezione, posta l’estrema frammentazione dei centri decisionali.

La Suprema Corte, nella motivazione della sentenza, compie un’analisi degli elementi probatori acquisiti, pervenendo a conclusioni valutabili anche ai fini di una concreta qualificazione delle funzioni di gruppo, apprezzate nel contesto delle loro conseguenze sull’autonomia della società italiana.

Per quanto in questa sede utile, vale richiamare alcune affermazioni del Giudice, utili a definire l’ambito e la portata del concetto di stabile organizzazione quale centro giuridico autonomo di imputazione di affari afferenti la società capogruppo (ovvero le consociate). In particolare, *“Pur non essendo il gruppo come tale – almeno allo stato attuale dell’ordinamento italiano – centro di riferimento globale di rapporti giuridici, anche sul piano dell’ordinamento tributario, occorre comunque considerare che una o più società del gruppo possono esercitare un’attività di gestione*



*(management) attraverso una struttura operante nello Stato della fonte, come parte integrante di un più vasto programma, facendo capo ad un gruppo. Pertanto, le sinergie delle diverse società, alle quali la struttura nazionale fa riferimento, non possono non essere unitariamente considerate e di conseguenza costituisce un indebito frazionamento del fenomeno la mancata utilizzazione di tutti gli elementi di prova che, pur non riguardando il singolo rapporto tra ciascuna società e struttura nazionale servente, contribuiscono a verificare l'esistenza di un rapporto di dipendenza – soprattutto sotto l'aspetto funzionale – in relazione ad un programma al quale le diverse società del gruppo contribuiscono.”* Prendendo le mosse da tale premessa metodologica, ed aggiungendo che, qualora un'impresa abbia delegato ad una propria struttura funzioni di management, anche limitatamente ad un settore dell'attività, gli affari in tal modo condotti costituiscono un centro stabile di attività, la Suprema Corte afferma che l'indagine “... deve riguardare l'attività compiuta dalla struttura nazionale al di fuori del proprio ordinary business nel suo complesso. Sul piano della prova, ciò comporta che gli elementi rivelatori dell'esistenza di una stabile organizzazione devono essere considerati globalmente e nella loro reciproca connessione.”

Indagando poi sulla sussistenza, nella fattispecie, degli elementi di prova, i Giudici osservano che “...l'affermazione secondo cui gli elementi che giustificavano tale giudizio [giudizio di sussistenza degli elementi fondanti la stabile organizzazione, risultanti dalla documentazione probatoria rinvenuta] – e in particolare, il compimento, da parte di Intertaba, di una serie di attività di esclusivo interesse di Philip Morris GmbH e di altre società estere del gruppo ed estranee all'oggetto sociale di Intertaba, la quale subiva costi senza una conseguente redditività e senza formale incarico – sarebbero stati eliminati con appropriati interventi. Non viene, infatti spiegato in che cosa tali interventi fossero consistiti e, anzi, dal testo dei documenti riportato nella sentenza emerge chiaramente un intento di mantenere fermo lo stesso assetto ...”. Non è dato comprendere cosa si intenda, nel contesto in esame, per “interventi” volti all'eliminazione della situazione esistente, tuttavia *mutatis mutandis* essi potrebbero configurarsi, oltre che modificazioni di uno stato di fatto in precedenza esistente, quali “vantaggi compensativi”, volti quantomeno ad indennizzare Intertaba dei costi subiti per effetto delle attività svolte a favore delle società appartenenti al gruppo. In base alle considerazioni svolte ed alla ritenuta sussistenza degli elementi fattuali già ricordati circa lo svolgimento da parte di Intertaba di attività proprie della consociata Philip Morris GmbH e di altre consociate residenti in vari Paesi, la Suprema Corte ha ritenuto esistente una stabile organizzazione di tale consociate sul territorio Italiano (c.d. stabile organizzazione plurima).



Al di là di ogni considerazione circa il merito della sentenza in commento, non può non risaltare l'accento posto dai giudici sulla nozione di gruppo e sulla configurazione delle attività che, per importanza e valore, possono dar luogo ad una fattispecie di dominio di una società (sia essa controllante o anche consociata) sulla società italiana o su alcune funzioni da essa svolte.

Ma quanto innanzi dedotto non trova un punto d'approdo, seppur diversamente mediato, nella normativa recata dall'art. 2497 e ss. del c.c.? Non possono farsi discendere dall'applicazione della normativa civilistica in tema di direzione e coordinamento importanti conclusioni tali da avallare o, al contrario, porre nel nulla le statuizioni della Suprema Corte esposte nella sentenza innanzi commentata?

Gli interrogativi sono interessanti e meritano indubbiamente approfondimento.

Assunta l'autonomia giuridica della disciplina civilistica della direzione e coordinamento da quella tributaria in tema di stabile organizzazione, che non è possibile comunque negare, è comunque evidente che il “modello” di direzione e coordinamento in concreto assunto quale parametro di riferimento potrebbe comportare indubbi riflessi di natura fiscale.

In particolare, qualora si volesse ammettere sul piano teorico ed adottare nel concreto un modello “forte”, di matrice tedesca, di direzione e coordinamento, con pregnanti poteri conferiti al soggetto che, in via di fatto, la eserciti, potrebbero indubbiamente verificarsi importanti conseguenze sul piano fiscale, con derivata possibilità per l'Amministrazione finanziaria di attrazione a tassazione di elementi reddituali propri della società non residente in Italia.

Qualora, invece, si adottasse un modello “debole” di direzione e coordinamento, il rischio inerente la possibile configurazione di una stabile organizzazione non potrebbe, per ciò solo, risultare aumentato.

Si badi bene che la problematica non può e non deve porsi in connessione con il soddisfacimento degli obblighi pubblicitari di cui all'art. 2497 *bis* c.c. essendo questa una mera presa d'atto circa la sussistenza dei presupposti per l'applicazione della normativa di riferimento, guidata, tra l'altro, dalle presunzioni relative recate dall'articolo 2497 *sexies* c.c., bensì delle modalità con cui il rapporto di direzione e coordinamento concretamente si atteggia.

Ciò posto, sorge il problema (o, meglio, l'opportunità) di regolamentare adeguatamente i poteri, le facoltà e le attività che sono propri della società esercente attività di direzione e coordinamento. Ma, su questo fronte, a seguito dell'entrata in vigore della riforma del diritto societario, gli strumenti non mancano, nella forma prevista dall'articolo 2497 *septies* c.c.: “contratti di gruppo” ovvero



opportune clausole statutarie, la cui disciplina positiva ed i contestuali limiti sono stati analizzati nella seconda parte del presente studio.

E', quello del contratto (o regolamento) di gruppo, lo strumento con cui identificare e limitare opportunamente i poteri del soggetto (o dei soggetti, posta l'ammissibilità della "direzione congiunta") che esercita l'attività di direzione di coordinamento, al fine di escludere fattispecie di "dominio puro" e di limitare, in tal modo, eventuali censure sollevabili dall'Amministrazione finanziaria in merito alla configurabilità di una fattispecie di stabile organizzazione. In tale contesto, inoltre, potrebbero essere esplicitate le finalità delle direttive impartite e definiti i meccanismi compensativi utili a mantenere indenne la società "diretta e coordinata" dagli eventuali costi sostenuti a beneficio del soggetto che tale potere di direzione e coordinamento esercita.

Tutto ciò al fine di evitare contestazioni simili a quelle rappresentate nella sentenza sinteticamente commentata e, comunque, ridurre i rischi di possibile configurazione di una stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti.

## **4 - La stabile organizzazione ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto**

### ***4.1 - Analogie e differenze rispetto alla definizione ai fini delle imposte dirette***

La disciplina europea uniforme in materia di Imposta sul Valore Aggiunto, contenuta sostanzialmente nella VI direttiva del Consiglio, n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 e nelle sue successive modificazioni, fa più volte riferimento al concetto di "centro di attività stabile", secondo il quale il luogo delle prestazioni di servizi deve essere individuato nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa. In assenza di una definizione puntuale, per la definizione di stabile organizzazione ai fini iva si fa riferimento a tale suddetto concetto. Inoltre, maggiore dettaglio nella definizione di stabile organizzazione viene fornito dalla Corte di Giustizia Europea, che, nell'enunciare i suoi principi, descrive tre caratteristiche del centro di attività stabile, in particolare:

- a. L'esistenza di un *Place of Business*, quindi un luogo fisico situato nello Stato cd "fonte" in cui si riconosce un grado di sufficiente permanenza del soggetto non residente;



- b. La presenza contemporanea di mezzi umani e tecnici<sup>26</sup>. Infatti una sede senza una costante presenza umana non è un centro di attività stabile;
- c. Effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA.

Da quanto sin ora detto si evince la non coincidenza nella definizione del concetto di stabile organizzazione descritto in occasione dell'illustrazione del contenuto delle convenzioni contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi ed il concetto di centro di attività stabile, quale risultato della normativa e della giurisprudenza comunitaria. Questo perché il nostro ordinamento tributario ha descritto la stabile organizzazione subordinando la necessità di una puntuale descrizione alle finalità tributarie per le quali tale descrizione occorre. Infatti, ai fini delle imposte dirette, la descrizione di una stabile organizzazione ha lo scopo di circoscrivere gli ambiti ed i criteri di tassazione dei soggetti non residenti operanti nel territorio dello Stato, al fine di evitare il fenomeno della doppia imposizione. Nel caso dell'Imposta sul Valore Aggiunto, invece, l'intenzione è quella di individuare il presupposto territoriale dell'imposta. Nella prestazione di servizi, in particolare, risulta necessario individuare con chiarezza il soggetto passivo d'imposta, nonché il luogo di prestazione del servizio.

Riguardo al luogo fisico sopra menzionato, ed alla presenza di mezzi umani e tecnici, nella sentenza citata in calce, la Corte di Giustizia europea afferma il principio secondo cui “ il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro di attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinare prestazioni di servizi”. Inoltre, in una sentenza del 17 luglio 1997<sup>27</sup> è precisato che “affinchè un centro di attività possa essere utilmente preso in considerazione, in deroga al criterio preferenziale della sede come luogo delle prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che esso presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi”.

Come si evince da queste citazioni, il fattore umano risulta una *conditio sine qua non* per la configurazione della stabile organizzazione ai fini IVA. Altro è, secondo l'Art. 162 del TUIR ai fini delle imposte dirette, una stabile organizzazione che può esistere anche in presenza di macchine autonome (dal fattore umano) come nel caso, ad esempio, di un server.

<sup>26</sup> Corte di Giustizia europea, pronunciamento del 4 luglio 1985, causa 184/84, Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt.

<sup>27</sup> Caso C-190/95 tra ARO Lease BV e Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen Amsterdam.



Sul terzo punto sopra citato si concentra un'altra differenza esistente tra una stabile organizzazione ai fini IVA e quella descritta per le imposte dirette.

Secondo tale ultimo requisito, non esiste una S.O. ai fini IVA se questa non pone in essere operazioni rilevanti; secondo il Modello OCSE, invece, ai fini delle imposte dirette, è sufficiente che la S.O. sia idonea a produrre reddito, e non che lo produca necessariamente.

Soffermandoci sulla soggettività passiva della S.O., notiamo che le norme in materia di imposte dirette sono rivolte al soggetto non residente mentre, ai fini IVA, esse sono rivolte alla stabile organizzazione, denotando un'inequivocabile soggettività passiva d'imposta, visto che ricorrono sia i requisiti oggettivi che territoriali.

Infatti, secondo la Risoluzione n.4/2002 dell'Agenzia delle Entrate, la S.O. deve adempiere tutti gli obblighi formali previsti da Titolo II del DPR 633/72, chiarendo che la soggettività passiva della S.O. riguarda anche i rapporti tra quest'ultima e la casa madre. I servizi resi alla casa madre ed anche quelli da questa ricevuti sono, infatti, disciplinati, sul piano della territorialità, dall'Art. 7 del DPR 633/72.

#### ***4.2 - Operatività di soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia (Le conseguenze della diversa definizione)***

Dopo aver definito il concetto di stabile organizzazione occorre analizzare gli adempimenti da osservare da parte delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, in virtù del fatto che, come confermato dalla risoluzione ministeriale 30 luglio 2008 n.327/E, le stesse vanno considerate a tutti gli effetti soggetti passivi IVA.

Infatti i soggetti non residenti che si avvalgono della stabile organizzazione operativa nel territorio dello Stato, diventano soggetti passivi d'imposta per tutte le cessioni e prestazioni effettuate e ricevute in Italia in cui la stessa ha partecipato.

Essendo quindi la stabile organizzazione di un soggetto non residente un soggetto passivo d'imposta, dovrà far fronte a tutti gli obblighi ordinari di legge quali a titolo esemplificativo ma non esaustivo :

- Inizio attività mediante il modello AA7 o AA9;
- Acquisizione della partita IVA;
- Tenuta dei registri IVA acquisti e vendite;
- Liquidazione e versamento dell'imposta nei termini ordinari;



- Presentazione della dichiarazione ai fini IVA.

Occorre precisare che la stabile organizzazione agisce come soggetto passivo sia nei rapporti con i terzi sia in riferimento alle operazioni effettuate direttamente dalla “casa madre” del soggetto non residente, senza l’intervento della stabile organizzazione, essendo venuta meno la possibilità di avere una duplicità di posizioni IVA per il soggetto non residente (situazione ravvisabile dal 26 settembre 2009 in quanto in contrasto con le disposizioni comunitarie - Corte Giustizia CE 16 Luglio 2008 C- 244/08). Pertanto tutti gli adempimenti relativi alle operazioni di acquisto (compresa la detrazione ai sensi dell’art.19 DPR 633/72) della casa madre sono effettuati dalla stabile organizzazione, con contabilizzazione separata rispetto alle altre operazioni poste in essere dalla stessa. In definitiva:

- Non è permesso alla società non residente, che abbia una stabile organizzazione Italiana, di identificarsi direttamente o di utilizzare un rappresentante fiscale in Italia;
- Per le operazioni attive effettuate in Italia direttamente dalla casa madre della società estera, pur in presenza di stabile organizzazione, nei confronti di soggetti passivi d’imposta opera sempre il *reverse charge*, da parte del cliente soggetto passivo, ex art. 17 comma 2 e comma 4 del DPR 633/72;
- Per le operazioni attive effettuate in Italia direttamente dalla casa madre della società estera, in presenza di stabile organizzazione, nei confronti di soggetti privati gli obblighi sono adempiuti dalla stabile organizzazione, art.17 comma 2 DPR 633/72;
- Per gli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre della società estera, l’IVA viene recuperata dalla stabile organizzazione italiana con detrazione dell’imposta, ai sensi dell’art. 19 del DPR 633/72, in occasione delle liquidazioni periodiche o della dichiarazione annuale;
- Per gli acquisti effettuati con l’intervento della stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente, è contabilizzata dalla stessa stabile organizzazione.

In riferimento invece ai rapporti fra stabile organizzazione priva di indipendenza economica e casa madre, è intervenuta la risoluzione dell’Agenzia delle entrate del 16 giugno 2006 n. 81/E, precisando che debbano essere considerate fuori campo IVA, sposando la teoria dell’unitarietà del soggetto passivo non residente data l’assenza di autonomia soggettiva della stabile organizzazione.

Un ultimo aspetto da approfondire è il richiamo all’art. 11 del D.L. 25 settembre 2009, n.135 (convertito in legge il 20 novembre 2009, n.166) poiché in base a tale disposto, quando un soggetto non residente è dotato di stabile organizzazione nel territorio dello stato, non potrà più essere



titolare di un ulteriore posizione IVA in Italia, identificazione diretta o rappresentante fiscale che sia. Come naturale conseguenza, pertanto, tutti i soggetti non residenti che in Italia erano titolari alternativamente di una stabile organizzazione e di un'identificazione diretta o titolari di stabile organizzazione e dotati di un rappresentante fiscale, devono procedere alla chiusura delle suddette posizioni, ponendo il problema in merito alla possibilità di far confluire nelle liquidazioni periodiche della nuova posizione assunta ai fini IVA (ad esempio stabile organizzazione) l'eventuale credito maturato sulla detrazione dell'imposta operata dalla precedente posizione (identificazione diretta o rappresentante fiscale).

Con la risoluzione 108/E del 24 novembre 2011, l'Agenzia delle Entrate ha espresso parere favorevole in merito.

## **5 – La giurisprudenza in tema di stabile organizzazione**

### ***5.1 – Analisi della giurisprudenza della Corte di Cassazione: dal caso “Philip Morris” ai più recenti arresti giurisprudenziali***

Le sentenze della sezione tributaria della Corte di Cassazione n. 3367 e n. 3368 del 20 dicembre 2001 e n. 7682 del 20 dicembre 2001, producono notevoli spunti giurisprudenziali con riferimento alla stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, soprattutto dei gruppi societari multinazionali

L'amministrazione finanziaria aveva infatti rilevato che la multinazionale, articolata in una complessa struttura di società collegate, tutte facenti capo ad una società capogruppo newyorkese, avesse svolto rilevanti attività sul territorio italiano senza aver formalizzato alcuna S.O. (che esisteva, in condizioni analoghe, in altri paesi europei).

In particolare, gli organi accertatori, contestando alla società estera l'esistenza di una stabile organizzazione occulta, evidenziavano conseguentemente l'omessa fatturazione di royalties relative a contratti di licenza corrisposte alla stessa dai Monopoli di Stato per la produzione e vendita di sigarette, con omissioni di versamenti e dichiarazioni ai fini iva. Parimenti, ai fini reddituali, gli accertatori contestavano l'omessa contabilizzazione dei corrispettivi erogati dai Monopoli in esecuzione dei contratti di distribuzione.

La società italiana appartenente alla multinazionale, aveva per oggetto l'attività di produzione, distribuzione, vendita e commercializzazione di filtri per prodotti di tabacco. La stessa società



operava non solo con i Monopoli di Stato (fornitura di filtri), ma anche con altre società del gruppo, (contratti di commissione per la promozione della vendita di filtri in Europa e per la ricerca di fornitori per la loro produzione, contratti di agenzia per la promozione della vendita in aree duty-free).

I verbalizzanti avevano ritenuto che le attività svolte dalla società italiana in realtà servissero a mascherare il ruolo effettivo di una stabile organizzazione (occulta) per conto di altre società del gruppo (plurima stabile organizzazione di più soggetti non residenti). In tal modo la società italiana si collocava in un disegno unitario di sottrazione all'imposizione diretta e indiretta dei proventi derivanti dalle attività in Italia delle società del gruppo, in quanto la stessa, pur avendo un oggetto sociale specifico diverso, sostanzialmente concorreva all'attività produttiva, di assistenza, di rappresentanza, di pubblicità, controllo ed intermediazione delle altre società del gruppo nei rapporti con il Monopolio di Stato.

L'effettivo ruolo della società italiana è stato desunto dai seguenti elementi raccolti ed elaborati in sede di verifica:

- 1- management: le attività della società italiana erano indirizzate e coordinate direttamente dai vertici del gruppo multinazionale. In particolare alcuni documenti programmatici evidenziavano commistioni tra attività, cariche e funzioni svolte in rappresentanza della capogruppo e delle altre collegate. Si ravvisava in tal modo la posizione dominante della capogruppo e l'assunzione di oneri e spese da parte della società italiana anche a vantaggio delle altre società del gruppo;
- 2- area esecutiva: le attività aziendali di contenuto direzionale necessarie per gestire efficientemente i processi aziendali, risultavano spesso da interventi della capogruppo quanto a definizione di prezzi, termini di pagamento, elargizione di omaggi e contributi, gestione contabile di atti e documenti. Parimenti la società italiana promuoveva il lancio di prodotti della capogruppo e supportava quest'ultima e le altre società del gruppo in altre attività;
- 3- personale: i dirigenti della società italiana dipendevano da manager delle altre società del gruppo e spesso venivano retribuiti anche da queste;
- 4- altri indizi: la società italiana aveva partecipato alle trattative tra Monopoli ed altre società del gruppo e forniva altre attività di supporto al gruppo, anche a finalità statistiche (controllo delle vendite sul territorio nazionale).



I motivi della ricorrente facevano invece rilevare l'inesistenza di una S.O. materiale giacché uffici e personale appartenevano alla società italiana. Per altro la società estera avrebbe potuto svolgere in Italia l'attività anche con una sede fissa e propri dipendenti, giacché l'attività esercitata, di mero controllo sull'esatta esecuzione dei contratti doveva ritenersi assorbita nella previsione dell'art. 5 del modello OCSE, ove è disposto che non si considera S.O. una sede fissa di affari utilizzata per l'impresa ai soli fini di fornire informazioni o per attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliare per l'impresa.

La ricorrente escludeva pure l'esistenza di una stabile organizzazione personale, dal momento che la società italiana non disponeva del potere di concludere contratti a nome della società estera, le attività esercitate avevano natura ausiliaria e dimensioni marginali rispetto a quella principale (produzione di filtri), ed infine in quanto la società italiana non dipendeva né giuridicamente, né economicamente, dalla ricorrente.

La ricorrente richiamava pure l'art 5, paragrafo 7, del modello OCSE, ove è definito che il possesso del capitale di una società, da parte di altra società avente sede in altro Paese aderente, non costituisce motivo per far ritenere che la prima società sia una stabile organizzazione della seconda. Per altro, viene pure richiamato l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria, circolare del 22 settembre 1980 n. 32/9/2267, ove viene riconosciuto che la stessa struttura dei gruppi internazionali comporti un'attività di controllo che riflette la posizione tipica dell'azionista totalitario o maggioritario e che, quindi, dall'accentramento di gestione e controllo da parte della capogruppo, non può discendere direttamente l'esistenza di una S.O. identificata nella controllata.

La società controllata costituisce quindi soggetto autonomo rispetto alla controllante, anche quando ne gestisca l'attività commerciale (cosa comunque esclusa nel caso concreto).

I giudizi di primo e secondo grado hanno accolto le ragioni della multinazionale sia quanto a imposta sul valore aggiunto, sia quanto a imposte sui redditi.

Con riferimento alla prima fattispecie (accertamento IVA), la C.T.P. di Milano, con sentenza n. 238 del 1 settembre 1997 aveva annullato l'accertamento ed accolto il ricorso presentato dalla società estera. Ad analoghe conclusioni è pure giunta la C.T.R. Lombardia con la sentenza n. 312 del 24 marzo 2000.

I giudici di prime cure hanno infatti ritenuto che nel processo verbale di constatazione non siano stati individuati gli elementi costitutivi di una unità aziendale presente in Italia, presupposto della S.O. per un soggetto non residente. Si è piuttosto postulato che la S.O. esistesse “all'interno” di una società di diritto italiano facente parte del gruppo, senza che di ciò sia stata data prova.



Pertanto, l'esistenza di una società italiana facente parte di un gruppo, di per sé, non consente di concludere che la ricorrente disponga di una stabile organizzazione in Italia, conformemente, peraltro, al dettato del modello OCSE.

Viene pure precisato che la stessa natura dei ricavi accertati, ossia le royalties, non consente di concludere in senso positivo per l'esistenza di una stabile organizzazione. Né è possibile ipotizzare l'esistenza di una stabile organizzazione capace di generare solo ricavi senza sopportare costi.

L'orientamento dei giudici tributari non muta in materia di imposte sui redditi: la C.T.P. di Milano ha ritenuto immotivata e non provata l'affermazione relativa all'esistenza della S.O., così la C.T.R. Lombardia con sentenza n. 582/2000 del 06 dicembre 2000.

I giudici milanesi, analizzati gli elementi di prova, sono arrivati alla conclusione che, nel caso in esame, non ricorressero i presupposti per l'esistenza della S.O. secondo il modello OCSE, né di natura soggettiva (individuazione del luogo di attività: sede fissa di affari – location test), né di natura oggettiva (verifica della condizione di disponibilità del luogo fisso: right of use e permanence test), né funzionale (tipo di attività svolta, in rapporto di complementarità ai fini della produzione del reddito: business activity test e business connection test).

È di diverso avviso la Corte di Cassazione con motivazione esposta nelle sentenze n. 3368/2002 e n. 7682/2002.

I giudici di legittimità si soffermano primariamente sul tema della plurima stabile organizzazione di società appartenenti allo stesso gruppo. Nella prospettiva dell'accertamento, ritengono utilizzabili tutti gli elementi acquisiti in corso di verifica (prima non valutati dai giudici), anche se non si riferiscono direttamente al rapporto tra la società italiana e le ricorrenti.

L'indagine quindi, soprattutto se finalizzata ad accertare l'esistenza di una stabile organizzazione occulta, deve riguardare l'attività compiuta dalla struttura nazionale al di fuori del proprio *ordinary business* e nel suo complesso, con riferimento agli obiettivi generali del gruppo.

La cassazione analizza poi l'esistenza di un rapporto di dipendenza tra società italiana e controllante. Benché infatti la mera appartenenza ad un gruppo non implichi necessariamente la S.O. di una o più società del gruppo, affinché la struttura nazionale non venga considerata dipendente è necessario che essa abbia indipendenza giuridica ed economica; che agisca per altra impresa nell'ambito del proprio ordinario settore d'affari; che non assuma alcun rischio imprenditoriale per le attività esercitate nell'interesse di altra impresa.

Né tantomeno la cassazione condivide l'interpretazione della C.T.R. della Lombardia, ove l'attività di controllo sulla regolare esecuzione di un contratto viene considerata attività preparatoria



o ausiliaria, essendo la stessa strettamente funzionale alla produzione del reddito. Non possono quindi ritenersi soggetti indipendenti le strutture aventi il potere di concludere contratti in nome dell'impresa. Tale potere non si limita alla rappresentanza diretta, ma deve comprendere tutte quelle attività che abbiano contribuito alla conclusione di contratti, anche se gli stessi siano stati conclusi in nome dell'impresa.

Le sentenze della suprema corte offrono interessanti spunti.

Il primo è legato al concetto di S.O. plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo. In tal caso una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di S.O. e perseguire con il gruppo una strategia unitaria. In tal caso la ricostruzione dell'attività posta in essere dalla società nazionale deve essere riferita al programma del gruppo unitariamente considerato.

La cassazione si sofferma pure sugli obblighi di fatturazione delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello nazionale verso corrispettivo. In ogni caso tali operazioni sono soggette ad Iva ed ai relativi obblighi di fatturazione o autofatturazione, dichiarazione e pagamento dell'imposta, indipendentemente dal suo inserimento in un contratto che preveda altre prestazioni a carico del beneficiario, ovvero dal fatto che quest'ultimo, non residente, abbia un centro di attività stabile in Italia. Nel caso di prestazione di servizi a consociate estere, la S.O. ha quindi rilevanza ove tali attività (imponibili iva) e i relativi utili (redditi) vengano occultati. Nessun problema invece ove tali prestazioni vengano fatturate dall'impresa nazionale all'impresa estera (ovviamente a prezzi congrui per qualità e quantità).

Gran rilievo è stato pure attribuito all'attività di controllo sull'esatta esecuzione di un contratto tra soggetto residente e soggetto non residente. Tale attività non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria, in quanto strettamente connessa e funzionale alla produzione del reddito. Parimenti 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 condotta al potere di concludere contratti in nome dell'impresa, anche al di fuori di un potere di rappresentanza.

E' anche stabilito che l'affidamento a una struttura nazionale delle funzioni di management da parte di società non avente sede in Italia, anche se riguardante una certa area di operazioni, comporta l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di S.O..

La Suprema Corte, infine, ribadisce l'ormai consolidato orientamento di prevalenza della sostanza sulla forma, statuendo che l'accertamento dei requisiti di S.O. , ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione dei contratti, deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche e soprattutto su quello sostanziale.



Il caso Philip Morris è anche utile per fare il punto sulle conseguenze penali per le S.O. occulte. I possibili fenomeni evasivi che ne derivano si concretizzano ove un soggetto di diritto estero occulto una sede fissa d'affari nel nostro Paese, ovvero, al contrario, ove un soggetto residente italiano occulto l'esistenza di una S.O. estera (*branch*), al fine di evitare che il reddito prodotto dalla stessa venga tassato in Italia.

Tralasciando i profili fiscali delle sentenze di cassazione, di cui si è già trattato, si considerino le conclusioni del Gip del Tribunale di Milano (sentenza del 26 giugno 2002).

La decisione di non luogo a procedere nei confronti di tutti gli imputati “perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato” si fonda sull'intervenuta abrogazione della Legge 516/1982, con l'entrata in vigore del Dlgs 74/2000. Mentre la normativa abrogata puniva infatti le condotte realizzate “al fine di consentire l'evasione o l'indebito rimborso di terzi”, il nuovo art. 3 del Dlgs 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante artifici) riconduce il fine di evasione esclusivamente alle imposte alle quali è tenuto lo stesso soggetto attivo del reato, cioè il soggetto a carico del quale grava l'obbligo di presentazione della dichiarazione.

La sentenza del Tribunale di Milano sottolinea, infatti, che “costituisce un dato pacifico, nella stessa prospettiva accusatoria, che soggetti passivi d'imposta tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi erano le società estere del gruppo P.M. e non già I. S.p.a. , società, quest'ultima che proprio secondo l'accusa viene in considerazione solo in quanto costituente stabile organizzazione nello Stato delle predette società”.

Ipotizzando, quindi, la violazione dell'art. 5 del Dlgs 74/2000 (omessa presentazione della dichiarazione), il soggetto attivo del reato è individuabile nel contribuente tenuto alla presentazione della dichiarazione, ovvero gli amministratori della “società madre”. Gli amministratori della italiana presso cui si “nasconde” la S.O. occulta potrebbero, eventualmente, essere chiamati a rispondere in concorso dei primi nel reato.

Seguono altre sentenze recenti che hanno fatti propri gli spunti giurisprudenziali del caso Philip Morris

#### *Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza n. 20597/2011*

Nel caso esaminato, una società con sede legale a San Marino, si avvale di molteplici società italiane per mettere a disposizione i propri servizi di formazione sul territorio italiano.

In particolare i corsisti interessati, possono recarsi presso una delle sedi italiane per sottoscrivere un contratto di servizi “standard” in cui non si rinviene alcun obbligo a carico delle società italiane, che



si limitano piuttosto ad impartire l'attività di insegnamento. Le società italiane non hanno altra funzione se non quella di recapito per la società con sede a San Marino, ossia di ufficio per la sottoscrizione del contratto e la consegna del materiale didattico. La società sammarinese eroga la formazione attraverso personale italiano in unità locali situate in diverse città italiane. Parte contraente, intestataria dei pagamenti, è la società di San Marino.

L'agenzia delle entrate - ufficio di Rimini ha contestato alla società di San Marino di aver costituito in Italia una S.O. articolata in n. 20 società e ditte individuali che commercializzano i prodotti formativi sul territorio italiano, accertando, in tal modo, ricavi non dichiarati ai fini iva, nonché reddito non dichiarati ai fini Irpeg ed Ilor.

La ricorrente sammarinese, dopo i giudizi negativi in primo e secondo grado, ricorre per cassazione.

La difesa della società estera riteneva la S.O. non sussistente, in quanto la stessa designa una “sede fissa di affari” per mezzo della quale l'impresa non residente esercita l'attività sul territorio dello Stato. Secondo la difesa le società operanti in Italia erano invece dotate ciascuna di organizzazione autonoma, i cui introiti erano costituiti dai proventi delle provvigioni fatturate alla casa-madre. Inoltre, continua la ricorrente, non sussiste S.O. ove la casa-madre eserciti l'attività di impresa attraverso un intermediario indipendente che agisca nella propria attività.

La Suprema Corte respinge le argomentazioni della ricorrente, rilevando che l'accertamento dei requisiti di sussistenza di una S.O. deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche e soprattutto sul piano sostanziale, come già ribadito in numerose pronunce .

A parere della Corte infatti, l'organizzazione produttiva in Italia, di una società estera articolata in molteplici sedi formalmente distinte, ma economicamente integrate in una struttura unitaria, strumentale al raggiungimento dello scopo commerciale in Italia della casa-madre non residente, non preclude la contestazione della sussistenza di una S.O.

C.T.R. Milano: Sentenza 125/02/2011

La fattispecie esaminata riguarda una società italiana che agisce come commissionaria della sua controllante estera, laddove dal contratto di commissione si evince la totale assunzione del rischio d'impresa da parte della controllata italiana, con espressa esclusione del potere di stipulare contratti in nome e per conto della casa-madre non residente.



I giudici di secondo grado hanno confermato la decisione di prime cure, ritenendo illegittimo l'avviso di accertamento che presupponeva l'esistenza di una S.O. della casa-madre con le conseguenze a ciò connesse sul piano fiscale.

La decisione è stata fondata sulla rilevata palese autonomia operativa della società italiana, nonché sul rischio d'impresa dalla stessa assunto. Essa, inoltre, contrariamente a quanto affermato dagli organi accertatori dell'amministrazione finanziaria, non impegnava la “casa madre” mediante sottoscrizione di contratti per essa vincolanti, limitandosi a dar corso alle attività a ciò preparatorie ed ausiliarie. Tali considerazioni hanno escluso che la società italiana potesse essere considerata un agente funzionalmente ed economicamente dipendente dalla società estera e, quindi, una stabile organizzazione della stessa.

## ***5.2 – Analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea***

La giurisprudenza comunitaria si è più volte pronunciata sull'espressione "centro di attività stabile" contenuta nella versione in lingua italiana dell'art. 9 della VI Direttiva CEE, soprattutto ai fini dell'identificazione di una S.O. ai fini Iva.

La Corte di Giustizia europea non ha mai espresso chiaramente la volontà di interpretare la suddetta nozione utilizzando o meno il modello di Convenzione Ocse, ma ha semplicemente dettato, con giurisprudenza ormai consolidata, delle condizioni per la sua concreta individuazione.

L'interpretazione della Corte di Giustizia europea, peraltro, in virtù del principio di prevalenza del diritto comunitario, avrebbe riflessi immediati anche sul piano del diritto interno per l'interpretazione del termine "stabile organizzazione" utilizzato dal legislatore domestico nel D.P.R. n. 633/1972.

Analizzando la rassegna giurisprudenziale comunitaria formatasi sul punto, si osserva che secondo l'orientamento consolidato della Corte di Giustizia europea, l'imputazione di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene in considerazione soltanto quando tale centro di attività presenti un sufficiente grado di permanenza col territorio ed una struttura idonea a svolgere in modo autonomo la prestazione di servizi, in quanto dotata dei necessari mezzi umani e tecnici. Le condizioni individuate dalla giurisprudenza comunitaria per l'esistenza di una stabile organizzazione sono, quindi, sostanzialmente riconducibili all'esistenza di un luogo fisso a disposizione del non residente ed alla contemporanea presenza di mezzi umani e tecnici idonei allo svolgimento dell'attività decentrata.



Dall'analisi delle pronunce della Corte di Giustizia europea al riguardo sembra, peraltro, individuabile un importante punto in comune con la definizione pattizia di stabile organizzazione. In particolare, nelle sue decisioni la Corte europea ha affermato che il centro di attività stabile deve essere costituito da "una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità" e che abbia un "grado sufficiente di permanenza".

Pertanto una prima importante caratteristica che la stabile organizzazione deve possedere secondo la giurisprudenza comunitaria è quella della "stabilità". La sussistenza di tale requisito, in mancanza di ulteriori specificazioni fornite al riguardo, deve essere valutata sia in senso territoriale che temporale; in sostanza, utilizzando in via interpretativa le condizioni richieste dal Modello Ocse, si deve ritenere che la sede (*rectius*: il centro di attività) deve essere stabilmente collegata al territorio e che, inoltre, deve essere costituita per uno scopo durevole.

Una delle differenze più rilevanti che sembra esservi, invece, tra il concetto di stabile organizzazione contenuto nel modello di Convenzione dell'Ocse e quello elaborato dalla giurisprudenza comunitaria è costituita dalla necessità della presenza umana all'interno della struttura.

In effetti, secondo il costante indirizzo della Corte di Giustizia europea si può avere un centro di attività stabile solo quando sia ravvisabile "la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per le prestazioni di servizi". In virtù di tali argomentazioni la Corte ha escluso, ad esempio, che l'installazione a bordo di navi, di macchine automatiche per giochi d'azzardo, richiedenti solo una saltuaria manutenzione, possa costituire un centro di attività stabile, poiché mancherebbe in simili ipotesi, una significativa e stabile presenza di forza lavoro. Ne consegue che la nozione di centro di attività stabile, così come individuata dalla Corte di Giustizia, almeno sotto questo profilo, sembra essere considerevolmente più ristretta di quella di fonte convenzionale, non potendosi ritenere stabili organizzazioni, ad avviso della Corte, tutte quelle attività automatizzate svolte senza un significativo coinvolgimento umano; attività che, invece, ben possono costituire la fattispecie in esame ai sensi delle disposizioni convenzionali.

La dotazione minima (di mezzi umani e tecnici) richiesta dalla Corte di Giustizia europea non deve essere valutata in modo "quantitativo" ma "qualitativo", cioè in rapporto alla specifica prestazione di servizi analizzata. In sostanza, quando la Corte richiede il possesso da parte della stabile organizzazione delle risorse umane e tecniche "necessarie", si riferisce ovviamente alle dotazioni minime occorrenti per lo svolgimento di quella particolare prestazione di servizi della quale si sta individuando il presupposto territoriale, ciò perché in assenza di quella capacità



organizzativa minima è evidente che le prestazioni medesime non vengono rese dal centro di attività stabile, ma dalla casa-madre estera, nel Paese della quale andranno quindi localizzate.

Quanto detto è ravvisabile della sentenza ARO Lease BV, ove la Corte di Giustizia europea, specificando più approfonditamente il concetto di centro di attività stabile rispetto alle precedenti pronunce, ha stabilito che esso deve presentare "un grado sufficiente di permanenza" e che deve, inoltre, possedere "una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate".

Pertanto, il requisito organizzativo-dimensionale richiesto dalla giurisprudenza comunitaria deve essere opportunamente adattato alle diverse prestazioni per le quali assume rilievo la stabile organizzazione; da ciò deriva che, ad esempio, non dovrebbe essere ritenuta necessaria una consistente presenza di manodopera in tutte quelle attività a contenuto prevalentemente materiale (come, ad esempio, i servizi di telecomunicazione, le locazioni, eccetera) e corrispondentemente non si dovrebbe richiedere una rilevante organizzazione di mezzi in tutte quelle prestazioni di servizi a contenuto prevalentemente personale (quali, ad esempio: le consulenze, la realizzazione di software, eccetera).

Un'ulteriore differenza che viene ravvisata tra l'istituto de quo, così come interpretato da parte della Corte di Giustizia europea, rispetto a quello definito dalle Convenzioni internazionali, è quella della ammissibilità della cosiddetta stabile organizzazione personale (*agency clause*), cioè nella possibilità di individuare, anche nel sistema dell'Iva, una stabile organizzazione quando il non residente opera in un Paese estero soltanto attraverso un agente che agisce in suo nome e per suo conto col potere di obbligarlo, pur in assenza di un'apposita struttura stabilmente impiegata.

In ambito comunitario, sulla possibilità di identificare una stabile organizzazione personale anche ai fini dell'Iva, si possono citare le precisazioni espresse dalla Corte di Giustizia europea nei casi ARO Lease e DFDS A/S.

La prima vicenda, già citata, riguardava la ARO Lease B.V., società con sede nei Paesi Bassi, che in Belgio, in qualità di locatrice, concedeva in leasing autovetture private - in base a contratti stipulati nel proprio Stato di residenza - avvalendosi di intermediari indipendenti che fungevano esclusivamente da tramite tra la società ed i clienti, senza partecipare direttamente alla conclusione dei contratti né all'esecuzione degli stessi.

Il punto controverso - posto che in tale circostanza la concessione di veicoli in leasing, ai fini dell'Iva, è stata qualificata dalla Corte di Giustizia europea come prestazione di servizi - era quello di stabilire se la società di leasing olandese disponesse in Belgio di un centro di attività stabile,



al fine di verificare l'imponibilità delle operazioni da essa effettuate in tale Stato. La Corte, a tale proposito, ha affermato che "gli intermediari indipendenti che mettono in contatto i clienti interessati con la ARO non possono considerarsi mezzi umani permanenti. A tale conclusione, a ben vedere, si sarebbe potuti ugualmente giungere utilizzando, a livello interpretativo, il disposto dell'art. 5 del Modello Ocse, ove fosse stata accertata l'effettiva indipendenza degli intermediari operanti in Belgio (punto, peraltro, sul quale la Corte non si è soffermata), visto che la società olandese non disponeva di una "sede fissa d'affari" in tale Stato.

Nella seconda controversia sopra menzionata, la Corte di Giustizia europea è stata chiamata a pronunciarsi sulla configurabilità di un centro di attività stabile nel Regno Unito, ove una società di diritto danese (la DFDS A/S), organizzatrice di viaggi turistici, possedeva una società controllata che fungeva da intermediaria nei suoi confronti. In questa occasione la Corte ha ritenuto necessario verificare preliminarmente l'indipendenza della società intermediaria rispetto alla propria casa-madre estera ed a tale proposito ha scongiurato l'esistenza di un tale rapporto per effetto della detenzione dell'intero capitale sociale della società intermediaria da parte dell'impresa estera e per l'esistenza di diversi obblighi contrattuali nei confronti della stessa casa-madre (facendo, quindi, implicitamente ricorso agli stessi parametri forniti dal Commentario al Modello Ocse per valutare il grado di indipendenza di un soggetto). Dopo aver accertato la dipendenza economica della subsidiary, la Corte ha poi anche indagato se il centro di attività in esame presentasse "la consistenza minima richiesta in termini di mezzi umani e tecnici necessari" ed a seguito dell'esito positivo di quest'ultima indagine ha concluso per l'esistenza, nel Regno Unito, di un centro di attività stabile. A tale riguardo si può osservare che anche questa conclusione, in fondo, non è affatto dissimile da quella che si poteva trarre utilizzando le indicazioni fornite dall'art. 5 del Modello Ocse, seppure in tale evenienza, una volta accertato lo status di dipendenza economica dell'agente, sarebbe stata superflua un'analisi sull'esistenza di una sede fissa d'affari.

Concludendo, benché ci siano certamente molte analogie nella determinazione del concetto di stabile organizzazione ai fini reddituali ed ai fini iva, le definizioni non sono del tutto identiche. Come chiarito in varie sentenze della Corte di Cassazione infatti (19 settembre 1990 n. 9580, 25 luglio 2002 n. 10925 e 6 aprile 2004 n. 6799), per la S.O. ai fini Iva occorre la presenza contemporanea di mezzi tecnici ed umani, mentre ai fini delle imposte dirette tali mezzi rilevano anche se sono disgiunti.

Infine va ricordato che in occasione della riunione del consiglio Ecofin del 18 gennaio 2011, i ministri dei 27 Stati dell'Unione hanno concordato le modifiche da apportare al Regolamento



europeo n. 1777/2005, recante disposizioni di applicazione della direttiva n. 2006/112/CE, del 28.11.2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, recentemente modificata dalla direttiva 2008/8/CE, del 12.2.2008.

Gli stessi hanno definito, per la prima volta, un concetto, di matrice “europea”, che qualifica la stabile organizzazione ai fini IVA, in linea con le indicazioni già fornite sull'argomento, negli ultimi anni, dalla Corte di Giustizia Europea.

L'accezione europea del termine comprende tutte le organizzazioni, anche di minime dimensioni, insediatesi permanentemente sul territorio di un qualsiasi Stato membro. Le caratteristiche perché possa parlarsi di stabile organizzazione sono la disponibilità di risorse umane e tecniche proprie, atte cioè a permettere alla stabile organizzazione di ricevere ed utilizzare servizi di terzi, nonché la capacità di prestare propri servizi, oggetto dell'attività d'impresa, in perfetta autonomia rispetto alla casa madre.

### ***5.3 - Illustrazione di alcuni ulteriori casi decisi dalle Commissioni tributarie in tema di sanzionabilità e contratti per prestazioni di servizi tra società appartenenti al medesimo gruppo***

Sia in Italia che all'estero, il tema della stabile organizzazione, con particolare riferimento a quella occulta, è divenuto negli ultimi anni oggetto di crescente attenzione da parte delle amministrazioni fiscali, con la naturale conseguenza che anche la casistica affrontata dalla giurisprudenza tributaria si è notevolmente sviluppata.

Può essere utile notare il progressivo focalizzarsi dei giudici sugli elementi caratterizzanti una stabile organizzazione. Di recente le Commissioni Tributarie hanno anche analizzato i contratti c.d. “*intercompany*” considerandoli, talvolta, utile strumento a supporto del contribuente durante le attività di verifica per dimostrare la non sussistenza della S.O..

Infatti, è possibile limitare eventuali rischi controllando la coerenza delle attività svolte dalle società presenti in Italia ed appartenenti a gruppi multinazionali, con particolare riguardo ai contratti ed ai documenti esistenti, nonché alla congruità dei prezzi praticati.

Altro elemento degno di nota per finalità difensive, da sottoporre all'attenzione del Giudice tributario è la norma contenuta nell'art. 10, comma 3, dello Statuto del Contribuente, il quale espressamente dispone che “*Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta*”.



A riguardo, una prima sentenza che merita di essere segnalata, vista l’obiettivo incertezza della normativa in tema di S.O., concerne una decisione della C.T.R. Marche del 24 giugno 2011, n. 44. Tale pronuncia ha riformato parzialmente a favore del contribuente la sentenza di primo grado, escludendo l’irrogazione delle sanzioni per obiettive condizioni d’incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della disciplina normativa in materia<sup>28</sup>.

Mentre con riferimento ai contratti “*intercompany*” si segnala l’interessante sentenza della C.T.R. Friuli Venezia Giulia del 23 marzo 2011, n. 33. Da essa si evince che nel caso esaminato i verificatori erano giunti alla conclusione della sussistenza di una stabile organizzazione materiale e personale sulla base delle seguenti risultanze investigative:

- 1) esistenza di un contratto di servizi tra la società estera e quella italiana in forza del quale quest’ultima metteva a disposizione, presso la propria sede, un ufficio, corredato di linea fax, telefonica ed un cellulare;
- 2) il legale rappresentate nonché socio della società italiana di fatto era l’elemento di raccordo nei rapporti commerciali tra la società estera e l’Italia;
- 3) i servizi resi consistevano essenzialmente in attività promozionale tipica dell’agente (acquisizione di nuovi clienti e mantenimento dei contatti con gli stessi, studio dei mercati sul territorio, ecc.) ed in attività ausiliarie all’esecuzione dei contratti con i clienti acquisiti nonché in attività secondarie ed accessorie a quella principale dell’agente (proteggere gli interessi sui territori rappresentati e dare avviso dei cambiamenti normativi attinenti alle gestioni delle rappresentanze nei Paesi di competenza, ecc.).

Per completezza, i verificatori hanno verbalizzato che, a fronte delle suddette attività, venivano “regolarmente” emesse e pagate fatture per prestazioni di servizi.

L’interesse suscitato dalla sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Friuli risiede principalmente nelle argomentazioni addotte dai giudici incaricati sulla scorta delle quali è stato rigettato l’appello dell’Ufficio.

---

<sup>28</sup> I Giudici, in quella sede, hanno correttamente puntualizzato che “*le esigenze di gettito sono importanti per le casse dell’Erario ma ancor più importante è che il sistema tributario nazionale appaia equo e ragionevole perché in caso contrario si genererebbe un discredito devastante per gli interessi nazionali creando i presupposti per far fuggire gli investimenti esteri attratti dal Paese e disincentivare quelli potenziali. Che un gruppo internazionale localizzi le proprie attività in Paesi a fiscalità mitigata non può essere ritenuto un vulnus di fondo ma la logica attuazione di una delle più elementari regole di comportamento imprenditoriale; certamente cosa diversa sarebbe quella di produrre ricchezza in un Paese e pagare le imposte in un altro ma da comportamenti imprenditorialmente logici non si può gettare un’ombra sulle effettive modalità di svolgimento delle varie attività in altri Paesi; in altri termini, anche se la fiscalità fosse stata più conveniente in Italia rispetto al Lussemburgo, la questione da esaminare doveva comunque rimanere quella di accertare dove in concreto erano stati prodotti i redditi*”.



La Commissione ha infatti affermato la non sussistenza della stabile organizzazione occulta sulla base di un semplice principio: *non configura stabile organizzazione occulta la partecipata italiana che ha in essere con la società estera del gruppo un regolare contratto di servizi in base al quale vengono forniti ed adeguatamente remunerati i servizi resi.*

I giudici sottolineano che dalle verifiche svolte e sulla base del contratto esistente emerge chiaramente la tipologia dei rapporti in essere fra le due società e la corrispondenza degli stessi alle obbligazioni contrattuali assunte<sup>29</sup>, nonché la sostanziale autonomia della società residente.

#### ***5.4 - L'importanza delle dichiarazioni rese dai responsabili di funzione in sede di accesso degli organi dell'amministrazione finanziaria***

Anche con riferimento alla stabile organizzazione valgono i principi di carattere generale secondo cui le dichiarazioni rese ai verificatori e trasfuse nel P.V.C. non sono sufficienti, da sole, a giustificare l'emanazione di un avviso di accertamento. La natura di tali dichiarazioni è quella degli elementi indiziari. Esse non sono coperte da fede pubblica e costituiscono elementi probatori liberamente valutabili e apprezzabili dal giudice.

Il suesposto principio continua ad essere confermato sia esplicitamente che implicitamente dalle pronunzie di merito e di legittimità. Un caso fra tutti, recentemente conclusosi con la sentenza n. 3769 del 09/03/2012 della Cassazione Civile, Sez. Tributaria, conferma la natura meramente indiziaria delle dichiarazioni rese dai responsabili di funzione.

Nel caso di specie, il 29/03/2010 era stato notificato alla “*Boston Scientific International B.V.*” un ricorso dell'Agenzia delle Entrate volto ad ottenere la censura della sentenza di secondo grado depositata il 02/12/2009, che disattendeva l'atto di appello proposto dalla stessa Agenzia contro la sentenza (n. 450/35/2007) della C.T.P. di Milano che aveva integralmente accolto il ricorso proposto dal contribuente.

Fra gli atti processuali si riscontrano alcune dichiarazioni rilasciate in sede di verifica da responsabili di funzione, sulla scorta delle quali poteva apparire sussistente una stabile organizzazione. Tuttavia, anche la C.T.R. Lombardia in appello ha ritenuto le medesime non

---

<sup>29</sup> La C.T.R. in questione, sebbene partendo da presupposti diversi, giunge ad una conclusione analoga a quanto stabilito in Francia dalla Suprema Corte Francese - Conseil d'Etat - in relazione ad una contestazione simile in tema di stabile organizzazione occulta (Zimmer Case). Anche in tale occasione, la forma contrattuale ha avuto un peso sostanziale nella valutazione dei giudici francesi, i quali, facendo pieno affidamento sul contenuto del contratto e sul ruolo del commissionario ivi previsto, hanno sostenuto che non vi era alcuna stabile organizzazione del soggetto estero in Francia.



sufficienti a provarne l'esistenza. Le stesse dichiarazioni erano state, infatti, analizzate dal Giudicante in secondo grado nel capitolo relativo ai “*rapporti aziendali*” e, in questo quadro interpretativo più ampio venivano disattese perché non sufficienti da sole a varcare la soglia della prova<sup>30</sup>.

Ebbene, benché il tema del valore probante delle dichiarazioni non venga direttamente affrontato in tale recente vicenda processuale, indirettamente può comunque intuirsi come il Decidente in presenza di più indizi può tenere più o meno conto del contenuto dei verbali realizzati in sede di verifica e alle dichiarazioni in essi contenute.

Le dichiarazioni rese alla Guardia di Finanza in fase di verifica, infatti, non sono coperte da fede pubblica e, quindi, non giustificano, da sole, neanche l'emissione dell'avviso di accertamento<sup>31</sup>.

Secondo consolidata giurisprudenza, l'atto pubblico fa fede fino a querela di falso solo relativamente alla provenienza del documento dal pubblico ufficiale che l'ha formato, alle dichiarazioni al medesimo rese e agli altri fatti dal medesimo compiuti o che questi attestino essere

<sup>30</sup> Nella sentenza del Giudice di legittimità è dato leggere: “*Con il primo motivo di ricorso principale (rubricato come: “In relazione all'art. 360 c.p.c., comma, n. 5: motivazione insufficiente su fatto decisivo e controverso”)* la parte ricorrente si duole che il giudice di appello abbia ritenuto che la BS s.p.a. debba considerarsi agente “*indipendente*”, nonostante dalla verifica della GdF fossero emersi chiari elementi comprovanti la dipendenza giuridica di detta BS s.p.a. nei confronti della BSI BV o, più in generale, del “*Gruppo Boston*”. Tali elementi sono costituiti dalla posizione di controllo azionario che l'impresa olandese aveva nei confronti della commissionaria italiana; dalle dichiarazioni rilasciate ai verbalizzanti ... da cui emergeva la “*diretta ingerenza del gruppo Boston sulle modalità di svolgimento dell'attività di BS s.p.a.*”;” ed ancora “*dalle dichiarazioni rilasciate ... da cui emergeva che “BS s.p.a. era tenuta ad osservare le precise direttive del gruppo Boston indicate nelle linee guida”, ciò che non si poteva conciliare con l'autonomia operativa di un soggetto indipendente;... . Di fronte a tale complessivo quadro probatorio, la C.T.R. Lombardia aveva omesso di considerare alcune fonti di prova ed aveva fatto immotivata sottovalutazione di altre, sicché il giudizio circa l'indipendenza della BS s.p.a. espresso dal giudicante del merito non poteva che apparire frutto di una disamina del tutto parziale e carente degli elementi di prova acquisiti al processo*”. Infine, gli Ermellini hanno ritenuto, il motivo di impugnazione inammissibile, argomentando come segue: “*occorre ... evidenziare che nessuno degli elementi di fatto che la parte ricorrente ha enumerato e che sono stati trascritti dinanzi appare essere stato “omesso” nella considerazione del giudice dell'appello, così come la ricorrente assume nella prima parte del proprio motivo di impugnazione. Non quello relativo alla posizione di controllo azionario, diffusamente trattato nel paragrafo relativo ai “rapporti societari”; non quello relativo alle dichiarazioni ..., che sono state analizzate dal giudicante nel capitolo relativo ai “rapporti aziendali”; ... . Nei termini in cui detto assunto è stato articolato nel motivo di impugnazione, quest'ultimo ne risulta senz'altro viziato da inammissibilità*”.

<sup>31</sup> A riguardo si veda, con riferimento alla fiscalità domestica, quanto affermato dalla Cassazione con ordinanza del 9 novembre 2011 n. 23397. In tale vicenda un lavoratore dipendente dell'impresa verificata rilasciava delle dichiarazioni in sede di verifica, poi confluite nel processo verbale di constatazione. In un momento successivo tali dichiarazioni venivano smentite dal medesimo con una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà. Per la Commissione Tributaria Regionale, il ricorso presentato dall'imprenditore avverso l'avviso di accertamento risultava infondato poiché le dichiarazioni rese dal lavoratore nel PVC dovevano ritenersi di valore prevalente rispetto a quelle successivamente rese, in ragione della fede privilegiata dell'atto pubblico in cui sono contenute. La Cassazione si è poi discostata dalla posizione della C.T.R. accogliendo, nella sostanza, le doglianze del contribuente, cassando la sentenza d'appello e rinviando ad altra sezione della medesima Commissione Tributaria Regionale; Altri interessanti principi, applicabili in via analogica, con riferimento al valore delle dichiarazioni raccolte in sede di verifica e al rapporto fra le stesse e il divieto di avvalersi della prova testimoniale nel rito tributario, sono sintetizzati nella sentenza della C.T.P. di Firenze del 22 giugno, n. 89/16/11.



avvenuti in sua presenza. Tale efficacia privilegiata dell'atto pubblico non si estende, invece, alla veridicità delle dichiarazioni rese al pubblico ufficiale da terzi (come nel caso delle dichiarazioni rese dai responsabili di funzione). Queste ultime, lo ripetiamo, costituiscono elementi probatori liberamente valutabili e apprezzabili dal giudice, unitamente alle altre risultanze istruttorie.

A tal proposito, i giudici della Suprema Corte hanno più volte sostenuto che le dichiarazioni rilasciate da terzi alle Autorità ispettive non hanno, di per sé, un valore probatorio preconstituito. Anzi, il Giudice non può porle a fondamento esclusivo del proprio convincimento, ma vanno liberamente apprezzate dallo stesso alla luce di tutto il materiale probatorio disponibile<sup>32</sup>.

### ***5.5 - Cenni sulla rilevanza penale della fattispecie***

Le fattispecie delittuose di maggiore rilevanza pratica afferenti la stabile organizzazione sono quelle previste dagli artt. 4 e 5 del D.Lgs. 74/2000.

L'impianto sanzionatorio del D.Lgs 74/2000, in generale, mira a punire coloro i quali non rispettano gli obblighi previsti dalla normativa fiscale.

Prima di prendere in considerazione i singoli articoli di detto decreto è utile sottolineare che anche nell'ambito penale tributario rileva la nozione di stabile organizzazione così per come delineata in precedenza per l'ambito squisitamente tributario.

Ed invero, non si potrà avere sanzionabilità penale in materia tributaria se la stessa S.O. non venga preliminarmente ritenuta esistente secondo la normativa fiscale e convenzionale.

In base all'art. 5 della Convenzione OCSE la nozione di stabile organizzazione, che rileva per l'individuazione della legislazione fiscale applicabile, implica l'esistenza di un insediamento stabile, mediante il quale venga esercitata, in tutto o in parte, un'attività di impresa. La norma indica inoltre una serie di elementi indiziari della sussistenza della stabile organizzazione, consistenti, in sostanza, nella presenza di un'organizzazione di risorse umane e materiali, necessaria allo svolgimento delle prestazioni. Pertanto, una società straniera sarà sottoposta agli obblighi tributari dell'ordinamento italiano e, conseguentemente, anche alle sanzioni penal-tributarie, qualora

---

<sup>32</sup> Per completezza, si ricorda che recentemente con l'entrata in vigore dell'articolo 11 del Decreto “Salva Italia” (Legge n. 214/2011 di conversione del D.L. n. 201/2011) i reati di produzione di documenti falsi o di risposte non veritiere, a seguito di richiesta formale dell'Amministrazione Finanziaria o della Guardia di Finanza, saranno assimilati alle fattispecie di falsità delle autodichiarazioni e, come tali, verranno puniti ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. n. 445/00 che testualmente, dispone: “*chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso ... è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia*”. Ciò significa che se il contribuente sottoposto a controllo – o il professionista dallo stesso delegato – esibisce documenti falsi o rilascia dichiarazioni mendaci, rischia, per la sua condotta, la reclusione sino a tre anni.



l'attività della stessa sia esercitata in Italia mediante una stabile organizzazione, caratterizzata dalla presenza non occasionale o temporaneamente limitata di una struttura dotata di risorse per lo svolgimento dell'attività economica.

Appare quindi evidente che l'errata ricostruzione di una stabile organizzazione da parte dei verificatori potrà comportare delle non dovute imputazioni in sede penale. Per evitare tutto questo è consigliabile, per il contribuente sottoposto a verifica, avvalersi della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, sia durante la verifica medesima che immediatamente dopo (tramite la produzione di osservazioni e richieste all'Agenzia delle Entrate, ex art. 12, comma 7, L. 212/2000). Tale strategia difensiva è opportuna al fine di evitare errate comunicazioni di notizie di reato da parte della P.G..

La Cassazione ha ritenuto di recente che *“l'imputazione degli obblighi fiscali alla società estera non avviene solo quando sul territorio italiano operi una mera articolazione organizzativa della società o una sua unità operativa, strettamente collegata alla casa madre, ma anche quando l'attività della società estera sia svolta attraverso un ente autonomo, eventualmente munito di personalità giuridica e collegato alla società estera sulla base di accordi contrattuali o semplici collegamenti di fatto”*. La Suprema Corte, con la sentenza n. 46980 del 2011, ha affermato la configurabilità del reato di **omessa dichiarazione** in capo al socio e amministratore di società straniera avente stabile organizzazione in Italia<sup>33</sup>.

Altra pronuncia dei Giudici di legittimità che ci fornisce parecchi spunti di riflessione in riferimento ai profili penali della S.O. è quella afferente il caso *“Philip Morris”*.

Precisamente, come è noto, nel caso in esame la Cassazione ha delineato la figura della c.d. “stabile organizzazione occulta” sia ai fini delle II.DD. che in materia di IVA. Essa ha inteso individuare quei casi in cui la sussistenza della S.O. è più difficilmente individuabile<sup>34</sup>.

Tanto premesso, l'operatore del diritto si chiederà quali fattispecie criminose si potranno configurare in presenza di una stabile organizzazione occulta.

Ebbene, con riferimento agli **amministratori della società straniera e a quelli della società italiana** operativa (eventualmente in concorso ex artt. 110 e s.s. c.p.), *in primis* si potrà configurare la fattispecie prevista dall'art. 5 del D.Lgs. 74/2000, ossia quella dell'**omessa dichiarazione**. Essa consiste nell'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed IVA al fine di evadere dette

<sup>33</sup> Si veda Corriere tributario N. 9/2012

<sup>34</sup> La questione della stabile organizzazione occulta viene generalmente sollevata con riferimento ad una società italiana formalmente autonoma, anche se legata ad altre società da rapporti di controllo.



imposte, qualora venga superata la **soglia di punibilità di euro trentamila per ciascuna imposta**<sup>35</sup>.

Tale fattispecie di reato potrà verificarsi sia nell'ipotesi in cui in Italia non esista alcuna entità giuridicamente autonoma (ma una struttura che possieda i requisiti per essere qualificata come stabile organizzazione di una società straniera), sia nell'ipotesi in cui la S.O. si nasconda all'interno di una società italiana, la quale, oltre a svolgere le attività proprie, funziona anche come stabile organizzazione della società estera.

In ordine all'elemento psicologico del reato, necessita la sussistenza del dolo specifico di evasione. Si ricorda, comunque, per completezza che *“non danno luogo a fatti punibili”* ai sensi del D.Lgs. 74/2000 *“le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione”*; elemento quest'ultimo di non poco conto visto che l'errore sulla norma tributaria, nel caso *de quo*, non è da escludere attesa la complessità dell'istituto in esame<sup>36</sup>.

Per verificare in concreto il superamento della succitata soglia di punibilità, per un'esatta determinazione dell'imposta evasa, occorrerà:

1. considerare i costi deducibili, quali a titolo meramente esemplificativo parte dei *costs sharing* riferibili alla S.O.. Naturalmente occorrerà tener conto unicamente dei redditi prodotti nel territorio nazionale, cioè quelli direttamente imputabili alla stabile organizzazione;

<sup>35</sup> Tale soglia è prevista dal comma 1 del medesimo art. 5, così come modificato dall'art. 2 D.L. 138/2011 convertito con modificazioni dalla L. 148/2011.

<sup>36</sup> Con riferimento agli amministratori della società straniera è ipotizzabile una difesa basata sull'errore in materia tributaria ex art. 15 D.Lgs. 74/2000 e non tanto sull'errore in materia penale. Difatti, nel diritto penale italiano, la teoria più conosciuta dell'errore sul proposito criminoso vede tale istituto al centro delle cosiddette cause di esclusione della colpevolezza. La sussistenza dell'errore sui propositi, così come qualificato dal codice penale, escluderebbe, quindi, la colpevolezza, portando così alla mancanza dell'elemento soggettivo del reato. La parte generale del codice italiano contiene due articoli dedicati all'errore, il 5 c.p. e il 47 c.p.. Da un lato: *“Nessuno può invocare a propria scusa l'ignoranza della legge penale”*, dall'altro *“L'errore sul fatto che costituisce il reato esclude la punibilità dell'agente. Nondimeno, se si tratta di errore determinato da colpa, la punibilità non è esclusa, quando il fatto è preveduto dalla legge come delitto colposo; [e al secondo cpv.:] L'errore su una legge diversa dalla legge penale esclude la punibilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato”*. Il codice, apparentemente, distingue chiaramente: da un lato l'errore sulla legge penale (non scusabile) all'art 5 c.p. (c.d. errore sul precetto), dall'altro l'errore sulla legge extrapenale (sul fatto) e l'errore di fatto (scusabili, ed eventualmente comportanti responsabilità colposa) all'art 47 c.p. (cd. errore di fatto). La distinzione tra i due tipi di errore, e l'applicazione di una norma piuttosto che dell'altra, risiede nel come si qualifica l'errore nella rappresentazione ideale di chi vi ricade. In altre parole, se chi erra vuole un fatto diverso da quello costituente reato, si ha errore ex art. 47 (scusabile); se chi erra sbaglia nella convinzione che la condotta tenuta non sia reato, si ha errore ex art. 5 c.p. (non scusabile). In realtà, la rigidità dell'art. 5 c.p. è stata resa meno severa da una Sentenza della Corte Costituzionale (n. 364 del 1988), la quale sancisce la scusabilità dell'ignoranza della legge penale quando tale ignoranza è inevitabile o comunque incolpevole. L'errore sul Precetto dunque non è “non scusabile” in senso assoluto ma “limitatamente scusabile” (fonte: Tonini - Flora).



2. scomputare dal reddito netto (determinato come sopra) le remunerazioni che la società *branch* abbia eventualmente percepito a fronte dei soggetti non residenti.

Parte della dottrina si è interrogata in ordine alla possibilità, sul piano squisitamente fiscale, di recuperare a tassazione il maggior reddito accertato in capo alla società italiana, anziché riconoscere un'irregolare attività della casa madre annidata nella società controllata<sup>37</sup>.

Per come accennato all'inizio del paragrafo, l'altra fattispecie delittuosa che potrebbe essere contestata in presenza di una stabile organizzazione occulta è quella della **dichiarazione infedele**. Ed invero, soggetti attivi del reato di cui all'art. 4 del più volte menzionato D.Lgs. potrebbero essere gli amministratori della società italiana eventualmente in concorso con gli amministratori della casa madre straniera, qualora ne sussistano gli estremi.

Occorrerà in questo caso, da parte della pubblica accusa, dimostrare il difetto di totale asservimento della controllata italiana alle esigenze della casa madre.

In quest'ultima ipotesi si dovrebbe avere l'esclusione del reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5. Mentre, al contrario, in caso di totale asservimento della controllata alla casa madre, vi sarebbero i presupposti solo per l'applicazione dell'art. 5 e non della dichiarazione infedele ex art. 4.

### ***5.6 – L'analisi degli spunti giurisprudenziali finalizzata ad evitare il configurarsi di una stabile organizzazione***

Un'impresa può scegliere di inserirsi in un mercato straniero in modi differenti: oltre all'istituzione di una stabile organizzazione/filiale (*branch*), ossia una sede secondaria con rappresentanza stabile, ma priva di autonomia giuridica, è possibile altresì costituire un ufficio di rappresentanza, ovvero avvalersi per l'attività estera di una società controllata.

La recente giurisprudenza invita però a delle attente riflessioni sulla forma adottata, onde evitare che reali stabili organizzazioni vengano occultate, con le conseguenze giuridiche del caso.

Con riferimento all'istituzione di un ufficio di rappresentanza (o *bureau de liaison*), la normativa italiana non ne contiene una definizione specifica, per la qual ragione la prassi interpretativa rinvia al modello convenzionale elaborato dall'O.C.S.E. In tal senso, si considera ufficio di rappresentanza una sede fissa sul suolo italiano che svolga funzioni meramente ed

---

<sup>37</sup> Tuttavia, occorre far notare che un tale *modus operandi* comporterebbe la contestazione, in presenza del superamento delle soglie di punibilità, del reato previsto dall'art. 4 del D.Lgs. 74/2000, ossia “*dichiarazione infedele*”, in capo agli amministratori della società italiana riconosciuta quale S.O. occulta.



esclusivamente promozionali e pubblicitarie, di raccolta di informazioni, di ricerca scientifica o di mercato.

Conseguentemente, l'ufficio di rappresentanza deve avere esclusivamente una funzione ausiliaria o preparatoria per la penetrazione dell'impresa straniera sul mercato italiano, non potendo svolgere attività produttive o commerciali in senso proprio.

In sintesi, l'ufficio di rappresentanza deve svolgere soltanto un'attività promozionale della società, senza esercitare direttamente alcuna attività imprenditoriale (di produzione o di vendita), costituendo un mero centro di costo il cui responsabile non ha alcun potere di decidere o di impegnare la società preponente di fronte a terzi.

Quando invece l'ufficio di rappresentanza, nonostante la sua formale denominazione, svolga nei fatti anche attività produttive o commerciali, esso potrà essere considerato, “interpretandone” l'effettiva attività svolta, quale stabile organizzazione della società straniera, con le conseguenze giuridiche che ne possono derivare.

Altra ipotesi è invece quella della costituzione di una società controllata (c.d. *subsidiary*), del tutto distinta dalla struttura originaria e dotata di piena autonomia giuridica.

E' questo il caso ove occorre porre la maggiore attenzione onde evitare il configurarsi di una S.O. (occulta), all'interno della stessa controllata.

A tal proposito la giurisprudenza offre vari spunti di riflessione: occorre valutare adeguatamente l'oggetto sociale della società controllata, mantenendola il più possibile indipendente dalla casa-madre e regolamentare i rapporti tra le due entità secondo le regole di mercato.

Particolare rilevanza deve essere, in questo contesto, attribuita ai rapporti commerciali tra controllante e controllata, con specifico riferimento agli obblighi di fatturazione delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio nazionale verso corrispettivo. In ogni caso tali operazioni sono soggette ad Iva ed ai relativi obblighi di fatturazione o autofatturazione, dichiarazione e pagamento dell'imposta, indipendentemente dal suo inserimento in un contratto che preveda altre prestazioni a carico del beneficiario, ovvero dal fatto che quest'ultimo, non residente, abbia un centro di attività stabile in Italia. Nel caso di prestazione di servizi a consociate estere, la S.O. ha quindi rilevanza ove tali attività (imponibili iva) e i relativi utili (redditi) vengano occultati. Nessun problema invece ove tali prestazioni vengano fatturate dall'impresa nazionale all'impresa estera (ovviamente a prezzi congrui per qualità e quantità).

In merito all'autonomia della controllata, benché la mera appartenenza ad un gruppo non implichi necessariamente la sussistenza di S.O. di una o più società del gruppo, affinché la struttura



nazionale non venga considerata dipendente è necessario che abbia indipendenza giuridica ed economica dalla controllante, nonché agisca per conto della stessa sempre nell'ambito del proprio ordinario settore d'affari, ed infine non assuma significativi rischi imprenditoriale per le attività esercitate nell'interesse di altra impresa appartenente al gruppo.

La fase contrattuale ed i rapporti con i clienti nel caso di rapporti di agenzia con la casa madre vanno pure regolamentati in maniera specifica, escludendo la capacità di concludere contratti da parte dell'agente, e mantenendo l'indipendenza dello stesso dalla casa madre, soprattutto con riferimento all'assunzione di rischio di impresa.

Infine, la valutazione di tutte le circostanze di fatto e di diritto relative alla configurazione di una S.O. debbono essere condotte non solo sul piano formale, ma anche e soprattutto su quello sostanziale.

## **6. La stabile organizzazione all'estero di società residente in Italia**

### ***6.1 - Inquadramento generale della fattispecie***

Si è avuto modo nei capitoli che precedono di illustrare in maniera completa e puntuale la definizione ed il concetto di stabile organizzazione.

Ora, in queste pagine, ci si accinge ad affrontare alcune delle problematiche che emergono nel momento in cui un soggetto residente opera in territori esteri attraverso una stabile organizzazione.

Le imprese italiane possono operare nei Paesi esteri con modalità diverse. Possono costituire una società di diritto locale dotata quindi di una propria personalità giuridica, iscrivendo la partecipazione nella società tra le immobilizzazioni finanziarie, in quanto la stessa costituisce di norma un investimento duraturo e strategico.

In alternativa, è possibile operare nello Stato estero per il tramite, appunto, di una stabile organizzazione, ossia una struttura priva di personalità giuridica che costituisce sostanzialmente "un'estensione" fuori dal territorio nazionale della casa madre italiana.

Si è già illustrato come l'art. 162, D.P.R. n. 917/1986, ancorché relativo ai soggetti non residenti che operano in Italia, definisce la stabile organizzazione come:



- una sede di direzione;
- una succursale;
- un ufficio;
- un'officina;
- un laboratorio;
- una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava altro luogo di estrazione di risorse naturali;
- un cantiere.

Le ragioni che possono indurre all'utilizzo di una stabile organizzazione in luogo di una società di diritto locale possono essere le seguenti:

- l'esigenza di dotarsi di una struttura più snella e leggera;
- la necessità di non essere vincolati dalle previsioni di capitale sociale minimo previsto per le società di diritto locale. Per quanto attiene alla composizione del patrimonio netto della stabile organizzazione, sotto un profilo civilistico, non è infatti necessario rispettare i requisiti di **capitale minimo** previsti per le società di diritto locale;
- l'opportunità di evitare la gestione di problemi legati alla *governance*;
- la possibilità di compensare le perdite della struttura estera con gli utili della casa madre. A questo proposito è opportuno evidenziare che, con la riforma fiscale del 2004, le svalutazioni delle partecipazioni iscritte in bilancio e qualificate per l'applicazione della cosiddetta *participation exemption* sono divenute fiscalmente irrilevanti. Le **perdite** della stabile organizzazione, al contrario, sono “inglobate” nel reddito della casa madre, proprio in quanto la struttura estera non è dotata di una propria autonomia giuridica. È pur vero, in questo senso, che oggi sussistono anche altri strumenti che consentono la compensazione dei risultati (il cd. consolidato mondiale), tuttavia tali strumenti son particolarmente onerosi e di difficile gestione.

L'apertura della S.O. deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate ed al Registro delle Imprese in Italia, nonché all'analogo registro del Paese estero in cui è situata; se si tratta di sede secondaria con rappresentanza stabile all'estero, la sua apertura deve essere prevista dallo statuto. Sarà inoltre necessario, sul piano strettamente operativo:

1. istituire una contabilità separata della stabile organizzazione, che poi confluisca nella contabilità generale della società residente. Nella normativa nazionale, l'art. 14, comma 5, del D.P.R. n. 600 del 1973, impone alle società, agli enti, ed agli imprenditori che esercitano attività all'estero mediante stabili organizzazioni, nonché a quelli non residenti che



esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni, di rilevare in contabilità distintamente i fatti di gestione concernenti le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse. E' dunque necessario tenere un giornale sezionale intestato alla S.O..

2. verificare i prezzi applicati nei trasferimenti di beni e servizi tra casa madre e stabile organizzazione. L'art. 14 del D.P.R. n. 600/1973 deve essere letto, infatti, in combinato con l'art. 110, comma 7, del TUIR, che regola la complessa materia del *transfer pricing*. Seppur controverso in dottrina, una lettura in chiave sostanziale della norma porta a ritenere applicabile anche ai rapporti tra stabile organizzazione e “casa madre”, la regola del valore normale e, quindi la necessaria applicazione di prezzi allineati al valore di mercato dei beni e servizi scambiati<sup>38</sup>.
3. determinare il reddito della stabile organizzazione secondo le regole dello Stato estero in cui questa è stabilita ed ivi assolvere le imposte locali. In questo caso ci si trova ad affrontare alcune questioni di primaria importanza, quali la valorizzazione dei trasferimenti interni (si veda in questo senso quanto in precedenza anticipato), l'addebito alla stabile organizzazione di quote di spese generali della casa madre comprensivo o meno di un margine di utile<sup>39</sup>, l'applicazione di un *mark up* nei casi in cui la stabile organizzazione funga da “centro di

<sup>38</sup> Peraltro, vi sono alcune norme che, per limitati fini, trattano la stabile organizzazione come se questa fosse un soggetto autonomo ed indipendente, come nel caso, a titolo esemplificativo, dell'applicazione del criterio del valore normale anche ai rapporti tra stabile organizzazione e casa madre.

Si tratta, vieppiù, di casi limitati che non possono inficiare la generale appartenenza della stabile organizzazione all'impresa di cui è promanazione e, quindi, l'assenza di una sua indipendente caratterizzazione in termini di soggettività.

Tale essendo il principio generale, si assiste spesso alla “prassi” dell'amministrazione finanziaria di determinare presuntivamente il reddito di impresa della stabile organizzazione attraverso la ripartizione del reddito totale della casa madre sulla base del criterio di volta in volta ritenuto più affidabile. Tale metodologia di computo non sembra legittima ed, anzi, contraria i principi OCSE secondo i quali la ripartizione dell'utile dell'impresa estera è consentita esclusivamente quando tale metodologia di computo del reddito possa effettivamente considerarsi una consolidata consuetudine dello Stato e quando il risultato ottenuto non configga con il principio dell'*arm's length*.

L'amministrazione finanziaria pertanto anche quando giunga a configurare la presenza di una stabile organizzazione in Italia non disponendo della documentazione contabile ex art. 14 DPR 600/73, non dovrebbe ritenersi legittimata ad allocare presuntivamente in tutto od in parte del reddito prodotto dalla casa madre. Anche in tale ipotesi, infatti, essa sarebbe tenuta ad uniformarsi alle indicazioni dell'OCSE procedendo all'analisi fattuale e funzionale delle attività concretamente svolte dalla stabile organizzazione sulla base degli elementi e dei dati comunque disponibili, per poi procedere alla determinazione dei profitti che effettivamente possono considerarsi di competenza della stabile organizzazione.

<sup>39</sup> Il modello OCSE ammette in deduzione dal reddito della stabile organizzazione anche le *spese di direzione* e le *spese generali d'amministrazione* sostenute dall'impresa sia nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione che altrove. Nel calcolare infatti gli utili di una stabile organizzazione occorre tener conto delle spese ovunque sostenute per gli scopi della medesima, ricorrendo, se necessario, anche a procedimenti di stima (ad esempio in proporzione al fatturato), indipendentemente dall'effettivo rimborso di tali spese. La prassi amministrativa italiana appare in generale coerente con i principi illustrati nel Commentario al modello OCSE. In particolare le spese sostenute dalla casa madre nell'interesse della stabile organizzazione devono essere imputate alla stessa ed suddetto processo deve riguardare non solo spese generali ma anche eventuali interessi passivi da finanziamento nella presunzione che i finanziamenti stessi siano stati acquisiti per sostenere tanto l'attività svolta in Italia quanto quella effettuata all'estero (Ris. Dir. Gen. II.DD. n. 9/427 dell'8 aprile 1980).



acquisto” per la casa madre, la documentazione degli addebiti<sup>40</sup>, il principio della competenza<sup>41</sup>, ecc.;

4. Far confluire i conti della stabile organizzazione nella contabilità generale e determinare il reddito complessivo da assoggettare a tassazione in Italia secondo le regole italiane;
5. Scomputare dall'imposta complessiva dovuta in Italia il credito per le imposte assolte all'estero.

E' necessario ricordare che, se la contabilità della S.O. è tenuta in valuta estera, è necessario convertire i saldi secondo uno dei metodi previsti dal principio contabile n. 17 (cambio corrente e metodo temporale). Ai fini fiscali la conversione si effettua al cambio alla data di chiusura dell'esercizio e le differenze di cambio rispetto all'esercizio precedente non concorrono alla formazione del reddito (art. 110, co. 2, T.U.I.R.).

Appare, infine, opportuno segnalare l'esenzione dall'IRAP della quota di valore della produzione attribuibile alla S.O. all'estero, quota che risulta scomputabile dalla base imponibile ex art. 12 D.Lgs. 446/1997. A tal fine, il reddito va attribuito alla *branch* in proporzione alle retribuzioni spettanti ai dipendenti ed ai collaboratori in essa impiegati con continuità.

### ***6.2 Le conseguenze dell'accertamento della stabile organizzazione all'estero sul reddito della società italiana.***

Si è visto come le imprese italiane possono operare sui mercati esteri con diverse strutture: partnership, uffici di rappresentanza, stabili organizzazioni, società controllate, ecc.

La Stabile Organizzazione consente ad una casa madre italiana di operare direttamente, attraverso una propria “struttura leggera”, in uno Stato estero, mantenendo la titolarità di tutti i rapporti economici e giuridici. L'operazione di costituzione di una S.O. può essere consapevole, scientemente perseguita e dichiarata agli organi dell'amministrazione finanziaria, ovvero può essere il risultato di un comportamento concludente: in questo caso si parla di S. O. occulta.

Quando una società residente in Italia opera stabilmente in un mercato estero si deve porre il problema se stia, di fatto, creando una base fissa d'affari; ove vi sia tale consapevolezza, in fase di

---

40 Sempre il Commentario OCSE precisa che la corrispondenza interna fra casa madre e stabile organizzazione assume rilevanza anche se non ha portata contrattuale. Le Amministrazioni Fiscali ne devono tener conto salvo tale documentazione non rispetti la realtà economica delle operazioni poste in essere.

41 È certamente condivisibile l'opinione di autorevole dottrina (M. Piazza, “Guida alla fiscalità internazionale”, Il Sole 24 Ore) secondo cui il principio generale della competenza previsto nel TUIR sia applicabile anche in occasione dell'imputazione alla stabile organizzazione di costi, oneri e spese.



pianificazione dell'investimento sarà possibile procedere all'apertura della posizione fiscale estera, con i necessari corollari in tema di adempimenti formali e sostanziali. Qualora, invece, non siano stati valutati a fondo (colpevolmente o meno) gli elementi fondanti sarà possibile, per l'autorità fiscale del Paese estero, in sede accertativa, contestare l'esistenza di una stabile organizzazione occulta.

Vi sono tre macroclassi in cui si possono raggruppare le Stabili Organizzazioni occulte:

- a. *dovute ad omissioni volontarie*: la società italiana è conscia di operare tramite una S.O. e non lo formalizza per ragioni di convenienza;
- b. *dovute al superamento del termine convenzionale*: la società italiana opera, ad es. in un cantiere, e supera il tempo massimo previsto dalle norme interne o convenzionali per non configurare base fissa;
- c. *dovute alla contestazione dell'esistenza di una S.O. all'interno di un soggetto giuridico estero in qualche modo collegato alla società italiana*: in fase di accertamento l'amministrazione finanziaria rileva, mediante proprie valutazioni circa il concreto atteggiarsi dell'attività d'impresa, l'esistenza di una S.O. presso un soggetto giuridico estero formalmente autonomo rispetto l'impresa italiana.

Queste tre tipologie hanno diverse modalità di emersione e conseguenze sul reddito della società residente in Italia “casa madre”.

#### *Gruppo a): S.O. volontariamente occulta*

Quando una società crea una base fissa d'affari all'estero, il reddito da essa prodotto in quel Paese viene prima tassato in detto Stato e poi ricondotto nel reddito della casa madre, cui è riconosciuto il credito d'imposta per le imposte pagate nel Paese estero<sup>42</sup>.

Qualora la S.O. estera sia occulta, lo Stato italiano nulla avrà a pretendere ai fini dell'imposizione diretta nazionale, in quanto ciò che è prodotto all'estero è già ricompreso nel reddito della casa

<sup>42</sup> L'art. 165 del TUIR prevede quale regola generale vigente nel sistema tributario italiano il riconoscimento del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero. Dello stesso tenore le principali Convenzioni sottoscritte dall'Italia. Per le stabili organizzazioni in particolare la regola generale prevista nell'art. 165, co. 5 prevede specifiche modalità per il riconoscimento del credito d'imposta.



madre, sarà semmai lo Stato di stabilimento estero a richiedere le imposte prodotte nel proprio territorio.

Le principali contestazioni conseguenti all'accertamento saranno quindi legate alle omissioni presso il paese di insediamento della Stabile Organizzazione; la “casa madre” dovrebbe poter portare a credito le imposte pagate in fase accertativa<sup>43</sup>.

Vi è poi la problematica relativa ad eventuali dipendenti Italiani operanti presso la stabile organizzazione: l'art. 15 del Modello OCSE, al co. 2 lettera c) prevede che i dipendenti di una S.O. subiscano la potestà impositiva dello Stato in cui prestano l'attività, anche in deroga al principio della imposizione in base alla residenza, a prescindere dal superamento dei 183 giorni di permanenza all'estero. Ciò detto, l'emersione di una S.O. occulta potrebbe portare con sé la contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria estera di tutti i redditi di lavoro erogati ai dipendenti operanti nello Stato estero per i quali non sono state ivi versate le imposte. Di contro la casa madre, che avrà sottoposto tali redditi a ritenuta in Italia, e i dipendenti, che avranno tassato ivi i redditi, potrebbero non veder riconosciuto il credito d'imposta.

Nello specifico, qualora lo Stato italiano decidesse di non conformarsi alla contestazione straniera dell'esistenza di una stabile organizzazione, potrebbe continuare a ritenere dovute le imposte nazionali sul reddito del personale dipendente e non riconoscere l'eventuale credito per le imposte estere versate, anche in sede contenziosa.

In conclusione i problemi da affrontare in questo caso saranno:

- a. accertamento reddito estero e riconoscimento del credito d'imposta in Italia;
- b. trattamento dei redditi dei dipendenti con omissioni d'imposta nello Stato estero, eventuale credito d'imposta riconosciuto ai dipendenti in Italia, obblighi dichiarativi per i dipendenti, nonché errate certificazioni e dichiarazioni da parte della casa madre (CUD e modello 770) che porteranno ad un credito per la stessa e a dichiarazioni integrative a debito per i dipendenti<sup>44</sup>;

<sup>43</sup> Nell'art. 165 TUIR al comma 8 sono previste come indetraibili le imposte pagate su redditi non dichiarati in Italia, pertanto l'emersione di una S.O. occulta i cui redditi però siano già ricompresi nel reddito dichiarato dalla casa madre, dovrebbe poter fruire della credito d'imposta. Tale affermazione però dovrebbe essere temperata dalla previsione di limiti temporali all'utilizzo del credito contenuti sempre nell'art. 165.

<sup>44</sup> Concretamente la società italiana ha trattenuto delle ritenute che ha versato per conto del dipendente. A seguito della riqualificazione da parte dell'autorità straniera dell'esistenza di una S.O. occulta dovrà versare nuove imposte locali sui redditi dei dipendenti, i quali saranno costretti ad effettuare una dichiarazione modello Unico integrativo per sottoporre a tassazione tale reddito in Italia, recuperare il credito per le imposte pagate all'estero e versare solo il differenziale dovuto. La casa madre dovrà procedere con un 770 integrativo per rettificare i redditi da lavoro dipendente



- c. trattamento previdenziale dei dipendenti, con eventuali possibili omissioni contributive;
- d. accertamento IVA (ove tale imposta sia prevista) da parte dello Stato estero conseguente alla soggettività interna sia per le operazioni poste in essere con soggetti residenti che con soggetti non residenti;
- e. rimborso IRAP che la casa madre potrebbe chiedere per effetto dell'esistenza di una S.O. e quindi della rideterminazione della ripartizione della base imponibile in caso di costo del personale per attività prestata all'estero<sup>45</sup>.

*Gruppo b): S.O. per superamento temporale*

È probabilmente il caso di maggior frequenza nella realtà nei settori cantieristici e di montaggio di impianti: la società italiana quando inizia ad operare non ritiene di superare il limite temporale massimo per non configurare una S.O. (termine che può essere di fonte interna<sup>46</sup> o convenzionale<sup>47</sup>), non formalizzando così alcuna stabile organizzazione. Ai fini iva, non rilevando un tempo minimo predeterminato, dovrebbe comunicare la propria soggettività passiva interna immediatamente, ai sensi dell'art. 11 del Reg. 282/2011; tale norma, infatti, designa quale S.O. ai fini IVA qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un *grado sufficiente di permanenza* e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici. È evidente quindi che il dato temporale è irrilevante.

All'inaspettato superamento del termine previsto, quella che era una S.O. ai soli fini Iva<sup>48</sup>, sarà riqualificata come S.O. anche ai fini delle imposte sui redditi con effetti sostanziali che retroagiscono alla data di stabilimento<sup>49</sup>.

Le conseguenze saranno analoghe all'ipotesi di omissione volontaria di comunicazione, con identificazione, tuttavia, della data da cui decorre la soggettività passiva.

---

erroneamente assoggettati a tassazione in Italia, vedersi riconosce il credito e ottenerne il rimborso o la compensazione. Nel mentre avrà già versato le imposte estere per conto del dipendente, quindi con un doppio esborso. La casa madre inoltre dovrà versare al dipendente la differenza tra le ritenute operate in Italia e le imposte estere, e in fase dichiarativa il dipendente verserà solo il saldo di imposta dovuta.

<sup>45</sup> Per effetto del combinato disposto art. 12 co. 1 e art. 4 co. 2 del D. Lgs. 446/1997, il valore della produzione attribuibile alla S.O., e quindi non imponibile in Italia, viene determinato in via percentuale dalla proporzione “retribuzioni estere su retribuzioni totali”. La percentuale applicata al valore della produzione totale della casa madre determina la quota di base imponibile non tassabile in quanto riferibile alla S.O.

<sup>46</sup> L'art. 162 co. 3 Tuir detta la regola generale applicabile in caso di S.O. in Italia in ambito cantieristico e di montaggio: durata minima 3 mesi. Tale norma si rende applicabile se non vi è una convenzione tra l'Italia e lo stato di provenienza della società estera. Specularmente avviene quando una società italiana opera in uno stato privo di convenzione, sarà adottata la norma generale interna di quello stato.

<sup>47</sup> Previsto dall'art. 5 del Modello Ocse. La maggior parte delle convenzioni firmate dall'Italia prevede un termine di 12 mesi. A titolo solo di esempio si segnala la convenzione con la Georgia, sottoscritta a Roma il 31.10.2000, che prevede un termine massimo di 6 mesi, così come quella con il Marocco firmata nel 1972.

<sup>48</sup> Si ricorda che il Reg. 282/2011 è applicabile solo in ambito comunitario.

<sup>49</sup> Data facilmente identificabile in caso di comunicazione di inizio attività per la S.O. iva, o comunque determinabile extracontabilmente da contratti e permessi.



*Gruppo c): S.O. presso soggetto terzo residente nello Stato estero di stabilimento collegato al soggetto italiano*

L'ultima tipologia di S.O. occulta è quella che ha maggiori riflessi sulla “casa madre” e sul suo reddito. E' il frutto del controllo dei redditi in capo alla casa madre cui viene contestato, da parte dell'Amministrazione Finanziaria italiana, l'operatività diretta sul mercato estero attraverso l'utilizzo di una S.O. occulta celata da un soggetto giuridico estero regolarmente residente in altro Stato. Di fatto tale soggetto estero “nasconde” al suo interno una base fissa d'affari della casa madre italiana.

L'Amministrazione Finanziaria in fase di verifica rileva l'esistenza di collegamenti formali e sostanziali tra soggetti giuridici Italiani ed esteri. In particolare, contesta che le operazioni concluse da tali soggetti (principalmente agenti o commissionari locali, distributori, partner esclusivisti, società controllate/collegate e chiunque altri non faccia che agire in nome e per conto della casa madre sotto la sua diretta direzione) pur essendo formalmente ad essi imputabili, sono riconducibili alla società italiana per effetto della sua ingerenza nella gestione operativa<sup>50</sup>: il reddito ritratto da tali attività sarà quindi riqualificato ed imputato alla casa madre.

Le problematiche conseguenti alla riqualificazione del reddito di un soggetto non residente in capo ad un contribuente italiano saranno quindi:

1. imputazione di un maggior reddito in capo alla società italiana con sanzioni di tipo amministrativo e, al superamento di determinate soglie, penale per gli amministratori della società italiana;
2. mancato riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero da un soggetto terzo: la doppia imposizione quale ulteriore sanzione di carattere amministrativo.

### ***6.3 - Il possibile conflitto tra potestà impositive e gli strumenti di soluzione per evitare la doppia imposizione.***<sup>51</sup>

Come già evidenziato la potestà concorrente tra due Stati sulla stessa materia imponibile può dare origine ad ipotesi di doppia imposizione, pertanto sia l'OCSE (con il modello convenzionale)

<sup>50</sup> L'Amministrazione Finanziaria, dopo aver rilevato collegamenti sostanziali da cui emerge che la società italiana sia il *dominus* del soggetto estero, potrà operare in rettifica del reddito imputando la quota ad essa attribuibile direttamente alla casa madre.

<sup>51</sup> Pur non formando oggetto del presente lavoro è appena il caso di accennare al più raro, ma non meno rilevante fenomeno della doppia NON imposizione. La tematica è sentita sia a livello europeo sia OCSE, in relazione sia agli effetti negativi che tali fenomeni generano sul gettito complessivo dei vari Paesi coinvolti, sia con riferimento alle distorsioni della concorrenza nel mercato unico dovuta a posizioni di indebito vantaggio. La Commissione europea ha avviato una consultazione pubblica rivolta alle imprese multinazionali, al mondo accademico e ai consulenti fiscali finalizzata ad acquisire contributi e idee sulla questione dello sfruttamento delle asimmetrie tra gli ordinamenti tributari dei vari Paesi, suscettibili di generare fenomeni di "doppia non imposizione".



quanto l’Unione Europea (con lo sviluppo costante della normativa comunitaria) prevedono delle procedure amichevoli e deflative, così come in molti ordinamenti interni vi sono norme atte a risolvere *tout court*, tali possibili contrasti<sup>52</sup>.

Esistono, invero, come indicato nel prosieguo, degli strumenti atti ad evitare preliminarmente le problematiche della doppia imposizione. Per risolvere questo problema, ad esempio, nel 2002 la Commissione europea ha istituito il Forum congiunto dell’Ue sui prezzi di trasferimento che ha condotto, come indicato in seguito, all’introduzione degli APA (*Advance Pricing Agreements*) considerati strumento atto ad accrescere la certezza del diritto e a ridurre gli oneri connessi ai prezzi di trasferimento che gravano sui contribuenti.

#### *Strumenti nazionali di soluzione preventivi non contenziosi: l’interpello ordinario e il cd. ruling internazionale*

Nell’ordinamento italiano, come anzidetto, è previsto il riconoscimento del credito d’imposta, nel limite della tassazione nazionale su quel reddito, per le imposte pagate all’estero. Di fatto, l’esistenza di un reddito già assoggettato a tassazione oltreconfine, farà sì che sullo stesso il contribuente in Italia paghi in sede dichiarativa solo il differenziale d’imposta tra l’aliquota italiana e quella estera. In caso di reddito d’impresa, tale aliquota marginale potrebbe essere maggiorata per effetto della rideterminazione della base imponibile sulla scorta delle regole interne.

Nel nostro ordinamento tra le procedure preventive volte all’eliminazione della doppia imposizione coesistono varie forme di interpello<sup>53</sup> fra le quali accenneremo all’istituto dell’interpello ordinario<sup>54</sup> e all’istituto del *ruling* internazionale<sup>55</sup>. Vi sono molteplici ipotesi in cui un contribuente può rivolgersi all’Amministrazione Finanziaria per chiedere o per far confermare la correttezza di un comportamento, ma si tratta di ipotesi “chiuse”. Non esiste, infatti, un “interpello preventivo generale” con cui il contribuente possa comunicare, in ogni ambito, ciò che intende porre in essere ed ottenere un parere preventivo vincolante per l’Amministrazione finanziaria.

Lo Statuto del contribuente all’art. 11, al co. 1, introduce una sorta di interpello generale, il cd. **interpello ordinario**, finalizzato ad ottenere il parere dell’Agenzia delle Entrate in ordine all’interpretazione di una norma tributaria obiettivamente incerta rispetto a un caso concreto e personale. E’ necessario quindi che la norma sia incerta, e non che la stessa arrechi danno al

<sup>52</sup> Il riconoscimento del credito d’imposta per le imposte pagate oltre confine (art. 165 Tuir) o l’esenzione sui redditi conseguiti all’estero.

<sup>53</sup> **interpello ordinario** (art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212; D.M. 26 aprile 2001, n. 209; D.Lgs. 29 novembre 2008, n. 185); **interpello CFC** (artt. 167 e 168 del Tuir, D.M. 21 novembre 2001, n. 429); **interpello antielusivo** (art. 21, legge 30 dicembre 1991, n. 413; DD.MM. 13 giugno 1997, n. 194 e n. 195); **interpello disapplicativo** (art. 37 bis, comma 8, del D.P.R.n. 600/1973; D.M. 19 giugno 1998, n. 259).

<sup>54</sup> Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

<sup>55</sup> Art. 8 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269, convertito, con modificazioni, nella Legge 24 novembre 2003, n. 326



contribuente. In questa ipotesi, in caso di norma di certa applicazione, ma che porti con sé una doppia imposizione, nulla potrà il contribuente che vorrà ottenere la disapplicazione della stessa.

Se di fatto l'interpello ordinario previsto dalla legislazione nazionale non può essere considerato uno strumento efficace per ottenere l'eliminazione di cause di doppia imposizione, ben diversa è la situazione in altri Paesi, dove è possibile formulare quesiti preventivi, anche di carattere generale alle Amministrazioni locali al fine di ottenere l'indicazione dell'esatto comportamento da seguire.

Riferendosi alle ipotesi di S.O. occulta precedentemente riportate, si prenda ad esempio la riqualificazione di un cantiere quale S.O. a causa della maturazione del periodo minimo previsto dalla convenzione: le problematiche relative ai dipendenti possono essere di difficile soluzione. In particolare, lo Stato fonte del reddito, quindi lo Stato estero, non rinuncerà alla propria potestà impositiva, dall'altro canto se la contestazione non fosse tempestiva, in Italia potrebbero essere scaduti i termini per procedere a dichiarazioni integrative a favore<sup>56</sup> da parte del datore di lavoro, il quale non potrà chiedere a rimborso le ritenute versate che dovrà restituire ai dipendenti. Questi ultimi dovranno invece procedere con una dichiarazione integrativa a debito nella quale far valere il credito per le imposte estere pagate. Di fatto sul datore di lavoro si verificherebbe una doppia imposizione per le ritenute versate in Italia e non più recuperabili.

Operativamente il problema innanzi delineato non ha agevole soluzione, in quanto le norme interne limitano la possibilità di richiesta di rimborso. Di fatto la “casa madre” dovrà agire con un'istanza di rimborso per eccesso di versamento, rettificando oltre i termini il proprio modello 770 e poi, in caso di silenzio-rifiuto o diniego esplicito, procedere in via contenziosa contro lo Stato italiano, con notevoli incertezze sugli effettivi risultati del contenzioso<sup>57</sup>.

L'istituto del **ruling internazionale**, introdotto dall'art. 8 Legge n. 326 del 24 novembre 2003, ha previsto, per le *imprese con attività internazionale*, la possibilità di utilizzare una procedura di interpello con riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties.

La procedura termina con la sottoscrizione di un accordo, tra l'Amministrazione finanziaria italiana e l'impresa, che vincola entrambi i soggetti sull'oggetto dell'accordo per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo stesso è stato stipulato e per i due periodi d'imposta successivi.

L'Ufficio ruling internazionale, dopo una sommaria valutazione formale, dichiara l'ammissibilità dell'istanza e innesca il contraddittorio tra le parti finalizzato al raggiungimento di un accordo.

<sup>56</sup> Termine previsto dall'art. 2 co. 8bis DPR 322/1998, pari al termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo. Quindi una dichiarazione es. 770/2010 (riferita al 2009) potrà essere corretta fino alla data di presentazione della dichiarazione 770/2011 (riferita al 2010)

<sup>57</sup> In tale situazione si potrebbe ipotizzare in estrema *ratio* un ricorso in sede civile per indebito arricchimento, in caso di diniego di rimborso.



Oggetto dell'accordo potranno essere:

1. la quantificazione del valore normale ai fini del transfer pricing (articolo 110, comma 7, del Tuir);
2. l'applicazione ai singoli casi concreti di norme, anche convenzionali, su erogazione o percezione di dividendi, interessi o royalties a (o da) soggetti non residenti
3. l'applicazione di analoghe disposizioni su l'erogazione o la percezione di altri componenti reddituali a (o da) soggetti non residenti
4. l'applicazione ai singoli casi concreti delle norme sull'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente.

La procedura, che, occorre dirlo, richiede tempi piuttosto lunghi per la definizione (dai 12 ai 18 mesi in media), porterà alla sottoscrizione di un accordo che vincola le parti, limitando sostanzialmente il potere di accertamento sull'oggetto dell'accordo. L'Amministrazione, per tutta la durata dell'accordo, potrà verificare, con appositi accessi, il rispetto dei patti sottoscritti e le eventuali variazioni della situazione oggetto dell'accordo.

Al termine di ogni triennio il contribuente potrà presentare una istanza di rinnovo.

Il ruling internazionale è tipo logicamente assimilabile ad un APA unilaterale in quanto vincola esclusivamente il contribuente e il Fisco italiano. Il limite di tale istituto è proprio legato al fatto di costituire un accordo bilaterale, non vincolante per lo Stato terzo cui può essere sottoposto, ma non imposto. Esso, in definitiva, limita il fenomeno della doppia imposizione solo se anche lo Stato terzo si conforma ad esso.

*Strumenti internazionali di soluzione preventivi non contenziosi: i cd. APA (Advance Pricing Agreements)*

L'esistenza di un conflitto tra Amministrazioni Finanziarie si ha in maniera frequente nella determinazione dei prezzi di trasferimento di beni e servizi tra la casa madre e le sue S.O.. In questo caso sarà possibile attivare delle procedure per cui le Amministrazioni coinvolte e il contribuente raggiungeranno un accordo (cd. APA) in cui sarà individuata o la metodologia di determinazione dei prezzi o la quota di base imponibile attribuibile a ciascuna giurisdizione.

Nell'ottobre 2002, come detto, il Consiglio dell'UE, su proposta della Commissione europea, ha istituito il “Forum congiunto dell'UE sui prezzi di trasferimento” (*Joint Transfer Pricing Forum - JTPF*), con il compito di affrontare le problematiche fiscali connesse alla doppia imposizione nella determinazione dei prezzi di trasferimento. L'attività del JTPF ha portato prima all'adozione, nel



novembre 2004, del Codice di condotta sull'effettiva implementazione della convenzione arbitrale e poi alla definizione delle questioni relative alla documentazione connessa alla determinazione dei prezzi di trasferimento, nonché alle procedure *Advance Pricing Agreements (APA)*.

Il 26 febbraio 2007, la Commissione europea ha emanato una comunicazione<sup>58</sup> contenente le linee guida per evitare la doppia imposizione in materia di prezzi di trasferimento. Tale comunicazione riguarda principalmente gli APA. Attraverso la conclusione di un APA si raggiunge maggior certezza fiscale e prevenzione delle controversie tributarie, pertanto la comunicazione stabilisce le migliori prassi implementative per gli APA all'interno dell'UE ed li ritiene lo strumento più idoneo per risolvere o prevenire una data controversia. Nella comunicazione vi è l'indicazione di altri strumenti per la prevenzione e la risoluzione delle controversie, quali le verifiche fiscali simultanee, il parere preventivo (sia di natura volontaria che obbligatoria), la perizia e la mediazione.

Il procedimento per ottenere un APA è sostanzialmente analogo a quello del ruling internazionale: una prima domanda da formulare all'Amministrazione Finanziaria prescelta con tutte le indicazioni in ordine al tipo di transazione, alle modalità operative, ai metodi di calcolo utilizzati e agli stati coinvolti, notificata anche a tutti i soggetti coinvolti; una fase di trattativa fra le Amministrazioni e il contribuente; una fase conclusiva con il raggiungimento di un accordo vincolante per tutte le parti valido per un determinato periodo, per un determinato metodo e per determinate operazioni, analiticamente individuate nell'accordo.

Come già osservato, il limite anche in questo caso è connesso all'oggetto, di fatto principalmente la metodologia di determinazione dei prezzi di trasferimento, e dalla mancanza di un obbligo di risultato: le trattative potrebbero essere particolarmente macchinose e lunghe e non condurre mai ad un accordo.

*Strumenti internazionali di soluzione preventivi non contenziosi: le procedure amichevoli previste dall'art. 25 del Modello OCSE. Cenni sullo scambio di informazioni*

Il contribuente, che per effetto dell'applicazione delle disposizioni contenute in una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sottoscritta dal proprio Paese di residenza, subisca la doppia imposizione sul medesimo reddito, potrà in alternativa alla via contenziosa interna, utilizzare gli strumenti forniti dalla convenzione stessa per addivenire ad una soluzione

<sup>58</sup> Commissione Europea, Comunicazione, On the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU., 26 febbraio 2007 - COM(2007)71



della controversia. L'art. 25 del modello Ocse prevede le procedure cd. “amichevoli”, finalizzate al raggiungimento di un accordo tra gli Stati in “conflitto”.

Il maggior limite da tale strumento è la sua natura **non vincolante** né la previsione di un termine per il raggiungimento di un accordo. Nel concreto le due o più Amministrazioni, dopo essere state sollecitate formalmente dal contribuente con l'avvio della procedura, devono cercare un accordo: la ricerca di una soluzione è tuttavia lasciata esclusivamente alla “buona volontà” delle parti e potrebbe, in concreto, non arrivare mai.

Il contribuente che attiva la procedura di cui all'art. 25 può farlo per la concreta applicazione al suo caso di una clausola convenzionale ovvero può evidenziare l'esistenza di una criticità generale nella convenzione da cui consegue (o potrebbe conseguire) un fenomeno di doppia imposizione giuridica. Nel caso concreto il contribuente potrebbe rilevare una diversa valutazione della situazione fattuale in relazione all'esistenza di una stabile organizzazione in uno dei due stati.

Sono previsti tre tipi di procedure amichevoli:

1. la procedura amichevole in senso stretto (*specific case method*), volta alla definizione di una singola controversia;
2. la procedura di consultazione (*interpretative method*), volta all'interpretazione generale di disposizioni contenute nella convenzione;
3. la procedura integrativa (*legislative method*), volta ad eliminare fenomeni di doppia imposizione sfuggiti alla convenzione.

Occorre ricordare, infine, che l'art. 26 del Modello OCSE prevede lo scambio di informazioni tra Amministrazioni Finanziarie. Seppure tale norma ha lo scopo di combattere comportamenti evasivi ed elusivi, può essere di ausilio alla risoluzione di controversie tra Stati in materia di doppia imposizione<sup>59</sup>.

#### *Strumenti comunitari di soluzione di natura arbitrare: la convenzione 90/436/CEE*

L'art. 293 (ex art. 220) del Trattato CE impone agli Stati membri di “avviare tra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini (...) l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della CEE”. Frutto di tale disposizione è la convenzione

<sup>59</sup> Nel diritto tedesco l'Ufficio di Rappresentanza e la S.O. coincidono, mentre nel diritto italiano sono istituti ben distinti, tanto che un ufficio di rappresentanza in Italia di ente estero non è soggetto ad imposte sul reddito. La convenzione Italia-Germania prevede che la S.O. non vi sia quando ad es. la sede fissa d'affari ha “solo soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario” art. 5 co. 2 lett. E). Il soggetto italiano che voglia operare in Germania con un RO non potrà utilizzare tale istituto, ma dovrà operare direttamente dall'Italia. A fronte di tale situazione l'Amministrazione tedesca potrebbe contestare l'esistenza di una S.O. occulta. Il contribuente dovrà invocare, in fase di controllo, l'esclusione prevista in convenzione. Come già detto il problema principale sarà legato ad eventuali dipendenti italiani in loco.



arbitrale n. 90/436/CEE, approvata in data 23 luglio 1990 e relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate. La convenzione arbitrale trova applicazione:

1. quando, ai fini dell’imposizione, gli utili inclusi negli utili di un’impresa di uno Stato contraente sono (o saranno) inclusi negli utili di un’impresa di un altro Stato contraente (applicabilità estesa anche nel caso di perdite);<sup>60</sup>
2. alle imposte sui redditi.

La convenzione prevede una procedura molto complessa e lunga (la decisione deve arrivare nel termine tre anni e 6 mesi) e prevede 4 distinte fasi prima di giungere al parere vincolante. Di fatto ed in estrema sintesi, si ha in primo luogo l’attivazione di una procedura amichevole azionata su istanza del contribuente ed indirizzata alla Amministrazione finanziaria di competenza; qualora questa fallisca, sarà istituita una Commissione consultiva che formulerà una decisione, a cui le Amministrazioni coinvolte potranno conformarsi ovvero raggiungere diverso accordo. Se tale diverso accordo non giungerà entro 6 mesi vi sarà l’obbligo di adeguamento a quanto previsto dalla Commissione nella sua decisione.

La procedura, oltre ad essere operativamente alquanto complessa, è limitata nell’oggetto e nei soggetti, non essendo applicabile a null’altro che gli utili societari ed essendo attivabile solo tra soggetti residenti nella UE.

<sup>60</sup> Le stabili organizzazioni di imprese UE sono equiparate alle imprese dello Stato in cui sono situate.