

Luiss

Libera Università Internazionale degli Studi Sociali
Guido Carli

Facoltà di Economia
Cattedra di Diritto Tributario Internazionale

*L'evoluzione del concetto di stabile
organizzazione della fiscalità internazionale dopo
la sentenza Phillip Morris alla luce di alcuni
sviluppi giurisprudenziali*

RELATORE

Prof. Angelo Cremonese

CANDIDATO

Marco Di Clemente
Matr. 93391

CORRELATORE

Prof. Fabio Marchetti

INDICE

1 Il modello Ocse e la normativa interna

- 1.1 Insediamento produttivo e presupposto impositivo per il reddito d'impresa
- 1.2 La nascita della stabile organizzazione
- 1.3 Il modello Ocse e il commentario
- 1.4 L'articolo 162
- 1.5 Ambito applicativo dell'articolo 162
- 1.6 Le convezioni stipulate dall'Italia

2 Stabile organizzazione in ambito applicativo secondo il modello Ocse

- 2.1 Stabile organizzazione materiale
 - 2.1.1 Definizione generale
 - 2.1.2 Elencazione positiva
 - 2.1.3 Elencazione negativa
- 2.2 Stabile organizzazione da cantiere
 - 2.2.1 Cantiere di costruzione o montaggio o di installazione
 - 2.2.2 Attività di supervisione
 - 2.2.3 Differenze tra norma interna e modello Ocse
- 2.3 Stabile organizzazione personale
 - 2.3.1 Agente dipendente
 - 2.3.1.1 Potere di rappresentanza
 - 2.3.1.2 Effettività della contrattazione
 - 2.3.2 Agente indipendente (non nella propria ordinaria attività)
 - 2.3.2.1 Svolgimento della propria normale attività
 - 2.3.2.2 Indipendenza e dipendenza
 - 2.3.3 L'esclusione del raccomandatario marittimo
- 2.4 Stabile organizzazione societaria
 - 2.4.1 Stabile organizzazione da agenzia
 - 2.4.2 Stabile organizzazione materiale

3 Sviluppi giurisprudenziali e sentenza della Cassazione nel caso P.M.

- 3.1 Gli sviluppi giurisprudenziali
- 3.2 La sentenza Philip Morris del 2001

4 Problematiche aperte e aggiornamenti

- 4.1 Il commercio elettronico

1 Il modello Ocse e la normativa interna

1.1 Insediamento produttivo e presupposto impositivo per il reddito d'impresa

Il presupposto dell'imposizione sul territorio nazionale di un soggetto estero per le sue attività detenute in Italia è rintracciabile nella normativa interna nell'articolo 23 del t.u.i.r.

Tale articolo propone una elencazione degli elementi di collegamento con il territorio italiano capaci da far intendere un forte legame col territorio a tal punto da far considerare il reddito ivi prodotto come localizzato in Italia, e dunque sottoposto alla sua legislazione, anche in materia fiscale.

Per quanto riguarda il reddito d'impresa, in particolare, sarà necessaria l'individuazione di un insediamento stabile, una stabile organizzazione, sul territorio affinché di possa parlare lecitamente di una fonte di reddito assoggettabile a tassazione.

Dunque lo stabilimento di una stabile organizzazione in un paese diverso da quello di residenza è generalmente accettato come elemento necessario all'imposizione del reddito d'impresa transnazionale per i soggetti non residenti. Esso dà diritto allo stato ospitante di esigere il pagamento delle imposte concernenti le attività imprenditoriali ivi svolte.

Come rilevato nella recente dottrina il bisogno dell' "individuazione della stabile organizzazione scaturisce dalle necessità di ogni stato di determinare i criteri su cui fondare l'esercizio della potestà impositiva"¹ per gli investimenti esteri; in questo passaggio si ha conferma che il motivo essenziale della creazione di una previsione normativa ad *hoc* nasce dalla semplice e quanto mai rilevante esigenza di originare gettito fiscale per le casse dello stato ospitante.

Considerato che, come previsto dal principio di sostenimento delle spese pubbliche della nazione, in base al dettato dell' art. 53 della costituzione italiana, tutti hanno il dovere di sostenere la prestazione dei servizi, delle infrastrutture e dei beni offerti alla comunità , e dato inoltre che, "l'imprenditore dà luogo nello stato estero ad una 'presenza' sufficientemente qualificata, sostanziale e permanente da far ritenere che egli operi sul piano di astratta parità con le imprese locali"² il presupposto impositivo per l'impresa estera che opera sul territorio italiano appare razionalmente e obbiettivamente giustificato.

1.2 La nascita della stabile organizzazione

¹ Piergiorgio Valente "Fiscalità sovranazionale", Il sole 24 ore, Milano, 2008, pag. 854.

² Lovisolo, Uckmar "Diritto tributario internazionale", Cedam, Padova, 2005, pag.495.

La nascita della stabile organizzazione deve farsi risalire al periodo fra le due guerre ad opera di istituzioni internazionali, i quali, spinti dall'esigenza di stimolare il commercio internazionale, elaborarono istituti in grado di identificare, con buona approssimazione, il caso in cui un insediamento produttivo all'interno dello stato straniero era da ritenersi sorto ed operante come attività d'impresa.

Per questo motivo il principale ruolo svolto nell'enunciazione di tale concetto deve imputarsi all'opera di istituzioni internazionali e non alla prassi o alla giurisprudenza interna, che, come riporta il Lovisolo "strette dall'esigenza di salvaguardare il gettito e il timore di creare pericolosi precedenti hanno variamente operato sulla definizione in senso restrittivo o estensivo a seconda dei casi, impedendo il consolidarsi di una nozione generalmente accettata". Per questo motivo il dettato dell'articolo 5 del modello Ocse, contro le doppie imposizioni, ha assunto nel corso degli anni un ruolo determinante nell'identificazione del concetto di stabile organizzazione fino all'entrata in vigore, nel 2004, dell'articolo 162 del t.u.i.r. che ne identificava con certezza la sua esistenza e configurazione, anche nella disciplina interna e al di là della definizione internazionale convenzionalmente riconosciuta.

Il primo tentativo di dare, ad un insediamento produttivo di carattere transnazionale, una certa identificabilità e certezza

normativa, fu effettuato dalla Società delle Nazioni. Tale tentativo, con il passare del tempo, ha guadagnato un apprezzabile successo al punto che il suo dettato venne ripreso nell' enunciazione "dell'articolo V del protocollo annesso ai modelli di convezione del Messico (1943) e di Londra (1946)"³

Con la fine del secondo conflitto mondiale, tuttavia, si poté osservare un progressivo aumento delle definizioni di tale istituto, senza constatare alcun tentativo apprezzabile degli stati di organizzarsi e di generare una stesura omogenea. La conseguenza naturale fu che sorsero particolarismi, in ciascuna convenzione, che muovevano verso un aumento progressivo delle differenze nella enucleazione del concetto di organizzazione stabile. Da qui l'esigenza di elaborare una nuova definizione per gli investimenti transnazionali di carattere produttivo che questa volta l'Ocse si preparava a redigere "sugli elementi comuni a tutte le convezioni stipulate dagli stati membri"⁴ così da predisporre un testo che soddisfacesse il maggior numero di paesi, ne incontrasse il loro favore e li spingesse, in fine, ad adottare tale modello.

In pochi anni il modello Osce mostrò forti segnali di utilizzo da parte dei paesi membri. Tale risultato, portò, nel corso di breve tempo, ad una forma di armonizzazione di accordi fiscali molto consistente, anche se si riscontrano definizioni difformi,

³ Lovisolo, Uckmar, "Diritto tributario internazionale", Cedam, Padova, 2005, Pag. 436.

⁴ Lovisolo, Uckmar, op.cit. pag. 437.

presumibilmente dettate da esigenze e rapporti commerciali differenti tra i vari stati.

Tuttavia è da osservare che "i requisiti relativi alla sussistenza di una stabile organizzazione posti in quella originaria versione del 1963 sono rimasti fundamentalmente invariati anche rispetto agli schemi aggiornati del 1977, del 1992, del 1998, del 2000, del 2003, del 2005 e del 2008"⁵. Quindi possiamo constatare che il modello espresso nel 1963 si è poi confermato un efficace strumento di ratifica dei trattati internazionali, esso fu capace sin dall'inizio di soddisfare l'esigenza concreta di una definizione comune adoperabile per la stipula sovranazionale dei trattati effettivi.

1.3 Il modello Ocse e il Commentario

Il concetto di stabile organizzazione è, nell'ordinamento italiano, allo stato attuale, rintracciabile in due fonti normative distinte e poste su un piano normativo differente. La prima è il modello di convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'Ocse, che ha basi internazionali, mentre la seconda è l'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi, che è di origine interna, pur essendo il suo testo, per lo più, ottenuto tramite una trasfusione dal modello Ocse.

⁵ Albero De Luca, Guerino Sozza "La stabile organizzazione in Italia", Ipsoa, Lavis (TN), 2009, pag. 41.

Il modello Ocse contro le doppie imposizioni ha la funzione di eliminare o ridurre la doppia imposizione giuridica. Tale doppia imposizione si genera in modo spontaneo, nel commercio e nelle attività internazionali, come risultato della sovrapposizione di due giurisdizioni nazionali diverse. Tali trattati cercano di attenuare o, nella migliore ipotesi, eliminare, tale dannoso fenomeno rendendo meno gravoso l'onere fiscale, il quale viene consensualmente ripartito tra i due stati invece di gravare doppiamente sul contribuente che intraprenda un investimento transnazionale.

Il principio generale del modello Osce, partendo dalla regola generale della tassazione su base mondiale per i soggetti residenti (word wide taxation) e della tassazione alla fonte, secondo il principio territoriale per i soggetti non residenti, "prevede la tassazione nel paese di residenza del percipiente del reddito"⁶. In base a tale principio si stabilisce che i redditi di un soggetto residente ottenuti in base ad un reddito localizzato all'estero vengano tassati esclusivamente nel paese di residenza, anche se in deroga a tale principio può essere prevista una tassazione alla fonte nel paese d'investimento, entro moderati limiti d'aliquota d'imposta.

Il modello, come un comune trattato internazionale, è composto da un insieme di articoli necessari a definire e a

⁶ Alessandro Dragonetti "Manuale di fiscalità internazionale", Ipsoa, Vicenza, 2007, Vicenza, pag. 351.

regolamentare diversi aspetti e vicende degne di interesse per lo scopo per il quale il trattato viene stipulato.

Esso “costituisce per i paesi membri una sorta di guida per la stesura delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, l’adozione del suo testo comporta altresì, in assenza di espresse e specifiche prese di posizioni contrarie delle parti interessate, anche l’accettazione del connesso commentario”⁷.

Difatti anche se il commentario non ha alcun potere vincolante, con riferimento ai trattati stipulati dai diversi stati, “è di generale accettazione il concetto che esso sia un valido strumento interpretativo e di soluzione di eventuali controversie”⁸ e ciò in considerazione del fatto che esso è stato redatto con il consenso dei vari esponenti e rappresentanti dei vari governi degli stati appartenenti a tale organismo internazionale.

Nel modello Ocse, contro le doppie imposizioni, è il suo l’articolo 5 in particolar modo, che servì a regolamentare la vicenda degli insediamenti produttivi stabili, o stabili organizzazioni. E’ da specificare che in Italia, prima della c.d. riforma Tremonti, esso aveva due funzioni normative principali.

In primo luogo era indicato dal ministero delle finanze, quale fonte principale per risolvere i contenziosi fiscali

⁷ Albero De Luca, Guerino Sozza “La stabile organizzazione in Italia”, Ipsoa, 2009, Lavis (TN), pag. 42.

⁸ Alessandro Dragonetti op. cit. , pag. 762.

riguardanti casi di doppia imposizione giuridica tra soggetti residenti in stati che non avevano ancora stipulato trattati contro le doppie imposizioni, nonostante ciò generasse non pochi dubbi di legittimità, dato che tale uso non aveva trovato un'adeguata fonte interna capace di recepire il suo contenuto.

In secondo luogo manteneva la sua funzione di modello per i trattati reali ed effettivi da stipulare tra stati che ne percepissero la necessità.

1.4 L'articolo 162

Con l'entrata in vigore dell'art. 162 del t.u.i.r. , in base alla su citata riforma Tremonti, in vigore dal primo gennaio del 2004, il legislatore delegato ha per la prima volta introdotto chiaramente il concetto di stabile organizzazione all'interno dell'ordinamento giuridico italiano incrementando la certezza della normativa fiscale e colmando una lacuna che durava da decenni, questo è stato fatto riportando interamente il testo del modello Ocse, con lievissime differenze. Dunque il sistema normativo italiano dispone, oggi, di una definizione propria di stabile organizzazione.

L'applicazione diretta dell'articolo 162 sulla stabile organizzazione ha come conseguenza una serie di applicazioni pratiche nel diritto fiscale interno, per i quali si considera

prodotto in Italia il reddito prodotto mediante la stabile organizzazione localizzata sul territorio nazionale. In secondo luogo che si determina l'attrazione ad imposizione di alcune categorie reddituali anche se esse non hanno a che vedere la produttività della stabile organizzazione. In fine vengono rilevati particolari obblighi contabili e tributari.

D'altra parte anche i soggetti italiani che abbiano istituito una stabile organizzazione all'estero debbono gestire l'attività con contabilità separata, in modo da poter considerare i relativi redditi esenti da Irap, inoltre sono soggetti a particolari obblighi contabili e a specifiche operazioni di valuta per l'adeguamento della moneta straniera a quella nazionale.

1.5 L'ambito applicativo dell'articolo 162

L'ambito di applicazione dell'articolo 162 trova attuazione in due ipotesi differenti: in assenza di trattato contro le doppie imposizioni, oppure nel differente caso in cui la normativa del t.u.i.r. sia di trattamento più favorevole per il contribuente, in concorrenza con il trattato stipulato dall'Italia; tale seconda ipotesi si verificherà sia nel momento in cui la stabile organizzazione in Italia di soggetto non residente trovi una definizione più ridotta, quindi presumibilmente meno onerosa, sia nel diverso e speculare caso in cui la stabile organizzazione all'estero di soggetto residente, trovi una

definizione più ampia di quella del trattato stipulato dall'Italia e il paese estero, togliendo a tassazione redditi in Italia che assumono tramite l'art. 162 natura estera e divengono redditi tassati alla fonte in uno stato con aliquota impositiva minore di quella Italiana. Anche per le persone fisiche risulta applicabile la disciplina della stabile organizzazione per il reddito d'impresa.

Tuttavia, ancora oggi, con un ordinamento integrato da tale fattispecie interna non possiamo, autonomamente allontanarci dal modello predisposto dall'Ocse poiché esso conserva ancora una forte funzione esegetica sull'art. 162.

In sintesi dal momento della riforma, il modello Ocse ha abbandonato la sua funzione normativa, come paradigma della prassi ministeriale e della giurisprudenza interna, in favore della sua funzione interpretativa del t.u.i.r.; Ha in questo modo abbandonato il valore normativo di riferimento per la giurisprudenza e per il ministero, ed ha assunto invece qualità esegetica della nuova disposizione interna dell'articolo 162.

E' quasi superfluo rilevare che il contenuto dei due elementi normativi, modello Ocse e articolo 162, si equivarrà a meno di piccole differenze, che verranno di seguito evidenziate.

1.6 Le convenzioni stipulate dall'Italia

Qui di seguito verranno elencate alcune differenze dei trattati internazionali rispetto al modello Ocse.

I cantieri di costruzione o montaggio non vengono riportati in un comma separato, come accade nella normativa interna, ma essi invece vengono ricompresi nell'elencazione delle ipotesi che configurano esistenza di stabile organizzazione.

Lo stessa disposizione sulla combinazione di fattispecie escludenti del paragrafo 4 di stabile organizzazione la quale stabilisce che tale combinazione non viene automaticamente identificata come stabile organizzazione, non viene ripresa da alcun trattato stipulato dall'Italia, ciò tuttavia non sta a significare che una tale combinazione comporti il sorgere automatico di una stabile organizzazione nel momento in cui tale combinazione non consegua un risultato economico apprezzabile rispetto al normale andamento dell'impresa e mantenga una forma preparatoria e ausiliaria.

Altra divergenza suscettibile di menzione è quella che mentre il modello Ocse dispone che "un' agente dipendente che abbia tutti i requisiti per essere considerato stabile organizzazione non può essere considerato tale se svolge una delle attività elencate al paragrafo 4"⁹, la normativa convenzionale invece prevede generalmente il solo caso di

⁹ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", Il sole 24 ore, Milano, 2005, pag. 255.

esclusione per l'agente dipendente che si occupa di acquisto merci.

Altra differenza rispetto al modello Ocse riscontrabile nei trattati è quella che spesso in essi non viene riproposta la formula che prevede per l'agente dipendente la rilevanza degli atti e fatti compiuti dall'agente stesso e relativi alla sua attività svolta per l'impresa.

Con ciò sembrerebbe che nell'uso dei trattati l'Italia volesse restringere il presupposto per far sorgere una stabile organizzazione in base ai soli atti compiuti in nome e per conto dell'impresa estera, tuttavia la genericità della definizione non esclude la verifica della dipendenza effettiva caso per caso.

Analisi delle singole convenzioni

Ora descriveremo brevemente le principali differenze delle convenzioni stipulate dall'Italia per quanto riguarda il modello Ocse.

Albania

Un agente è considerato stabile organizzazione anche per tutte quelle attività di consegna delle merci detenute in un magazzino dell'impresa estera sul territorio italiano.

Algeria

La stabile organizzazione in questo paese comprende i magazzini di vendita. Inoltre un cantiere di costruzione o di montaggio o le relative attività di supervisione ad essi connesse sono rilevanti ai fini fiscali di insediamento produttivo, allorquando superino i tre mesi.

Argentina

Il cantiere di costruzione, montaggio o installazione è annoverato tra le fattispecie positive a condizione che superi i nove mesi. dunque sarà utilizzabile tale limite temporale più favorevole per il sorgere della stabile organizzazione all'interno dello stato.

In aggiunta è da menzionare la mancanza della disposizione tra le fattispecie negative dell'esclusione dell'ufficio acquisti come stabile organizzazione; tale esclusione verrà meno anche per gli agenti dipendenti che svolgano attività di stipula di contratti nell'ambito di tale attività, i quali rileveranno come stabile organizzazione.

L'art. 7 del trattato inoltre statuisce che l'attività assicurativa svolta attraverso la copertura dei rischi per beni situati nell'altro stato o persone ivi residenti, comporta la creazione di reddito imponibile in detto stato, che vi sia stabile organizzazione o meno, ma purché il soggetto che paga il premio sia residente in detto altro stato.

Australia

Nella stabile organizzazione rientrano anche le proprietà agricole, pastorali o forestali.

Sono inoltre considerate stabili organizzazioni sia l'individuazione di un cantiere di costruzione, installazione o montaggio di durata superiore a 12 mesi, sia la presenza di un ufficio svolgente attività di controllo su di un cantiere di costruzione di installazione o di montaggio funzionante in questo stato per un periodo superiore ai dodici mesi, sia infine venga utilizzata " da per o sotto contratto con l'impresa, una notevole attrezzatura per la ricerca o lo sfruttamento di risorse naturali, o per attività connesse con tale ricerca o sfruttamento."¹⁰

Tale divergenza dal modello è conseguente ad una specifica richiesta sollevata dall'Australia al momento della redazione del commentario al modello Ocse.

Inoltre viene considerata stabile organizzazione personale l'attività dell'agente dipendente che nell'ambito delle sue mansioni si occupa direttamente della trasformazione o della fabbricazione di beni appartenenti all'impresa, tale disposizione è tuttavia applicabile solo alle merci trasformate o fabbricate, così da generare un reddito imponibile solo per queste particolari attività e non per tutto il reddito generato in base a tutte le attività svolte per l'impresa.

¹⁰ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", pag. 257.

Le disposizioni del trattato, come disposto dal paragrafo 8 della convenzione, sono inoltre utili per determinare se ci sono stabili organizzazioni fuori degli stati contraenti o se un'impresa non residente abbia una stabile organizzazione all'interno di uno degli stati contraenti.

Bangladesh

Vengono ricompresi nella nozione di stabile organizzazione i magazzini in relazione ad una persona che fornisce servizi di deposito verso terzi.

I cantieri di costruzione di montaggio sono stabili organizzazioni quando superino i 183 giorni.

Inoltre l'agente che non gode dello status di agente indipendente va ad individuare una stabile organizzazione allorché:

1. Abbia il potere generale di stipulare contratti per l'impresa, a meno che non si occupi della stipula di contatti acquisto merci.
2. Dispone in questo stato di un deposito di merci appartenenti all'impresa estera, per la quale esegue in modo continuativo ordinazioni o effettua consegne per conto dell'impresa.

3. Abitualmente procaccia ordinazioni di vendita merci in detto stato, per l'impresa straniera o per le altre imprese del gruppo, sia controllate che controllanti della stessa.

Inoltre è non stabile organizzazione l'agente indipendente, che non svolge le attività descritte nel precedente punto 3, fuori di quelle svolte dalla sua ordinaria attività.

Belgio

Il trattato si occupa esplicitamente del caso dell'affitto o della concessione di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che senza rientrare nei campi di applicazione del paragrafo 2, sulle ipotesi positive, e del paragrafo 4 degli agenti non indipendenti, non costituiscono stabile organizzazione, cosa peraltro precisata in sede di commentario, che avrebbe ampiamente surrogato in senso normativo (soft-law) a tali precisazioni del trattato.

Brasile

Il tempo necessario per la venuta ad esistenza di una stabile organizzazione da cantiere é di sei mesi, contro i dodici del modello Osce e ai tre della normativa interna, dunque il contribuente residente potrà scegliere se utilizzare la definizione interna o quella convenzionale in base a situazioni

di convenienza tra aliquota impositiva per tale reddito da stabile organizzazione o da reddito d'impresa.

Bulgaria

Si considera che la partecipazione mista ad una joint venture costituita in Bulgaria conformemente alla legislazione della stessa è considerata stabile organizzazione ai fini della convenzione.

La vendita delle merci al termine di un' esposizione non costituisce stabile organizzazione.

Cina

Il paragrafo 2 in ambito delle fattispecie positive che danno origine alla stabile organizzazione, prendendo a modello lo schema Onu, ricomprende come stabile organizzazione anche:

1. Un cantiere di costruzione, di montaggio o di installazione o le attività di supervisione ad essi collegata ma solo quando il cantiere abbia una durata superiore ai sei mesi.
2. La prestazione di servizi, compresi i servizi di consulenza effettuati dal personale di un' impresa non residente alla condizione che detti servizi si protraggano per un periodo superiore ai sei mesi

nell'arco di dodici mesi, relativi ad un progetto o anche ad un progetto collegato.

L'art. 4 della convenzione dell'Italia con questo paese asiatico ricalca fedelmente il dettato riservato agli agenti non indipendenti del modello Ocse e che pertanto rilevano quali stabili organizzazioni se svolgono attività per l'impresa estera, esercitando il potere di concludere contratti per la stessa, salvo il caso in cui si rientri nelle fattispecie escludenti previste al paragrafo 4.

In questo caso specifico il trattato prevede l'esclusione dal novero di stabile organizzazione personale per tutte quelle attività che l'agente svolga e siano racchiuse nelle fattispecie escludenti nel paragrafo 4 del modello Ocse; cosa che invece nei trattati stipulati dall'Italia è generalmente prevista solo per l'agente dipendente che svolga attività di acquisto merci per l'impresa straniera da cui riceve la propria remunerazione da lavoro subordinato.

Cipro

Nell'elenco delle fattispecie positive viene posta anche in modo diretto la fabbrica.

Inoltre il cantiere di costruzione o montaggio è considerato stabile organizzazione se il suo periodo è superiore

a sei mesi contro i dodici del modello Ocse e i tre della normativa interna.

Costa d'Avorio

Il trattato con il paese della Costa d'Avorio differisce in modo sostanziale dal modello Ocse, ricalca invece in modo più o meno evidente il modello Onu.

Per stabile organizzazione deve intendersi certamente:

1. Il magazzino di vendita
2. Il cantiere di costruzione o una catena temporanea di montaggio o le attività di sorveglianza ivi esercitate, qualora tali attività abbiano una durata superiore ai sei mesi oppure se la durata è inferiore ai sei mesi ma tali attività fanno seguito alla vendita di macchinari o di attrezzature, se le spese sostenute per tale catena temporanea od attività superino il 10 % del prezzo di vendita dei macchinari.
3. Un sede d'affari utilizzata allo scopo di acquistare merci. L'ufficio acquisti dunque non rientra tra le fattispecie escludenti della stabile organizzazione.

Nonostante ciò per l'agente indipendente, che esercita i suoi poteri contrattuali in nome

dell'impresa, nell'ambito delle attività indicate al paragrafo 3 non viene rilevata l'esistenza di una stabile organizzazione anche se ciò travalica i suoi ordinari poteri contrattuali. Viene considerato invece stabile organizzazione personale quell'agente che nello svolgimento delle attività indicate dalla case madre esercita abitualmente i poteri di conclusione di contratti al fine di gestire il corretto andamento degli ordinativi di un deposito di prodotti o merci.

Inoltre si considera come stabile organizzazione il soggetto rappresentante di un' impresa residente in uno stato, che non rientri nella categoria di agente indipendente e che riscuota i premi assicurativi da soggetti residenti nel territorio dell'altro stato o per cose che siano localizzate su tale territorio. Il trattato, inoltre in base al modello Onu, tende ad escludere che un agente indipendente che svolge la propria attività in favore della sola impresa estera possa essere escluso dal novero di stabile organizzazione come agente indipendente.

Egitto

Il trattato in questione ricomprende nella nozione di stabile organizzazione "un area fabbricabile o una costruzione o un complesso che esista da più di sei mesi" con l'immediato

effetto di ampliare notevolmente la portata e il campo di applicazione della normativa della stabile organizzazione.

Per i contratti di subappalto la normativa del trattato sembra non rilevare il periodo di attività di tale soggetto.

Inoltre successive integrazioni hanno chiarito che la vendita dei beni al termine di un' esposizione permanente di un' impresa straniera sarà considerata come presupposto per far sorgere in capo a questa una stabile organizzazione nell'altro stato.

Emirati Arabi Uniti

Il tempo di decorrenza per la individuazione di stabile organizzazione è pari a nove mesi.

Nei successivi emendamenti del trattato è chiaramente specificato che i proventi derivanti da attività petrolifere e simili non subiscono gli effetti dispositivi del trattato.

Estonia

Tra le parti viene considerata stabile organizzazione, un cantiere di costruzione, di montaggio, un progetto di installazione o un'attività di supervisione ad essi collegata, nel caso il periodo di funzionamento di tali installazioni superi i nove mesi.

Se le attività svolta da un agente che gode dello *status* di agente indipendente vengono svolte nei confronti di una sola

impresa e le condizioni contrattuali sono diverse da quelle che si sarebbe convenute tra soggetti indipendenti, allora verrà meno lo status di indipendente per tale agente il quale configurerà stabile organizzazione personale.

Nel protocollo aggiuntivo viene menzionato il trattamento dell'agente dipendente che non rileverà quale stabile organizzazione in caso esso svolga una delle attività delle fattispecie escludenti del paragrafo 4 dell'articolo 5.

Etiopia

All'interno delle elenco delle fattispecie positive che determinano una stabile organizzazione rientrano:

1. Una fattoria, una piantagione o altro luogo nel quale si svolgano attività agricole o di coltivazione o forestali o connesse.
2. L'ufficio che svolga attività di supervisione il cui svolgimento duri per più di sei mesi; i relativi cantieri di costruzione o montaggio o di installazione sono stabili organizzazioni nel momento del superamento del sesto mese di attività.
3. Un agente dipendente che non svolge regolarmente attività di stipula dei contratti a favore e nel nome dell'impresa estera è

considerato stabile organizzazione allorquando svolga mansioni relative alle esecuzioni degli ordini nell'ambito di un deposito di beni e merci dell'impresa localizzato sul territorio dell'altro stato, diverso da quello della residenza dell'impresa.

Si considerano avere una stabile organizzazione le compagnie di assicurazione che riscuotono premi in questo altro stato o si servono di una agente o di un rappresentante che non gode dello status di indipendente.

Filippine

Il paragrafo 2 dell'articolo 5 del trattato ricomprende nella casistica di stabile organizzazione un cantiere di costruzione, montaggio o installazione se esso superi i sei mesi di attività; anche con riferimento alle attività di supervisione o di consulenza si osserverà la stessa durata minima.

I successivi emendamenti al trattato hanno precisato che non può essere considerato agente indipendente colui che svolga la propria attività interamente, o quasi, in favore dell'impresa estera allorquando venga rinvenuto un trattamento contrattuale differente da quello che si avrebbe avuto in condizioni di perfetta autonomia.

Francia

Il trattato con La Francia non segue le normali disposizioni sulle attività escludenti la stabile organizzazione usualmente stipulate dall'Italia nella stesura delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni; esso ricalca invece fedelmente il modello Ocse quando all'articolo 5 paragrafo 4 si precisa che non viene considerato stabile organizzazione un agente che non gode dello status di indipendente e che conclude abitualmente contratti per l'impresa estera se egli svolge per tale impresa in relazione alle sue attività, una delle attività delle fattispecie escludenti e quindi una di quelle riportate nell'elenco del paragrafo 4, e non solo quella di acquisto merci, come normalmente disposto nei trattati conclusi dall'Italia.

Il 26 gennaio del 1980 la sezione della commissione tributaria di 1 grado di Milano ha tuttavia correttamente applicato il trattato pronunciandosi a favore dell'esclusione dell'esistenza di una stabile organizzazione di una società residente in Francia con una succursale che aveva le mansioni esclusive di ufficio acquisti sul territorio italiano.

Georgia

Il periodo necessario affinché si dia vita ad una stabile organizzazione da cantiere, di montaggio, costruzione è di sei

mesi invece dei normali dodici del modello Ocse e dei tre della normativa interna.

Grecia

Il trattato segue il modello Ocse tranne per la durata del cantiere che invece si riduce a nove mesi; inoltre nei successivi protocolli è stato previsto esplicitamente il trattamento per l'attività di ricerca di risorse naturali (o prospezione) che se svolte attraverso attrezzature o installazioni deve essere superiore ai sei mesi, questo è uno dei casi in cui il trattato supplisce al dettato del modello Ocse che normalmente tace su questo punto lasciando facoltà agli stati di disporre in merito, a causa del mancato accordo in sede di redazione del modello tra i paesi appartenenti all'area Ocse.

India

All'interno delle casistiche positive convenute tra le parti abbiamo stabile organizzazione:

1. Un magazzino quando sia gestito, con servizio di deposito, da una persona che normalmente si occupa anche di terzi.
2. Quei locali che sono utilizzati anche per la vendita o per la ricezione o soddisfacimento di ordini di vendita .

3. Un cantiere di costruzione, di installazione o di montaggio, o un ufficio che svolga attività di supervisione e progettazione, quando tali attività oltrepassino i sei mesi o quando l'attività di supervisione e progettazione sia connessa ad una attività di vendita di macchinari od impianti e superi come costo sostenuto il 10% del prezzo di realizzo di tali impianti.

In aggiunta, questa convenzione, ritiene che vi sia una stabile organizzazione tutte le volte che venga rilevata una struttura che “fornisce servizi o relative attrezzature od impianti di approvvigionamento e macchinari a noleggio utilizzati o da utilizzare nella ricerca o estrazione o produzione di oli minerali”¹¹ sul territorio dello stato.

La convenzione inoltre si occupa dei casi in cui le fattispecie escludenti non siano ricomprese nelle disposizioni del trattato, in tale evenienza infatti le attività seppur ausiliarie o accessorie non potranno essere escluse dal novero di stabile organizzazione del regime fiscale.

Inoltre nel trattato viene specificato che l'agente che non goda dello status di agente indipendente viene a dar vita ad una stabile organizzazione materiale quando:

¹¹ Marco Piazza “Guida alla fiscalità internazionale”, pag. 263.

1. Esercita abitualmente il potere di concludere i contratti nei paesi diversi da quello di residenza dell'impresa, ad esclusione del caso in cui tale soggetto rivesta il ruolo di acquirente merci per l'impresa.
2. Non esercita abitualmente il potere di concludere i contratti a favore dell'impresa non residente, ma effettua per tale impresa consegne di un deposito merci sempre nella disponibilità di tale impresa.
3. Garantisce ordini di vendita intermente o prevalentemente per l'impresa estera o anche per l'impresa estera altramente controllante o altra impresa controllata o altra impresa soggetta allo stesso controllo.
4. Se svolge attività di produzione o trasformazione di beni di e per tale azienda estera.

Indonesia

Sono stabili organizzazioni sul territorio dello stato diverso da quello di residenza, un cantiere di costruzione o montaggio o di installazione, ma anche una costruzione e le attività di supervisione connesse allo stesso solo nel caso di superamento del periodo di sei mesi di attività.

Inoltre costituisce stabile organizzazione, la prestazione di servizi, ricomprendendo anche i servizi post vendita di assistenza forniti dal proprio o da altro personale assunto dall'impresa proprio a tal fine, tuttavia tale assistenza dovrà protrarsi per un periodo complessivo di tre mesi nel arco di dodici mesi.

In aggiunta, un agente che non gode dello status di agente indipendente determina una stabile organizzazione quando utilizza abitualmente il potere di concludere i contratti per l'impresa estera, con esclusione dell'attività di approvvigionamento merci per l'impresa stessa.

Inoltre tale agente sarà considerato stabile organizzazione nel caso in cui non ha potere di stipula di contratti ma si occupa degli ordini e della gestione del magazzino presso un deposito dal quale effettua regolarmente consegne.

E' considerata stabile organizzazione dell'impresa estera di assicurazioni altresì l'uso di un agente per assicurare rischi nell'altro stato o la riscossione di premi in detto altro stato di non residenza, a meno che l'impresa assicuratrice non operi attraverso un agente indipendente.

Tale agente indipendente non può esercitare le sua attività rivolgendole interamente o quasi completamente nei confronti dell'impresa estera, pena la rilevazione come stabile organizzazione.

Il protocollo aggiuntivo chiarisce che la distribuzione di merci provenienti da un'installazione situata in un paese contraente verso un paese diverso da quello dei contraenti non rileva come stabile organizzazione a patto che tale attività venga effettuata da un agente indipendente.

Irlanda

Il trattato dell'Irlanda stipulato con l'Italia è perfettamente conforme al modello Ocse, tuttavia l'Irlanda in sede di redazione del commentario al modello Ocse ha eccepito la seguente osservazione: che i proventi generati nei confronti di soggetti non residenti sul territorio irlandese ma che derivano da "attività di ricerca e sfruttamento in Irlanda o nell'area della piattaforma continentale irlandese"¹² nonché i proventi che derivino da diritti di sfruttamento o ricerca sono considerati attività svolte da filiale o agenzia e dunque stabile organizzazione sul territorio dello stato e conseguentemente tassabili in Irlanda. In tale fattispecie vanno ricompresi i proventi delle imprese che forniscono materiale per la perforazione, di posa delle tubature sul territorio o sulla piattaforma continentale irlandese.

Le plusvalenze sul realizzo dei diritti di sfruttamento o di esplorazione nella medesima area sono tassati come redditi

¹² Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", pag. 265.

prodotti in tale stato ospitante gli insediamenti produttivi di ricerca e perforazione.

Kazakhstan

Per tale paese la nozione di stabile organizzazione ricomprende sia i cantieri di costruzione che di montaggio che di installazione o uffici di supervisione o progettazione, solo quando detti cantieri o uffici operino per un periodo superiore a dodici mesi.

In questo trattato viene specificatamente espresso che le attività di ricerca di risorse naturali o servizi di supervisione ad essi connessi o un impianto di perforazione oppure una nave utilizzati al fine di esplorare il territorio alla ricerca di risorse naturali per un periodo di tempo superiore ai dodici mesi rilevano come stabili organizzazioni.

Inoltre le prestazioni di servizi, compresa la consulenza, effettuate da una società non residente attraverso il proprio personale, o personale assunto a tal fine, nei confronti di soggetti residenti, non rileva come stabile organizzazione se tale servizio non super la durata di dodici mesi.

Kenia

Il periodo di attività necessaria per la nascita di una stabile organizzazione è di sei mesi.

Nelle fattispecie positive vanno comprese:

1. Le attività di supervisione se di durata superiore ai sei mesi per uno o più cantieri.
2. Un appezzamento di terreno sul quale sia localizzata una fattoria o una piantagione.
3. Un agente che esegue ordinazioni nell'ambito di un deposito dell'azienda straniera, a meno che esso non goda dello status di indipendente.

L'agente indipendente per godere del suo status non può agire elusivamente, o quasi, per conto dell'impresa straniera.

Kuwait

Un cantiere di costruzione di installazione o di montaggio rileva come stabile organizzazione quando la sua attività si protrae per più di sei mesi.

È considerato stabile organizzazione personale quell'agente non indipendente che agisce nell'ambito di un deposito della impresa straniera nella sfera del quale tale soggetto si occupa della vendita delle merci.

Nei vari emendamenti successivi alla stipula è chiarito che l'agente indipendente deve essere effettivamente indipendente, soprattutto con riguardo la esclusiva pertinenza

dalle attività dell'agente nei confronti dell'impresa estera o meno.

Lituania

Il periodo minimo del cantiere affinché determini come stabile organizzazione è di 9 mesi, ricomprendendo in tale fattispecie anche i cantieri di supervisione ad esso collegati.

L'attività dell'agente indipendente deve essere rivolta anche verso altri partners e non esclusivamente nei confronti dell'impresa estera, altrimenti verrà meno il carattere dell'indipendenza e si accerterà una stabile organizzazione.

Se l'agente dipendente svolge una delle attività del paragrafo 3 dell'articolo 5 non può generare una stabile organizzazione sul territorio dello stato stipulante diverso da quello della residenza della società madre.

Malaysia

Il trattato dell'Italia con questo stato prende spunto in diverse parti dal modello Onu.

E' fatta specifica menzione che per le attività di estrazione di risorse naturali si deve considerare anche la produzione di legname o di altro prodotto forestale.

La durata minima di un cantiere di costruzione montaggio o installazione nonché per le eventuali attività di

supervisione deve essere almeno di sei mesi per dar luogo ad una stabile organizzazione.

Un agente non dotato dello status di indipendente che svolga attività di consegna per un deposito dell'impresa sarà considerato stabile organizzazione personale.

Malta

Il trattato è conforme al modello Ocse, tuttavia la convenzione discute specificamente delle attività di prestazione di servizi, tra le quali anche la consulenza, effettuate dal personale dell'impresa non residente, il quale sarà considerato come stabile organizzazione personale nello stato, anche se l'attività viene riferita a più progetti collegati, per un periodo superiore a dodici mesi nel corso di un biennio.

Anche questo trattato nel corso degli anni ha subito emendamenti attraverso protocolli aggiuntivi, uno dei quali ha stabilito che "anche i luoghi di perforazione lontani dalla costa"¹³ rientrano tra i luoghi di estrazione di risorse naturali.

Marocco

Il concetto di stabile organizzazione comprende anche i magazzini di vendita, i cantieri di costruzione e quelli di montaggio ma solo per questi ultimi è necessaria una condizione temporale di sei mesi, mentre per i primi è

¹³ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale" pag. 266.

necessaria la condizione generale della fissità e dell' abitualità dell'attività imprenditoriale svolta attraverso essi.

Mauritius

Per i cantieri di costruzione, di montaggio e installazione è necessaria una attività d'impresa che si prolunghi per almeno sei mesi.

Invece per gli agenti diversi da quelli che godono dello status di agente indipendente è prevista tale disciplina: esso è stabile organizzazione se abitualmente esercita il potere di conclusione di contratti per l'impresa non residente, a meno che non svolga attività di acquisto merci per l'impresa.

E' considerato al pari stabile organizzazione l'agente che gestisca un deposito nella disponibilità dell'impresa per il quale soddisfa ordinazioni.

L'agente non può essere considerato indipendente nel caso esegua le attività di conclusione di contratti nella quasi totalità nei confronti dell'impresa non residente, dato che ne scaturirebbe implicitamente una dipendenza economica.

Messico

Il periodo temporale minimo affinché si rilevi una stabile organizzazione per i cantieri di costruzione, montaggio, installazione o per le connesse attività di supervisione relative

anche a cantieri separati ma tutti sotto un unico progetto è, in tutti i suddetti casi, di otto mesi.

Nella casistica di stabile organizzazione non vengono ricomprese le attività di pubblicità, di fornitura di informazioni, di ricerca scientifica o preparazione alla collocazione di prestiti.

In tale ultimo caso è considerata attività ausiliaria e preparatoria quell'attività che utilizza risorse, per la collocazione dei prestiti, non provenienti dallo stato nel quale si collocano gli strumenti finanziari.

Il paragrafo 5 dell'articolo 5 del modello è conforme perfettamente al modello Ocse e quindi il soggetto agente non indipendente che svolga una delle attività elencate nella serie delle fattispecie escludenti non potrà individuare una stabile organizzazione nello stato contraente di insediamento e non solo per l'attività di acquisto merci come riportato spesso nei trattati conclusi dall'Italia.

Per ciò che concerne le attività di assicurazioni il trattato esplica che è considerata stabile organizzazione quell'insediamento fisso che svolga attività di riscossione premi sul territorio dell'altro stato, nonché la stipulazione di contratti assicurativi riguardanti rischi inerenti persone residenti o cose localizzate in detto stato attraverso un mediatore che non possa definirsi agente indipendente.

Inoltre il trattato esplicita chiaramente che colui il quale svolge attività esclusivamente, o quasi, nei confronti della casa

madre non può svolgere attività indipendente e pertanto sarà considerato agente dipendente con tutte le conseguenze che ne scaturiranno sul piano fiscale.

Mozambico

Il tempo necessario affinché si possa parlare di cantiere rilevante ai fini fiscali per il trattato è di sei mesi.

Nuova Zelanda

La convenzione prevede che l'attività di controllo o supervisione su un cantiere o su progetti complessivi che superino i dodici mesi sono considerati stabili organizzazioni.

Se consistenti macchinari o attrezzature vengono utilizzati, dall'impresa o per l'impresa o in esecuzione di un contratto per l'impresa, per un periodo maggiore di dodici mesi sarà al pari rinvenibile un insediamento stabile sul piano fiscale.

Per gli utili da attività assicurativa interna sarà applicabile la normativa interna.

Pakistan

Il modello Onu viene preso, nella stipula del trattato, a paradigma compilativo. Difatti possiamo trovare che: il cantiere di costruzione, montaggio o installazione o connessa attività di supervisione, rilevano quando il periodo di funzionamento superi i sei mesi.

Altresì rileveranno ai fini fiscali quei servizi forniti dal personale dell'impresa non residente o di altro personale assunto a tal fine, quando tali attività, compresa la consulenza, si protraggano per un periodo superiore ai tre mesi, anche quanto tali attività siano riferite a progetti collegati.

Inoltre l'agente non dotato di status di agente indipendente è considerato stabile organizzazione dell'impresa, allorquando: esercita il potere di concludere in modo abituale in nome ma anche per il solo conto dell'impresa, a meno che tale agente non svolga attività di approvvigionamento per la stessa.

Inoltre rileverà ai fini fiscali il caso di un agente che svolga attività presso un deposito merci al fine della consegna dei beni in nome o per conto dell'impresa.

Da evidenziare in questo trattato che l'agente può svolgere l'attività anche per il conto non esclusivamente in nome dell'azienda estera.

Anche l'agente indipendente per conservare il suo status dovrà svolgere la sua attività non solamente per l'impresa estera, ma diversificando ragionevolmente il suo operato in modo da conservare la sua indipendenza economica, tuttavia nel fare ciò bisognerà in questo particolare trattato fare riferimento anche alle attività svolte per conto dell'impresa e non solo di quelle eseguite in suo nome.

Portogallo

La durata minima del cantiere sarà di sei mesi contro i dodici del modello Ocse e i tre della normativa interna.

Romania

Non vi è stabile organizzazione, allorquando al fine di una fiera commerciale o una mostra i prodotti, le merci appartenenti all'impresa vengono vendute.

Senegal

Il periodo minimo affinché si possa parlare di stabile organizzazione da cantiere è di sei mesi, al di sotto di tale limite l'attività di montaggio costruzione o installazione non avranno i requisiti di abitualità e fissità e perciò non si potrà parlare di stabile organizzazione, a meno che non si prenda ad uso la normativa alternativa interna che prevede un periodo inferiore di 3 mesi.

Singapore

Il termine affinché si realizzi il presupposto di stabile organizzazione da cantiere è di sei mesi oppure di dodici mesi nell'arco di diciotto mesi.

Inoltre potrà sussistere stabile organizzazione quando vengono svolte attività di supervisione sui cantieri per un periodo superiore ai sei mesi.

Il soggetto non dotato dello status di indipendente che svolga attività di esecuzione di ordini per un deposito nella disponibilità dell'azienda potrà dar vita ad una stabile organizzazione personale.

Sri Lanka

Il trattato in questione prende a modello il testo del schema Onu e prevede che un cantiere di costruzione o montaggio al paragrafo 2 dell'art.4 rileverà ai fini fiscali solo dopo il compimento del 183 giorno e le stesse attività di prestazione di servizi fornite da personale dell'azienda, o da personale assunto al tal fine, se tale attività si protrae per un periodo di almeno 183 giorni in un intervallo di un anno.

Stati Uniti

Una particolarità di tale schema è la previsione che un impianto di trivellazione o una nave utilizzata a scopi di esplorazione o di estrazione di risorse naturali ha valore di stabile organizzazione solo dopo aver superato i 180 giorni di operatività.

Sultanato dell'Oman

Un cantiere di costruzione o montaggio è considerato come installazione fissa ai fini fiscali dopo i nove mesi.

Tanzania

Nell'elencazione positiva vanno ricompresi anche una piantagione o una fattoria, ed inoltre, l'attività di controllo su di un cantiere per una durata superiore ai dodici mesi.

Thailandia

La durata minima del cantiere è di sei mesi affinché si possa individuare una costruzione rilevante ai fini fiscali; tra le attività che possono essere ricomprese in tale tipo di stabile organizzazione troviamo l'installazione il montaggio e "la messa in opera di attrezzature o macchinari d'impianto comprese le costruzioni necessarie per l'installazione."¹⁴

Inoltre l'agente che non gode dello status di indipendente potrà essere considerato stabile organizzazione nel caso in cui soddisfi tali condizioni:

1. Concluda abitualmente contratti per l'impresa non residente, eccetto il caso in cui svolga attività di acquisto merci per la stessa.
2. Soddisfi ordini di vendita ricevuti dall'azienda tramite consegna e prelevando le merci da un deposito nella disponibilità della stessa impresa non residente.
3. Procuri ordinazioni di vendita nella totalità, o quasi totalità, della sua attività a

¹⁴ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", pag. 270.

nome dell'impresa o a nome della stessa e di sue controllate o di altre imprese che la controllano.

Trinidad e Tobago

Negozi o locali di vendita rientrano nel concetto di stabile organizzazione.

Il cantiere di costruzione o montaggio individua una stabile organizzazione fiscale solo nel caso oltrepassi i sei mesi.

Tunisia

In base a tale trattato il periodo sufficiente per rilevare una stabile organizzazione da cantiere è di sei mesi.

Turchia

Anche in questo trattato sarà possibile usufruire della normativa agevolata che prevede la rilevanza della stabile organizzazione ai fini fiscali dopo sei mesi, e non dopo soli tre mesi come previsto dalla normativa interna.

Ungheria

Il periodo della durata minima per un cantiere affinché abbia rilevanza fiscale come stabile organizzazione è in questo caso di ventiquattro mesi.

Unione sovietica

Lo schema di tale convenzione non si discosta molto dal modello Ocse.

L'espressione di "rappresentanza permanente", come desunto dal trattato e dalla legge di ratifica dello stesso, è conforme a quella di stabile organizzazione, essa è "una sede d'affari per mezzo della quale una persona residente di uno stato contraente svolge in tutto o in parte la sua attività nell'altro stato."¹⁵

Manca l'elencazione delle ipotesi positive.

Invece viene fatta espressa menzione delle ipotesi di vendita di merci, alla fine di una fiera commerciale, che non figura come stabile organizzazione e delle "attività di progettazione relative ai lavori di costruzione o di ricerca scientifica di ingegneria di sperimentazione di campioni di merci di macchinari e di attrezzature, nonché di assistenza tecnica ai macchinari e alle attrezzature, se tali attività mantengano carattere ausiliario o preparatorio"¹⁶ in relazione all'attività principale svolta dall'impresa.

Zambia

La stabile organizzazione, ricomprende anche i cantieri di costruzione di montaggio o installazione quando superino i

¹⁵ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", pag. 271.

¹⁶ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", pag. 272.

nove mesi, così anche le attività di supervisione connesse ad essi quando superino i nove mesi.

2 La stabile organizzazione in ambito applicativo secondo il modello Ocse

La definizione interna e quella convenzionale prevedono tre tipologie possibili di stabili organizzazioni.

In primo luogo la stabile organizzazione materiale che prevede un insediamento fisico dell'investimento estero che sia rappresentato dall'insieme congiunto di materiali e persone (ma a volte anche da soli macchinari o dispositivi o da semplici locali o spazi). In secondo luogo la stabile organizzazione da cantiere, che rappresenta una particolare stabile organizzazione materiale con le caratteristiche della mobilità sul luogo sul quale opera.

In fine la stabile organizzazione da agente, quale stabile organizzazione esercitata da una persona fisica o società con la particolare dote di poter rappresentare e poter concludere contratti in nome dell'impresa madre, ciò avverrà tuttavia anche se il soggetto vincolante non sia dipendente ma un soggetto inizialmente svincolato dall'azienda che solo successivamente ha concluso contratti al di fuori della propria ordinaria attività e con ciò dimostrando implicitamente che le

sue attività fossero del tutto assoggettate al volere dell'impresa mandataria.

2.1 Stabile organizzazione materiale

In relazione alla prima figura l'art.162 statuisce espressamente: "per stabile organizzazione deve intendersi una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa svolge in tutto o in parte la propria attività sul territorio dello stato". In aggiunta a tale definizione generale l'articolo riporta delle elencazioni positive e negative e ciò sia nella fattispecie interna che internazionale.

2.1.1 La definizione generale

Occupandoci della definizione generale del paragrafo 1 della art. 5 del modello Ocse osserviamo che suddetto elaborato si compone di una definizione generale, che è inoltre accompagnata successivamente da fattispecie positive e negative che ne individuano l'esistenza concreta o meno. La definizione generale rappresenterà una sorta di "minimo comune denominatore"¹⁷. Le esemplificazioni positive staranno a delineare quando l'istituto si verificherà presuntivamente

¹⁷ Lovisolo, Uckmar "Diritto tributario internazionale", Cedam, Padova, 2005, pag.439.

mentre quelle negative quando la stabile organizzazione non si verificherà anche nel caso di soddisfacimento della definizione generale, ovvero saranno fattispecie escludenti aprioristiche.

All'atto di verifica della stabile organizzazione l'art. 7 del modello prevede che "gli utili dell'impresa di uno stato contraente sono imponibili soltanto se in detto stato, se qui prodotti a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata". Dunque qualora l'impresa svolga attività mediante una stabile organizzazione, gli utili dell'impresa diverranno imponibili nell'altro stato ma ciò avverrà solo per gli utili prodotti attraverso la stabile organizzazione situata nel paese di insediamento. Da quanto detto ne concluderemo in primo luogo che l'impresa verrà tassata solo per gli utili da essa prodotti, nell'altro stato, e solo se essi saranno ottenuti tramite una stabile organizzazione situata in quello stato e in secondo luogo che l'attività prodotta dall'impresa nell'altro stato mediante una stabile organizzazione può essere tassata solo per gli utili direttamente imputabili a tale specifica struttura.

Mettendo in luce l'intero ambito di applicazione della norma, viene constatato che l'art 162. non è altro che una tipica norma a specchio. Essa, difatti, prevede una applicazione per i redditi di soggetti non residenti in Italia ma anche, in funzione speculare, per i redditi esteri di soggetti residenti in Italia che

detengono attività d'impresa all'estero. La ratio del dettato, espressa dalla norma in questione, presuppone che “dovendosi prevenire discriminazioni”¹⁸, essa conceda ai soggetti interessati di applicare la nozione di stabile organizzazione, sia in ambito di investimento interno sia in quello esterno al territorio nazionale. A tale considerazione si giunge anche in base alla interpretazione della norma sul credito d'imposta, dell'articolo 165, 2° comma che rende implicita “la lettura a specchio”¹⁹ dell'art. 23 del t.u.i.r. ove si debba definire la qualità del reddito nazionale oppure di fonte estera. Tale ulteriore considerazione porta ad affermare che l'applicazione del concetto di stabile organizzazione debba essere reciproca, anche nel dettato interno riguardante la stabile organizzazione.

2.1.1.1 *La sede d'affari*

Passando ad un esame più dettagliato, possiamo facilmente estrapolare i tre elementi necessari per una corretta enucleazione di organizzazione stabile.

In *prima facie* l'amministrazione finanziaria dovrà evidenziare l'esistenza della sede d'affari ogni volta che sarà rilevato un luogo a disposizione dell'azienda utilizzato per lo svolgimento dell'attività d'impresa, ma anche delle semplici

¹⁸ Maurizio Leo “Le imposte sui redditi nel testo unico”, Giuffè Editore, Milano, 2007, pag. 2395.

¹⁹ Maurizio Leo , op. cit. pag. 2395.

attrezzature o delle installazioni dell'impresa, necessarie all'attività aziendale, benché non utilizzate esclusivamente a tale scopo. Tale struttura può essere presente ancorché non siano rintracciabili sul luogo locali commerciali a disposizione dell'azienda, ma semplicemente un certo spazio, ad esempio uno spazio in un mercato o aree impiegate dell'impresa in un deposito doganale o ancora nella sede di un'altra impresa. E' tuttavia necessario che tali spazi o strutture siano sede di attività commercialmente adatte a essere usate come base per attività imprenditoriale²⁰. E' necessario che la sede sia rappresentata da un insieme coerente di beni materiali.

2.1.1.2 L'elemento personale

Al fine della sussistenza di una stabile organizzazione non è necessaria la presenza di personale; il commentario prevede, al paragrafo 10, che anche un macchinario completamente automatizzato, in certi casi può costituire autonomamente stabile organizzazione. Ciò si verificherà invece certamente quando l'impresa estera, in aggiunta all'installazione delle macchine, utilizzi le stesse per lo svolgimento della propria attività d'impresa, oppure preveda la manutenzione e riparazione della macchina sempre nello stato estero; si possono, invece, immaginare casi di stabile

²⁰ Alessandro Dragonetti "Manuale di fiscalità internazionale", Ipsoa, Vicenza, 2007, pag.763.

organizzazione tramite macchinari automatizzati nel caso di distributori self-service, apparecchi per giochi oppure per lo scambio di trasmissioni radio o telefonici. Di particolar rilievo è in questo ambito, il caso analizzato dalla giurisprudenza tedesca di un oleodotto che operava tramite “controllo remoto” di una società residente nel paese estero.

Nella stessa direzione si è espressa l'amministrazione finanziaria italiana, a proposito di una possibile stabile organizzazione, per “un tratto ferroviario di società svizzera”²¹ sul territorio nazionale. Da evidenziare, nel caso, che non rileva il titolo in funzione del quale viene utilizzata la sede, quale locazione, affitto, comodato, o mero possesso ancorché illegittimo, ma la semplice disponibilità. Non assimilabile ai precedenti ipotesi in cui l'impresa estera lochi a parti terze che provvedano al funzionamento dello stesso.

2.1.1.3 La fissità

Quale secondo elemento necessario affinché venga rilevata l'esistenza della stabile organizzazione, in base alla definizione generale, reperiremo, sia all'interno del modello

²¹ Risoluzione ministeriale 11 dic. 1995 n.282/e. Vedi anche Marco Piazza in “Guida alla fiscalità internazionale”, 2004, il sole 24 ore, Milano.

Ocse che nell' art.162 del t.u.i.r. di matrice interna, la fissità della sede d'affari.

La rintracciabilità di tale requisito viene definito *location test*. La permanenza fisica della struttura produttiva sta a significare che venga palesato un certo collegamento fisico tra il luogo ove venga svolta l'attività e un luogo geografico del paese diverso da quello di residenza.

Il requisito della fissità della struttura è richiesto in quanto "proprio sul concetto di permanenza in un determinato luogo si fonda la considerazione della natura non temporanea di una sede d'affari"²². Nella fattispecie di macchinari e attrezzature, come sede fissa, il commentario rileva come essi non debbano necessariamente essere collegati in modo fisso al suolo, sarà infatti sufficiente che essi permangano all'interno di una particolare area nella quale opera l'azienda.

Nel riscontro positivo del test sarà necessario accertare che l'impresa estera abbia la disponibilità di tale sede e, come riportato dal commentario, non sarà rilevante la forma, contratto di locazione o diritto di proprietà, ma si andrà a vedere la sostanza, ovvero l'effettiva disponibilità dello spazio ai fini produttivi. Inoltre la suddetta sede non dovrà essere necessariamente di esclusivo utilizzo di tale impresa non residente.

²² Piergiorgio Valente "Fiscalità sovranazionale", Il sole 24 ore, Milano, 2008, pag. 858.

È dunque necessario un legame tra l'istallazione ed un punto geografico determinato, e la continuità della conduzione di tale attività sul territorio dello stato, a tale riguardo non rilevano le interruzioni temporanee di tale attività "anche se le medesime attività vengano riprese in un luogo diverso da quello nel quale erano state interrotte"²³. La fissità del collegamento spaziale sarà tuttavia richiesta a meno che l'attività particolare espressa dalla stabile organizzazione non comporti per la sua particolare natura uno spostamento durante le fasi di lavorazioni, come nel caso di un cantiere o una struttura semi-ambulante di una zona mercantile, ma anche le attrezzature che possono essere spostate da una zona ad un'altra posso rilevare come stabile organizzazione, come ad esempio delle macchine distributrici automatiche o *vending machines*.

In diverse occasioni la giurisprudenza ha tuttavia confermato che dispositivi portatili, le attrezzature o macchinari per la loro intrinseca mobilità non fossero idonei a produrre un reddito d'impresa in maniera continuativa e non potessero far rilevare una stabile organizzazione.

E' stato notato che i macchinari "debbono essere di una certa rilevanza"²⁴.

²³ Maurizio Leo "Le imposte sui redditi nel testo unico", Giuffè Editore, Milano, 2007, pag. 2399.

²⁴ Alessandro Dragonetti "Manuale di fiscalità internazionale", Ipsoa, Vicenza, 2007, pag. 763.

Un requisito ineliminabile della stabile organizzazione è che essa svolga una parte sostanziale della propria attività attraverso la sede fissa d'affari. Tale attività può essere di qualsiasi tipologia purché contribuisca agli utili dell'impresa.

Il requisito della fissità può essere inteso sia in senso fisico, ovvero di collegamento al suolo, anche se solo nell'ambito di coerenza geografica e commerciale, sia sul piano temporale.

La stabile organizzazione infatti deve mantenersi stabile in un posto e per un periodo che qualifichi l'attività come attività produttiva.

La stabile organizzazione comincia ad esistere, come specificato dal paragrafo 11 del commentario, "non appena l'impresa comincia a svolgere la sua attività per mezzo della sede fissa d'affari."²⁵ Il periodo di preparazione dell'attività d'affari, purché sia svolta un'attività differente rispetto a quella della sede d'affari, non qualifica come periodo rilevante.

Il termine dell'attività svolta nella stabile organizzazione invece determina la cessazione dell'esistenza della stabile organizzazione.

Il periodo per il quale la sede viene qualificata come non temporanea determina fin dall'inizio come stabile organizzazione, anche se concretamente essa rilevi per un limitato periodo di tempo a motivo della particolare attività del

²⁵ Massimiliano Giua "La stabile organizzazione", Euroconference, Verona, 2007, pag. 35.

contribuente (morte o malattia) o particolari vicissitudini dello stesso o dell' attività (fallimento o cattiva gestione).

Se un' attività che inizialmente viene condotta per un periodo che doveva essere considerato come momentaneo, ma successivamente tale attività “ viene mantenuta per un periodo tale da non poter essere considerato transitorio”²⁶, la stessa sarà considerata come sede fissa e dunque stabile organizzazione ai fini fiscali.

2.1.1.4 L'attività tramite la sede d'affari

È necessario che l'impresa svolga parte della sua attività per mezzo della sede d'affari. Nel modello attuale è stata utilizzata la versione “attraverso la sede d'affari” al posto di quella precedente del commentario “in cui”, del precedente modello Ocse del 1977, per ricomprende in ogni caso le attività che non necessitano direttamente della disponibilità di particolari locali, ma si identificano maggiormente attraverso le attrezzature e l'organizzazione di mezzi e di persone necessarie allo svolgimento dell'attività.

Secondo il parere dell'amministrazione finanziaria italiana in uno specifico contenzioso ha avuto occasione di stabilire che debba sussistere “un ciclo completo di attività

²⁶ Piergiorgio Valente “Convenzioni Internazionali Contro doppie imposizioni”, Ipsoa, Vicenza, 2006, pag. 229.

imprenditoriale con un proprio risultato economico, autonomo rispetto a quello conseguito dalla sede centrale”²⁷.

Tale attività non dovrà avere un rilievo necessariamente legato alla produzione diretta di utili, ovvero alla fase di commercializzazione, in quanto è sufficiente che contribuisca agli utili dell’impresa anche in via mediata attraverso la creazione di valore durante una sola fase del processo aziendale, sia essa un’attività produttiva o meno, di supporto o primaria, alla quale tuttavia sarà imputabile una quota degli utili sotto il profilo fiscale in base alla contribuzione del valore del prodotto o del servizio fornito alla casa madre.

Tuttavia vi sono casi, che verranno elencati più avanti che non determinano l’esistenza di una stabile organizzazione, esse sono le così dette fattispecie escludenti.

L’esercizio dell’attività imprenditoriale deve essere inteso nel senso che l’imprenditore deve svolgere la propria attività e assumere le relative informazioni all’interno della sede e non altrove.

2.1.1.5 Locazione e possesso di immobili

E da osservare, che non rileva il titolo in base al quale l’impresa ne abbia la disponibilità, proprietà o locazione, né il fatto che tale installazione si trovi nei locali di un’altra

²⁷ Marco Piazza”Guida alla fiscalità internazionale”, pag. 201.

impresa, ma la sola effettiva disponibilità dei locali o dei macchinari o attrezzature utilizzate al fine della produzione del non residente, né risulta necessaria che detta sede sia a disposizione della sola impresa. Tutto ciò è riscontrabile attraverso il “right of use test”, tale test tende a ribadire il principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Di notevole rilievo è l’analisi dei casi di locazione, affitto o concessioni d’uso di beni materiali (attrezzature, immobili ecc.) o immateriali (brevetti, procedure ecc.) o “dei casi in cui metta a disposizione del capitale”²⁸.

Secondo le spiegazioni del Commentario è necessario che l’attività sia svolta tramite una sede fissa, dunque sarà necessario verificare se una permanenza nello stato estero in tali tipologie contrattuali comporti l’esistenza di una sede fissa o meno.

Dunque, prosegue il commentario, se un’ impresa in uno stato svolge attività di puro affitto di locali, attrezzature, proprietà immateriali senza stabilirvi una sede fissa a propria disposizione, tale contratto, se non presenterà attività accessorie quali manutenzione, assistenza o montaggio non qualificherà come organizzazione stabile.

Da puntualizzare che l’attività di noleggio, in quanto è un’attività più strutturata rispetto al semplice affitto del bene,

²⁸ Marco Piazza “Guida alla fiscalità internazionale”, Il sole 24 ore, Milano, 2004, pag. 201.

poiché la parte che dà in nolo (noleggiante) è l'unica che ha la disponibilità del bene sul piano normativo e si obbliga a fornire alcune prestazioni complesse nell'ambito del noleggio verso la parte noleggiatrice e con ciò mantenendo per se tutte le altre attività di disponibilità e organizzazione del bene. Per questo motivo tutte le attività di noleggio rappresentano una stabile organizzazione sul piano fiscale.

Caso più complesso è quello della analisi di attività funzionalmente automatiche come le macchine da gioco o distributrici, le quali non determinano quale stabile organizzazione nel caso di pura installazione e affitto, ma invece rilevano nel caso vengano gestite o tenute in manutenzione in modo accessorio al semplice affitto e installazione.

Di particolare menzione è tuttavia il caso in cui la società locatrice non si occupi in proprio della manutenzione e gestione del bene locato ma deleghi tali attività al proprio personale "sotto la direzione, responsabilità e controllo del locatario".²⁹ Sarà dunque oggetto d'analisi non la presenza o meno del personale necessario alla manutenzione ma se tale presenza sia diretta o meno dall'imprenditore non residente locante.

2.1.2 Elencazione positiva

²⁹ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", Il sole 24 ore, Milano, 2004, pag. 202.

Visionando l'articolo 162 del t.u.i.r., come schematizzato e mutuato dal modello Ocse, scorgiamo al comma secondo una elencazione positiva, composta da elementi il cui verificarsi anche disgiunto, porrà ad esistenza una stabile organizzazione.

Tale elencazione positiva, del paragrafo 2 dell'art. 5 modello Ocse, introduce in sostanza, un' inversione dell'onere della prova, che in via iniziale normalmente spetta all'amministrazione finanziaria. Qui, invece, una volta che l'istallazione sia ricompresa nella fattispecie positiva sarà il contribuente che dovrà dimostrare che non sussista una stabile organizzazione facendo riferimento alla definizione generale e alle prove concrete, rovesciando in tal modo la presunzione legale. In caso contrario lo stabilimento produttivo sarà considerato come organizzazione stabile.

2.1.2.1 La sede di direzione

Tale elenco positivo ricomprende, in *prima facie* la sede di direzione che deve intendersi "un luogo nel quale vengono definiti gli indirizzi dell'azienda anche se limitatamente ad un certa area geografica e dal quale di conseguenza, vengono diramate le relative istruzioni"³⁰ quindi un luogo nel quale si svolgeranno gli incontri per stabilire le linee decisionali

³⁰ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", Il sole 24 ore, Milano, 2004, pag. 207.

dell'azienda, limitatamente ad una certa area geografica, presso la quale diramano i relativi ordini di esecuzione verso organi aziendali preposti allo svolgimento delle funzioni necessarie al raggiungimento dello scopo aziendale e conformi all'oggetto d'impresa. Esse possono essere relative a tutta o parte dell'attività d'impresa. E' da rilevare che il comitato affari fiscali dell'Ocse ha analizzato il caso della sede di direzione "itinerante" che possa determinare una sede di direzione in uno stato anche non avendo una sede fissa in cui svolga attività di direzione. Difatti secondo i principi Osce una attività itinerante non può fare nascere una sede di direzione, anche se tale attività è svolta in molto completo all'interno dello stato ospitante. Tuttavia in via applicativa dovrebbe utilizzarsi l'art. 4 per i soggetti individuali, e non l'art. 5, relativo alla residenza e che prevede per tali soggetti la tassazione di redditi prodotti sul territorio di soggetti non residenti l'applicazione della normativa fiscale degli stessi soggetti residenti.

Per quanto riguarda le recenti sentenze della Cassazione in Italia, esse hanno stabilito che una società di capitali in Italia possa assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguiti una strategia unitaria, e che l'attività svolta dalla società nazionale deve essere "unitaria e riferita al gruppo

unitariamente considerato”³¹ e che l’affidamento ad una struttura nazionale delle funzioni di supervisione e coordinamento delle attività sul territorio da parte di società non avente sede in Italia, comporta la rilevabilità in Italia di una stabile organizzazione nell’ambito delle imposte sul reddito.

2.1.2.2 La succursale (branch)

Una succursale invece è una parte dell’ impresa la cui struttura è molto simile alla casa madre, che denoti un certo grado di indipendenza economica e commerciale e che abbia una propria organizzazione con separate registrazioni contabili, ma pur sempre priva di autonomia giuridica e pur sempre dipendente dall’impresa medesima.

La succursale molto spesso denota un certo grado di autonomia dal punto di vista economico, configurando “un segmento, una sua parte fisicamente e territorialmente distaccata dalla sede”³² rappresentando un’ entità commercialmente e produttivamente distaccata.

Come sottolineato dalla giurisprudenza il concetto di succursale ha un significato giuridico più ampio di quello di sede secondaria con rappresentanza stabile rintracciabile all’interno del codice civile.³³

³¹ Marco Piazza “Guida alla fiscalità internazionale”, Il sole 24 ore, Milano, 2004, pag. 208.

³² Maurizio Leo “ Le imposte sui redditi nel testo unico”, Giuffè Editore, Milano, 2007, pag. 2403.

³³ Cfr. Marco Piazza “Guida alla fiscalità internazionale”, 2004, op. cit..

Il termine succursale spesso viene confuso con quello di filiale sia in ambito della normativa civilistica, sia fiscale, che nelle norme di diritto amministrativo.

Le unità di insediamento possono essere denominate sedi secondarie solo nel caso abbiano anche la rappresentanza stabile, art 2197 del c.c. .

Con ciò si vuole sottolineare che tutta una categoria di forme di insediamento come uffici, depositi negozi, stabilimenti, non esibiscono rappresentanze stabili e dunque non possono essere dichiarate sedi secondarie.

Tale considerazioni portano a ritenere che determinate unità locali, pur non essendo sedi secondarie con rappresentanza stabile come indicato dal codice, assumono rilevanza giuridica in diversi ambiti, tra i quali da non escludere quello fiscale, dato che molti insediamenti produttivi possono essere considerati stabili organizzazioni pur non essendo dotate di alcun potere di rappresentanza.

E' da escludere tuttavia che per sede secondaria si possa considerare una delle società figlie del gruppo, le quali sono generalmente indicate del termine di società controllate o sussidiarie della società madre.

2.1.2.3 L'ufficio

L'ufficio è una unità organizzativa preposta alla gestione degli aspetti amministrativi dell'attività. L'ufficio viene menzionato esplicitamente poiché in alcune legislazioni esso non viene considerato come succursale. Nell'ordinamento interno si ritiene che "nell'ambito delle succursali si possa far rientrare anche l'ufficio"³⁴.

La cassazione con sentenza (sez. trib. 25 dicembre 2002, n.7682) ha ritenuto che anche l'affidamento ad un'istallazione fissa da parte di un'impresa estera di gestione di controllo e coordinamento dell'attività dell'impresa stessa risultasse quale ufficio.

Le attività comunque svolte presso gli uffici che abbiano carattere preparatorio o ausiliare non determinano come stabili organizzazioni in base alla normativa di favore sulle fattispecie escludenti del paragrafo 4 dell'art. 5.

Inoltre, casi di particolare interesse sono quelli che vedono gli uffici svolgere particolari funzioni, quali quelle di sedi di direzione "in stati nei quali hanno delle consociate, di stabili organizzazioni, agenti o licenziatari"³⁵. Difatti sotto tale profilo gli uffici possono essere considerati, in base al paragrafo 2 dell'art. 5. , stabili organizzazioni.

Altro caso è quello dell'impresa che svolge attività di progettazione e supervisione presso il cantiere di un'altra

³⁴ Maurizio Leo " Le imposte sui redditi nel testo unico", Giuffè Editore, Milano, 2007, pag. 2404.

³⁵ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", Il sole 24 ore, Milano, 2004, pag. 211.

azienda utilizzando uno spazio che può essere qualificato come ufficio, secondo la dottrina e secondo il commentario, in questa ipotesi il requisito temporale del cantiere è condizione comunque necessaria al fine della venuta ad esistenza anche dell'ufficio connesso.

2.1.2.4 L'officina

Per officina si deve intendere il luogo nel quale si svolgono processi strettamente produttivi e con struttura non necessariamente indipendente rispetto all'impresa multinazionale.

Essa risulta avere tutti gli elementi fondamentali della stabile organizzazione, essendo una sede fissa adibita allo svolgimento specifico di attività produttiva.

Solitamente, per officina si intende un impianto a livello industriale o artigianale attraverso cui si producono delle lavorazioni, oppure ci si dedica alla "esecuzione di montaggi, riparazioni, revisioni e manutenzioni nell'ambito delle costruzioni meccaniche."³⁶

2.1.2.5 Laboratorio (work shop)

³⁶ Piergiorgio Valente "Convezioni internazionali contro le doppie Imposizioni", Ipsoa, Vicenza, 2006, pag. 240.

Nel caso di laboratorio parliamo di una istallazione attrezzata a svolgere attività prettamente tecniche, sperimentali, produttive o di ricerca scientifica.

Tuttavia dovrà farsi riferimento al paragrafo 4 dell'articolo 5 sulle fattispecie di esclusione in quanto tale attività costituisce caso di esclusione nel caso venga condotta la sola attività di ricerca nel confronti dell'impresa multinazionale che ne ha la disponibilità.

2.1.2.6 L'attività di estrazione di risorse minerali

Il punto è rappresentato da quelle attività di estrazione di risorse minerali, per terra o per mare, utilizzate nei processi di sfruttamento industriale.

Esse sono una cava, una miniera, un giacimento di petrolio o di gas sotterraneo, o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche se sono localizzate in una località esterna alle acque territoriali, ma che, questo esplicitamente previsto per la normativa interna, secondo il diritto internazionale possono essere sfruttate in base a diritti di sfruttamento nazionali e internazionali (c.d. sfruttamento della piattaforma continentale).

Il commentario difatti specifica che per ogni altro luogo di estrazione di risorse naturali deve intendersi ogni luogo sia all'interno che all'esterno delle acque territoriali.

Inoltre la normativa interna prevede che il cantiere possa qualificarsi tale solo dopo tre mesi, rispetto ai dodici mesi del modello Ocse, dunque comporterà un utilizzo anche in casi di minima durata, per quelle fattispecie che comportino una minore tassazione in concorrenza coi trattati specifici, ovvero nel caso di stabile organizzazione in paese con aliquota inferiore a quella italiana o di stabile organizzazione in Italia rispetto a paese di residenza estera.

Inoltre sono da considerare quali stabili organizzazioni quelle attività di “supervisione e coordinamento dell’attività di un cantiere”.³⁷

Restano tuttavia escluse quelle attività di prospezione (o ricerca) di risorse naturali, dato che gli stati in sede di redazione del modello convenzionale, non hanno raggiunto un accordo sulla generale qualificazione e riferimento della tassazione di tali centri produttivi di reddito³⁸, sebbene siano state previste alcune ipotesi che possano essere utilizzate come possibili modelli da usare per il futuro.

Le possibilità in sede di convenzione sono:

1. Che la prospezione non sia considerata stabile organizzazione.
2. Che la prospezione siano considerate stabili organizzazioni.

³⁷ Massimiliano Giua “La stabile organizzazione”, Euroconference, Verona, 2007, pag. 177.

³⁸ Lovisolo, Uckmar “Diritto tributario internazionale”, Cedam, Padova, 2005, pag. 447.

3. Che le attività di prospezione sia considerata stabile organizzazione solo dopo un determinato periodo di tempo.

Tuttavia nessuna delle convenzioni stipulate dall'Italia prevede disposizioni specifiche sul punto.

In assenza di specifiche disposizioni sarà necessario valutare la durata e la fissità dell'attività di esplorazione, dato che se venissero soddisfatti i requisiti generali previsti dal primo paragrafo potrà rilavarsi una stabile organizzazione dato che essa è attività svolta in modo continuativo.

Ciononostante l'attività di esplorazione può essere possibile di frequenti interruzioni in ambito temporale, ciò pregiudicherebbe in tutta probabilità il requisito della permanenza.

2.1.3 Elencazione negativa

Analogamente a quanto previsto per i casi in via presuntiva dell'esistenza di stabile organizzazione, anche il paragrafo 4 dell'articolo 5 elenca una serie di attività che rappresentano un'eccezione alla definizione generale e che non danno luogo alla stabile organizzazione neppure nel caso in cui rappresentino un'installazione fissa d'affari.

Questa lista è la c.d. esemplificazione negativa, essa cioè genera un' esclusione in via assoluta sull'esistenza della stabile organizzazione in quanto le fattispecie in esse riportate assumono in via legale carattere preparatorio o ausiliario, le quali pur contribuendo alla produttività dell'impresa sono insuscettibili di produrre un reddito autonomo, rispetto a quello dell'impresa medesima o sono incapaci di determinare con precisione una quota di utili autonomamente valutabile e così svolgendo una funzione meramente pratica di eliminazione di tale fattispecie non ben definibile.

2.1.3.1 Uso dell'installazione ai soli fini di deposito esposizione o consegna di beni appartenenti all'impresa

Ciò è verificabile quando i locali e le attrezzature fanno parte dell'attivo aziendale e le attività alle quali sono preposte sono solo quelle di deposito, o mera conservazione in un locale delle merci appartenenti all'impresa, oppure del caso di esposizione di merci appartenenti all'impresa o consegna delle merci vendute dall'azienda e non per altre attività come ad esempio l'assistenza del prodotto post vendita, la manutenzione o la riparazione delle macchine consegnate, che indubbiamente genereranno qualcosa in più della semplice consegna e che qualificherà tale organizzazione come una parte

essenziale del ciclo produttivo e non meramente ausiliaria o accessoria.

Di buon potere esplicativo è il caso di un oleodotto passante sul territorio di uno stato estero. Se tale condotta è utilizzata da una raffineria oltreconfine per la sola consegna del prodotto, essa rientrerà nella fattispecie di esclusione, altrimenti se il trasporto viene effettuato da una azienda che si occupa principalmente di trasporto del petrolio, tale installazione rileverà quale stabile organizzazione in quanto “tale attività costituirebbe oggetto dell’impresa e non un’attività meramente accessoria”³⁹.

2.1.3.2 Immagazzinaggio di merci appartenenti all’impresa ai soli fini di deposito, esposizione o consegna

Tale previsione esclude dal novero della stabile organizzazione le merci e il magazzino, composto di beni appartenenti all’impresa, utilizzato allo scopo esclusivo di deposito, esposizione o consegna.

Nella casistica dunque sono da ricomprendere sia le merci depositate in magazzino al fine del mero stoccaggio senza alcuna utilità aggiuntiva, sia inoltre le merci detenute al solo scopo di allestimento espositivo.

³⁹ Marco Piazza “Guida alla fiscalità internazionale”, Il sole 24 ore, Milano, 2004, pag. 218.

In fine sono da ricomprendere le merci di futura consegna nelle mani del cliente che ne abbia fatto acquisto come importazione.

2.1.3.3 Immagazzinaggio di merci appartenenti all'impresa ai soli fini di trasformazione di altra impresa

Tale punto si occupa di merci appartenenti all'impresa siano detenute nello stato ospite al solo scopo di essere lavorate da un'azienda residente sul territorio straniero, in tale caso non potrà sorgere una stabile organizzazione grazie a tale punto di esclusione e ciò sia nella normativa interna che nel modello Ocse.

2.1.3.4 L'utilizzo di una sede fissa unicamente come ufficio acquisti o per la raccolta di informazioni per l'impresa

Questo punto sta a significare che non può essere rilevata una stabile organizzazione per il solo fatto che l'impresa estera vi abbia stabilito una sede per l'approvvigionamento di prodotti necessari alla casa madre o per il diverso caso in cui la casa madre utilizzi un'istallazione al solo scopo di raccogliere (o approvvigionarsi) di informazioni come avviene con indagini di mercato o sondaggi *in loco*; tuttavia nel caso tali informazioni subiscano un certo grado di elaborazione prima della spedizione, non potrà invocarsi il caso

di esclusione, come ad esempio potrebbe accadere per la redazione di un pezzo giornalistico per una agenzia giornalistica o un giornale, il quale non dovrebbe avere invece altro scopo che quello della raccolta informativa e agire come “uno dei molti tentacoli del corpo principale”⁴⁰.

2.1.3.5 L'utilizzo di una sede fissa d'affari per l'attività pubblicitaria di informazione e di ricerca scientifica o per analoghe attività a carattere preparatorio o ausiliarie.

In tale punto vengono inclusi nella categoria di esclusione tutte quelle attività preparatorie e ausiliarie, tra le quali vengono espressamente menzionate l'attività pubblicitaria su territorio straniero, la fornitura di informazioni a carattere generale e la ricerca scientifica che non sia direttamente collegata alla produzione.

Passando ai criteri in base ai quali si individuano le attività di valenza preparatoria o ausiliaria essi sono che: l'attività non deve essere essenziale al ciclo produttivo dell'impresa, ovvero senza la quale l'azienda possa normalmente operare senza subire gravi ripercussioni sul lato del funzionamento e ciò sia sul piano quantitativo che qualitativo.

Inoltre l'attività deve essere rivolta esclusivamente verso la casa madre, mentre se la sede svolgesse attività anche

⁴⁰ Piergiorgio Valente “Convezioni Internazionali contro le doppie imposizioni”, Ipsoa, Vicenza, 2006, pag.244.

nei confronti di altre aziende verrebbe a perde il beneficio all'esclusione del paragrafo 4.

Per quanto riguarda il cumulo delle attività enumerate al paragrafo 4 dei casi si esclusione, esso non determina un'istallazione stabile ai fini fiscali solo nel caso il cumulo stesso non generi un cambiamento sotto il profilo della preparatorietà e ausiliarità nel complesso dell'istallazione.

E' tuttavia da notare che tramite questa combinazione di attività il soggetto estero consegue un legame "maggiormente intenso" rispetto al caso della singola fattispecie.

Sarà così configurabile una stabile organizzazione ove in seguito alla combinazione delle attività, anche se secondarie, si ottenesse un ciclo economico completo tale da essere suscettibile di reddito autonomo e separato dal ciclo economico dell'impresa globalmente intesa⁴¹.

Tale elenco è una esemplificazione negativa che garantisce al contribuente la possibilità di non essere passibile di accertamento per tali fattispecie, sebbene possano rientrare nelle fattispecie della definizione generale.

Il commentario specifica che i lavoratori dipendenti che sono autorizzati a concludere contratti in nome della società madre, necessari al mantenimento in vita dell'insediamento

⁴¹ Lovisolo, Uckmar "Diritto tributario internazionale", Cedam, Padova, 2005, pag. 450.

produttivo non sono passibili di essere qualificati agenti dipendenti in base alla definizione del paragrafo 5.

Al contrario saranno da considerare agenti quei soggetti che svolgano tale attività non solo nei confronti dei soggetti esteri di cui sono dipendenti ma anche per altri soggetti esterni alla società, come avviene ad esempio per le società d'agenzia di pubblicità.

2.2 La stabile organizzazione da cantiere

In base al paragrafo 3 dell'articolo 5. La stabile organizzazione da cantiere dovrà prefigurarsi ogni qual volta l'attività d'impresa riguardi attività tipiche di "costruzioni di edifici ma anche strade, ponti, canali e alle opere di terrazzamento, di dragaggio e posa di condotte, nonché attività di organizzazione e sorveglianza della costruzione di edifici, di impianti o di beni mobili ove svolta dall'imprenditore"⁴², ovvero ci si trovi dinanzi ad attività di assemblaggio, mentre non costituiscono stabile organizzazione la semplice attività di riparazione, manutenzione e conservazione e le opere minori o secondarie⁴³.

⁴² Lovisolo, Uckmar "Diritto tributario internazionale", Cedam, Padova, 2005, pag. 451.

⁴³ Vogel K. "On double taxation convention" II ed. , Deventer, 1990, pag. 205.

L'articolo 162 inoltre stabilisce che può verificarsi stabile organizzazione anche in base alla sola attività di installazione o attività di supervisione ad esse connesse.

Ogni singolo cantiere rileva autonomamente e non dovrà tenersi conto del periodo di tempo che l'imprenditore abbia svolto all'interno degli altri cantieri ritenuti svincolati rispetto a quello in analisi.

Tuttavia anche se l'attività svolta dal cantiere è suddivisa in base a più contratti si dovrà tenere conto poi della attività svolta dal cantiere sotto il profilo dell'unità funzionale, dato che è diffusa la pratica di frazionare il processo produttivo di tale struttura in più contratti, al fine di eludere il dettato dell'art. 162.

Dovrà infatti considerarsi nel caso in cui operino più contratti che regolamentino un'unica struttura organizzativa, questa potrà essere considerata una unica stabile organizzazione, ma occorre che tale cantiere sia considerato un unico insieme commerciale e geografico.

Per coerenza commerciale deve intendersi che un insieme di contratti sia coerente sul piano commerciale, nel senso che sia riferibile ad unico progetto o un 'unica opera "magari anche da parte di più società tutte facenti capo allo stesso gruppo"⁴⁴.

⁴⁴ Alessandro Dragonetti "Manuale di fiscalità internazionale", Ipsoa, Vicenza, 2007, pag. 780.

Per coerenza geografica invece si intende che l'attività venga svolta "presso lo stesso luogo"⁴⁵ dato che c'è una possibilità che certi cantieri siano suscettibili di spostamento nel luogo durante le fasi di lavorazione come accade comunemente per i cantieri di realizzazione di opere stradali o posa di condotte.

Nel momento del compimento del dodicesimo mese il cantiere viene ad esistere la stabile organizzazione a fare data dal primo giorno in cui sono iniziati i lavori, ad esso vanno computati anche quelli di carattere preparatorio, ed essa cesserà di esistere solo con la consegna e la ricezione dell'opera nelle mani del committente, dopo tale data non avranno nessuna rilevanza le opere di manutenzione e riparazione poiché non ci sarà più alcuna forma di connessione con l'opera di montaggio e costruzione del cantiere⁴⁶.

Anche in questa fattispecie non andranno a computarsi le interruzioni stagionali: ciò sia in caso di cause operative previste, come per i necessari tempi tecnici del ciclo produttivo, ovvero non previste come la mancanza di personale o di una materia prima, oppure in caso di circostanze avversative particolari non operative, come il cattivo tempo.

⁴⁵ Alessandro Dragonetti, op.cit. pag. 780.

⁴⁶ Lovisolo, Uckmar "Diritto tributario internazionale", Cedam, Padova, 2005, pag. 452.

Nel caso di subappalto il tempo dedicato al cantiere subappaltato rileverà sia nella casistica pratica del subappaltatore che per quello del subappaltante.

La tipologia del cantiere può comportare anche lo spostamento fisico, dello stesso, di luogo in luogo di modo da operare nello stato dei lavori del progetto; in tale circostanza ogni luogo particolare rileverà in maniera unitaria nella determinazione del requisito temporale.⁴⁷

Il modello Ocse e di riflesso l'art. 162 del t.u.i.r. stabiliscono che "un cantiere di costruzione di installazione o di montaggio è considerato stabile organizzazione soltanto se la durata oltrepassa i dodici mesi".

Tale previsione è stata inserita in considerazione della tipicità di questa tipologia di attività che non si presta ad essere riassunta agevolmente nella definizione generale, essa costituisce un'alternativa alla "basic rule" trattandosi di una regola speciale. Come si nota il requisito della fissità viene sostituito dalla durata superiore ai 12 mesi nel modello e ai 3 mesi nella normativa interna. Ciò può essere compreso se consideriamo che il cantiere è per sua natura mobile.

Anche l'attività di supervisione genera il presupposto della stabile organizzazione "la precisazione è contenuta nel Commentario all'art.5 (par. 17)"⁴⁸, ma è data facoltà alle parti

⁴⁷ Lovisolo, Uckmar "Diritto tributario internazionale", Cedam, Padova, 2005, pag. 453.

⁴⁸ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", Il Sole 24 Ore, Milano, 2005, pag. 214.

contraenti di stabile diversamente in sede di stipula della convenzione, ciò è avvenuto in 19 trattati stipulati dall'Italia.

L'attività di progettazione è espressamente prevista come fattispecie rilevante dal commentario al paragrafo 17 mentre tale attività non lo è secondo il dettato dell' articolo 162.

Il commentario del modello Ocse che prevedeva, prima del 2002, un' apposita precisazione che individuava il sorgere di una stabile organizzazione solo nel momento in cui essa non fosse effettuata presso un idoneo ufficio.

Questa previsione è stata eliminata con modifica al commentario del 2002 che individua ora il sorgere della stabile organizzazione in qualsiasi caso in cui venga effettuata attività di supervisione anche nei casi in cui essa venga svolta "in cantieri propri o in cantieri di terzi"⁴⁹ o presso un proprio ufficio, ma anche nel caso il cantiere duri più o meno di 12 o 3 mesi per la normativa interna.

La versione del t.u.i.r prevede che tale attività di supervisione sia correlata ad una permanenza sul territorio di almeno 3 mesi, cosa non prevista nel commentario. I cantieri devono superare la soglia dei 3 mesi nella normativa interna e 12 mesi in quella convenzionale, salvo la possibilità di disporre diversamente. Nel caso di attività costruttiva che non superi tale limite non sarà individuabile stabile organizzazione anche

⁴⁹ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", pag. 214.

se al suo interno vengano svolte attività positive, come normali attività di “un laboratorio o di un ufficio”⁵⁰, facendo queste sempre parte del cantiere.

Inoltre se un insieme di cantieri non oltrepassano il limite temporale prescritto dalla normativa interna, 3 mesi, o quello convenzionale, 12 mesi, o quanto diversamente disposto dal trattato, l’ufficio ad essi collegato subirà la qualifica fiscale di stabile organizzazione se esso opererà per un periodo almeno pari a quello prescritto per la qualifica del cantiere e sarà indispensabile “che alla stabile organizzazione sia attribuiti solo i profitti derivanti dall’attività dell’ufficio”⁵¹.

2.3 La stabile organizzazione personale

L’altra particolare forma di manifestazione della stabile organizzazione quale presupposto per la tassazione del reddito d’impresa è la stabile organizzazione personale.

Il comma quinto dell’articolo 162, che esordisce attraverso l’espressione: “nonostante quanto previsto dai commi 1 e 2” (i quali delineano l’ipotesi di stabile organizzazione materiale) genera una frattura tra le due figure di stabili organizzazioni materiale e personale.

⁵⁰ Marco Piazza “Guida alla fiscalità internazionale”, Il Sole 24 ore, pag. 215.

⁵¹ Marco Piazza “Guida alla fiscalità internazionale”, pag. 215; inoltre Cfr. Ocse, Issue, Arising From Article 5(permanent establishment) of the Model Tax Convention del novembre 2002, punto 83 e ss.

Quest'ultima si manifesta attraverso soggetti sia personali che materiali, attraverso cui, l'impresa estera, conduce le sue operazioni riguardanti transazioni internazionali. Ciò avverrà quando tale impresa compirà regolarmente transazioni in uno altro stato, attraverso l'opera di un agente lì stabilito. Attualmente il modello Ocse individua due ipotesi distinte: l'agente dipendente e l'agente indipendente. In entrambe le ipotesi dovrà essere ravvisata una certa stabilità nell'attività intrapresa dall'intermediario che si dedichi al procacciamento di contratti in favore dell'azienda straniera. Solo al sussistere di tale stabile rappresentanza l'impresa straniera sarà considerata per così dire presente sul piano produttivo di reddito sul territorio nazionale e come tale sarà soggetta al diritto d'imperio dello stato ospitante, come diretto risultato dell'applicazione pratica del principio di parità di trattamento tra impresa residente e stabile insediamento di soggetto imprenditore straniero; ciò avverrà senza una presenza diretta organizzativa dell'impresa ma solo tramite il suo intermediario.

2.3.1 L'agente dipendente

La prima figura di stabile organizzazione personale è l'agente dipendente descritto in prima analisi come il soggetto che non sia indipendente. Soggetto che per la tipologia dei suoi

poteri è in grado di vincolare l'impresa non residente facendo attenzione per le sue attività di una certa rilevanza.

Affinché si realizzi tale fattispecie l'agente dipendente dovrà compiere transazioni in nome e per conto dell'impresa non residente, esercitando tale operazioni in maniera abituale e sostenuta. L'attività di intermediazione dovrà, inoltre, essere intimamente in relazione alle operazioni che sono strettamente connesse con l'attività d'impresa della casa madre.

Il modello Ocse prevede che tali contratti attengano al core-business della azienda estera.

Tuttavia bisognerà far attenzione anche a quelle situazioni nelle quali l'intermediario non vincoli direttamente l'azienda, o nelle quali non concluda contratti direttamente a nome dell'azienda, ovvero, l'agente si limiti a contrattare e stabilire i diretti elementi del contratto pur lasciando la sottoscrizione degli stessi all'azienda residente nello stato estero.

Lo stesso modello Ocse suggerisce di considerare irrilevante il fatto che l'agente abbia o no il potere di rappresentanza, sebbene la mera partecipazione alla negoziazione del contratto all'estero non comporta di per sé che tale soggetto sia dotato della capacità di concludere i

contratti e che quindi configuri stabile organizzazione del soggetto non residente.⁵²

Il fatto che il lavoratore sia o meno inquadrato attraverso un contratto di lavoro, sia di “lavoro dipendente, sia di lavoro autonomo, sia rapporto di agenzia o altra forma di contratto di intermediazione”⁵³ non determina normalmente al fine di stabilire la dipendenza legale dello stesso.

Il fatto che un soggetto legalmente indipendente possa rilevare quale agente dipendente è dato da altri fattori quali la dipendenza economica effettiva, il grado di libertà dell’esecuzione delle mansioni rivolte alla casa madre e il grado di sostenimento del rischio imprenditoriale.

Dovrà poi essere valutata ogni circostanza caso per caso se la partecipazione alla negoziazione avrà valore di stabile organizzazione nello stato.

Per quanto riguarda il test della dipendenza economica il Commentario, al punto 38.3, si esprime in questi termini “Un agente indipendente sarà tipicamente responsabile, nei confronti del mandante, del risultato del proprio lavoro, ma non sarà soggetto ad un significativo controllo riguardo al modo in cui svolgerlo” e, secondo la Commissione Europea sulla base della Corte di Giustizia, “bisognerà esaminare in particolare se l’intermediario è libero di organizzare la sua attività e di

⁵² Lovisolo, Uckmar “Diritto tributario internazionale”, Cedam, Padova, 2005, pag. 456.

⁵³ Marco Piazza “Guida alla fiscalità internazionale”, Il sole 24 ore, Milano, 2005, pag. 228.

stabilire il tempo di lavoro che dedica all'impresa"⁵⁴. In definitiva possiamo affermare che l'agente indipendente, per essere tale, deve avere sia una indipendenza giuridica che economica e deve operare nel quadro normale delle sue attività, inoltre come indice dell'indipendenza economica si potrà valutare se sia lo stesso agente ad assumere il rischio imprenditoriale dell'attività d'agenzia.

Secondo il commentario poi altri criteri dovranno essere utili per verificare il grado di indipendenza economica e legale, quali:

- Il grado di obblighi nei confronti dell'impresa e se esso è sottoposto ad istruzioni dettagliate o ad un controllo esteso da parte dell'impresa estera committente.
- La limitazione dell'ampiezza degli affari che possono essere condotti dall'agente per conto dell'impresa incidono sul test di dipendenza.
- Obbligo dell'agente di fornire informazioni al mandante per agevolare la cooperazione tra società e agente è tipico del contratto di agenzia, a meno che tra i due non sussista la richiesta di approvazione sulle modalità di svolgimento della propria attività.
- Particolarmente caratteristico, sebbene di rilievo non definitivo, è la peculiarità dell'operatività "nei confronti di più di

⁵⁴ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", Il Sole 24 Ore, Milano, 2005, pag. 229.

un'impresa e dunque di non essere soggetto ai rischi e ai condizionamenti tipici di un agente monomandatario”⁵⁵

Può inoltre accadere che un'impresa che operi per più mandanti, possa esser considerata dipendente se tra i mandanti si scorga un accordo volto al controllo sulle modalità di svolgimento dell'attività dell'agente.

Ora nella ricerca della esistenza della stabile organizzazione, si dovrà in *prima face* fare una analisi della situazione concreta e vedere se essa ricada o meno nella previsione dei primi quattro paragrafi.

Se da tale test si avrà un esito negativo sarà necessario procedere oltre all'esame dei paragrafi 5 e 6 e sarà necessario verificare che il soggetto preposto all'istallazione sia o meno indipendente o abbia o meno il potere di concludere contratti, configurando stabile organizzazione personale, altrimenti il contribuente sarà esentato dalla possibilità di essere tassato sul proprio reddito d'impresa.

2.3.2 L'agente indipendente

Ritornando a considerare le due tipologie di stabili organizzazioni personali dobbiamo rilevare che la prima è una stabile organizzazione per via normale, ovvero sia, come tipologia naturale di stabile organizzazione personale, mentre

⁵⁵ Marco Piazza, Op. cit. pag.230.

la seconda e una stabile organizzazione per via indiretta e anomale, nel senso della terminologia propria: il soggetto che dovrebbe essere considerato soggetto non rilevante lo diventa inseguito ad una anomalia, ovvero alla sua mancanza di indipendenza effettiva.

Il soggetto che dovrebbe essere indipendente, non rispecchia determinati requisiti a livello fattivo e viene fatto rientrare nella categoria della stabili organizzazioni a causa della sua mancanza di indipendenza economica e funzionale, che peraltro appare invece riscontrabile sul piano nominale e giuridico.

Distinguere tra quando un soggetto è vincolante o meno per l'azienda è questione ancora di maggiore difficoltà individuativa.

Il commentario, al modello Ocse, si pone in posizione mediana rispetto alle due tipologie contrattuali di agente nel sistema di common law, tipico dei sistemi di origine anglosassone, e in quello di civil law tipico dei sistemi di origine latina.

Nel primo non figura alcuna tipologia di intermediario sul piano legale, vincolando sempre il proponente la casa madre e il soggetto ricevente. Nel secondo invece esistono varie sfumature, dato che il soggetto che propone può o meno avere il potere di vincolare direttamente la società madre.

Gli elementi caratterizzanti un agente dipendente sono l'ampiezza dei poteri attribuitagli dal soggetto estero transnazionale che desidera servirsi di tale soggetto per la conclusione di contratti in nome del proponente.

I poteri conferiti dovranno sempre essere tali da vincolare il soggetto non residente. Ciò viene chiarito più volte dal commentario, data l'affermata consuetudine di dare indirizzo ad alcuni dirigenti e dipendenti della struttura nazionale di effettuare in concreto la contrattazione e di lasciare la stesura e la sottoscrizione del contratto a parti non residenti, nel tentativo di eludere le disposizioni sull'agente dipendente ma anche indipendente dotato dei poteri di rappresentanza.

2.3.3 L'esclusione del raccomandatario marittimo

L'art. 162 del t.u.i.r. prevede al suo ottavo comma una disposizione di assoluta novità, "non essendo presente né nel modello né in nessuna convenzione italiana"⁵⁶. Essa dispone nonostante quanto previsto al comma precedente, della rilevanza dell'agente indipendente in mancanza di sufficiente indipendenza economica o operatività al di fuori della normale

⁵⁶ Alessandro Dragonetti "Manuale di fiscalità internazionale", Ipsoa, Vicenza, 2007, pag. 802.

operatività. Tale norma opera dunque per gli agenti indipendenti che svolgono mansioni per la società estera che rientrerebbero nella fattispecie dell'agente indipendente che non operi nella normale attività di agente indipendente, dunque rilevabile come stabile organizzazione.

La norma tende ad escludere che tali particolari tipi di agenti indipendenti rappresentino una stabile organizzazione, in via presuntiva e assoluta.

Secondo l'art 2 della legge 135/1977 lo è "chi svolge attività di raccomandazione navi, quale assistenza al comandante nei confronti delle autorità locali o dei terzi, ricezione o consegna delle merci, operazioni di imbarco e sbarco dei passeggeri con rilascio dei relativi documenti, nonché qualsiasi altra analoga attività per la tutela degli interessi a lui affidati".

Lo è inoltre in base alla legge 478/1968 "chi esercita professionalmente l'attività della mediazione nei contratti di costruzione, di compravendita, di locazione, di noleggio di navi e nei confronti di trasporto marittimo di cose".

Dunque una figura atipica di agente, in particolare l'agente del trasporto marittimo il quale essendo per natura ricorrente in tale settore tipico di spostamenti anche transnazionali, viene per così dire reso irrilevante in termini di stabile organizzazione, facilitando in tale maniera il commercio marittimo internazionale.

Ad ogni modo entrambe le definizioni normalmente non preverrebbero la possibilità di gestione commerciale e operativa di navi, dato che se acquistassero il potere di gestire queste ultime svolgono un'attività diversa da quella ordinaria esse rientrerebbero nel comma 7 e in base alla loro attività non ordinaria come agenti indipendenti acquistano la qualifica di agenti indipendenti rilevanti ai fini della considerazione di stabile organizzazione.

Tuttavia il comma ottavo fa salvo quanto dispone al comma settimo e determina la non rilevanza dei raccomandatari marittimi anche nel caso di svolgimento di attività non ordinaria per un agente, e dunque affrancandolo dal comma 7, che ne prevedeva la sua rilevanza come organizzazione stabile. Riassumendo il comma ottavo dispone che sebbene il raccomandatario rilevi come agente indipendente fuori dalla propria ordinaria attività non apparirà rilevante come stabile organizzazione personale.

Tale disciplina del settore marittimo è particolarmente adatta per tale settore dove i rapporti internazionali sono particolarmente frequenti, inoltre deve sottolinearsi che in giurisprudenza tali mediatori marittimi hanno sempre rappresentato oggetto di numerose dispute e diatribe, al fine di determinare se tale figura rappresentasse o meno stabile organizzazione.

Si è voluto con ciò eliminare l'oggetto del contendere alla base, al fine di ridurre la litigiosità fra gli investitori internazionali e l'amministrazione finanziaria e riducendo al contempo costi legali e amministrativi.

2.4 Stabile organizzazione da partecipazione di controllo

L'articolo 162 del Testo unico, al comma 9, riporta il seguente dettato: " il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione"

Con questa espressione il testo unico regola la situazione concreta del rapporto di controllo nella normativa della stabile organizzazione, concludendone che il solo rapporto di controllo non può mai rappresentare un elemento in favore dell'amministrazione finanziaria nel rilevare l'esistenza di un centro produttivo stabile dell'impresa estera, dato che dovranno essere rilevati i normali elementi idonei a prefigurare un insediamento produttivo suscettibile di produrre un reddito imponibile. Anche il fatto che l'attività sia diretta dalla società

madre in capo alla società figlia nell'ambito dei normali interessi di gruppo non comporta l'insorgere della stabile organizzazione, essendo tale una delle funzioni normali della società figlia.

Tuttavia invece rileverà il fatto che tale società si adoperi rendendo dei servizi contrattuali o di direzione o mettendo a disposizione spazi, locali o attrezzature a favore della società madre.

È da notare che l'articolo 5 del modello Ocse non fornisce una distinzione "fra società consociate e altri tipi di società"⁵⁷ mettendo in rilievo che il testo unico abbia un ambito applicativo più ampio di quello del modello stesso, poiché utilizza una fattispecie più ampia ricomprendendo anche la fattispecie delle società controllate dallo stesso soggetto.

La società consociata che opera come agente indipendente non rileverà quale stabile organizzazione. Nel caso di specie l'ipotesi si verificherà invece quando la stabile organizzazione opererà per la società madre in qualità di agente dipendente, dunque spenderà tempo ed energie per procacciare contratti in nome e per conto della società madre estera, in qualità di persona dipendente sia giuridicamente che economicamente.

Tuttavia non sarà richiesta la sottoscrizione da parte dell'agente all'interno del contatto rivelando invece il caso

⁵⁷ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", Il sole 24 ore, Milano, 2004, pag. 242.

effettivo della avvenuta intermediazione e non considerando invece il caso della mera partecipazione occasionale alla trattativa tra due soggetti distinti, l'uno estero e l'altro residente, in procinto di concludere un' affare.

Come precisato anche la messa a disposizione di locali a favore della casa madre comporta l'acquisto di stabile organizzazione in capo a tale soggetto. Sotto tale profilo verranno a rilevare i criteri elaborati della giurisprudenza nei particolari casi della società Phillip Morris, tali criteri sono rinvenibili nelle sentenze n.3367 n.3368, n. 7682, n. 10925 emesse dalla suprema Corte di Cassazione nel 2002.

Tale indirizzo giuridico ci fornisce elementi per ritenere esistente la stabile organizzazione all'interno della consociata se tale società si adopera per concludere contratti in nome della società madre, sempre che tale attività non ricada all'interno dell'espletamento dei compiti per portare avanti le attività preparatorie o ausiliarie del paragrafo 4 dell'articolo 5.

Nel paragrafo 7 dell'articolo 5 del modello Ocse, possiamo rinvenire la disposizione atta a limitare l'individuazione della stabile organizzazione nella società controllata in maniera aprioristica.

La società sussidiaria è una persona giuridica con autonomia patrimoniale e che gode della piena indipendenza giuridica.

La stessa norma potrà essere utilizzata, anche nel caso speculare, di società controllante di società controllata residente, nonché di controllo congiunto da parte della società estera di più società controllate di cui almeno una nel territorio dello stato, anche se tale ultima previsione è rinvenibile solo nella normativa interna.

Ciò vuol dire che nessun rapporto di controllo infragruppo può autonomamente delineare una stabile organizzazione senza una reale dipendenza tra le società.

L'attività economica della società controllata anche se gestita in via indiretta dalla controllante non genera il presupposto per l'esistenza della stabile organizzazione nella seconda.

Dunque affinché si possa realizzare l'esistenza di una stabile organizzazione in una società sussidiaria della propria società madre dovranno realizzarsi i presupposti, come da regola generale, di sede fissa d'affari, ovvero, della clausola relativa di cantieri o della stabile organizzazione personale, qualora non possa essere considerata un'agente indipendente ai sensi del paragrafo 6.

La qualità di agente potrebbe essere rinvenuta in quelle circostanze in cui tale società rivesta i poteri di concludere contratti in suo nome e per suo conto, ciò anche in base alle reali situazioni di fatto non in base alle risultanze contrattuali. Altra ipotesi è quella di stabile organizzazione materiale quando

la società sussidiaria assume le vesti di sede di direzione oppure di cantiere nel caso in cui la società madre e la controllata gestiscano operativamente un medesimo affare.

Oggi le problematiche di stabile organizzazione in sede di società controllata hanno assunto notevole rilievo in ambito fiscale ed sono oggetto di numerose polemiche in ambito economico. Inoltre tale evenienza è stata centro di numerose discussioni e sentenze dibattute dalla Suprema Corte, la quale ha rilevato in maniera innovativa per l'epoca l'esistenza di una stabile organizzazione plurima di gruppo.

Tale decisione è stata oggetto di critiche da più parti e probabilmente motivo di impulso della commissione fiscale che si occupa di tali problematiche in ambito Ocse.

Essa, attraverso la riunione denominata *working party n.1*, ha prodotto un documento di modifica al modello atto a chiarire la definizione di stabile organizzazione allorquando, nel caso concreto, sia coinvolto il controllo societario e all'interno del gruppo societario.

Il commentario Ocse invece è stato oggetto di riscrittura dei paragrafi 41 e 42 di commento all'art 5.

Il nuovo paragrafo 41, secondo la nuova versione, stabilisce che si possa configurare una stabile organizzazione della società controllante in capo alla società sussidiaria facente parte del gruppo multinazionale, anche nel caso in cui la società

controllata fornisca servizi di direzione alle altre società del gruppo, il c.d. management service.⁵⁸

Il nono comma dell'art. 162 esprime il dettato che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente o ne sia controllata o che entrambe siano sotto il dominio di un terzo soggetto, esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

L'appartenenza d' imprese non residenti a gruppi d'interesse con la presenza di legami di controllo non deve indurre a ritenere aprioristicamente che una qualsiasi di dette imprese possa essere considerata una stabile organizzazione dell'altra⁵⁹.

Tuttavia la Cassazione si è espressa nel senso che esiste una stabile organizzazione nel caso in cui l'impresa estera abbia delle relazioni talmente forti con la società madre a tal punto da far divenire tali società controllate, seppur dotate di una perfetta autonomia giuridica, delle organizzazioni ospitanti delle strutture di gestione, dunque sedi di direzione, elemento tipico delle holding, delle imprese di gruppo o di altra società⁶⁰.

La Suprema Corte, precisa che bisogna aver riguardo, nella ricerca di una stabile organizzazione occulta o comunque

⁵⁸ Alessandro Dragonetti "Manuale di fiscalità internazionale", Ipsoa, Vicenza, 2007, pag. 778.

⁵⁹ Piergiorgio Valente, "Fiscalità sovranazionale", Il sole 24 ore, Milano, 2008, pag. 866.

⁶⁰ Piergiorgio Valente, Op. cit. pag. 863.

non formalmente costituita, che l' "attività compiuta dalla struttura nazionale"⁶¹ sia esterna al suo *ordinary business*, ossia che tale organismo si stia occupando di attività che in base alla sua costituzione e oggetto produttivo non la interessano in via diretta.

Da ciò la presunzione che le operazioni siano svolte nell'esclusivo interesse della casa madre e costituendo dunque stabile organizzazione.

Rilevanza giuridica ed economica del gruppo societario

Si deve notare che per gruppo si intende una pluralità di soggetti che seppur perseguenti una strategia unitaria di insieme e sottoposti ad una direzione unitaria aziendale, mantengono sul piano giuridico una perfetta autonomia individuale.

L'ordinamento italiano non fornisce una definizione completa ed esaustiva di gruppo ma si limita a delineare un impianto normativo per il fenomeno del controllo societario.

La Suprema Corte in particolar modo ebbe a precisare, con sentenza 2 marzo del 1983 n.1567, che il gruppo o il collegamento di società è da considerarsi tale solo in via economica e che subisca limitati e marginali effetti previsti dal

⁶¹ Albero De Luca, Guerino Sozza "La stabile organizzazione in Italia", Ipsoa, Lavis (TN), 2009, pag. 138.

codice civile, escludendo con fermezza che possa evidenziarsi una qualche forma di personalità giuridica o qualsiasi altra forma di imputazione di diritti e obblighi.

Come affermato da autorevole dottrina caratteristica del gruppo è che "l'unità imprenditoriale del gruppo si combina con la pluralità delle società che la compongono".⁶²

La stessa dottrina economico aziendalistica, che si occupa di unità del gruppo aziendale "riconosce la piena autonomia giuridica delle diverse società da un lato e la direzione unitaria dall'altro"⁶³.

La caratteristica essenziale del gruppo societario infatti risiede in due elementi distinti: l'autonomia patrimoniale sociale da una parte e la direzione unitaria dall'altra.

Difatti il gruppo societario è composto da soggetti distinti ma considerati unitariamente sotto il profilo economico della direzione aziendale che li indirizza verso un comune e superiore interesse di gruppo.

La stessa direzione unitaria tuttavia deve caratterizzarsi con un esercizio effettivo e non meramente potenziale del potere di controllo rilasciato in capo ai possessori delle partecipazioni azionarie; potere che inoltre deve essere di natura continuativa e non saltuaria o sporadica e deve, in

⁶² Galgano "I gruppi di società", Torino, 2001, pag. 14.

⁶³ Ricciardiello "Osservazioni in tema di oggetto sociale e gruppi di società" nota a tribunale di Bologna 22.6. 1999.

definitiva, esercitarsi per un periodo di tempo non momentaneo.

In particolar modo la direzione unitaria è elemento essenziale e necessario all'individuazione del gruppo d'impresе.

Nel gruppo difatti scorgiamo che l'interesse al conseguimento di uno scopo unitario è preminente e che parlare del conseguimento di più interessi aziendali all'interno di un' impresa sarebbe un' affermazione del tutto priva di senso.

Secondo la Cassazione e attraverso la sentenza 8 maggio 1991 n.5123, l'interesse di gruppo, rappresenta un interesse superiore rispetto a quello perseguito singolarmente dalle società del gruppo, ma che "le accomuna sotto il perseguimento dei medesimi obbiettivi"⁶⁴, ed evidenzia come le singole società del gruppo perseguano i propri obbiettivi fissati dall'oggetto sociale di ciascuno, sotto la direzione della capo gruppo, nell'ambito del superiore interesse di gruppo (c.d. direzione unitaria).

Tuttavia taluna dottrina ha messo in luce "come ciascuna impresa mantiene un certo grado di autonomia economica"⁶⁵ trattando di società per azioni tenute alla

⁶⁴ Piergiorgio Valente "Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni", Ipsoa, Vicenza, 2006, pag. 248, nota n. 94.

⁶⁵ Caratozzolo "Il bilancio consolidato di Gruppo. Profili economici e giuridici", Milano, 2002, pag. 39.

rendicontazione del loro operato nei confronti di tutti gli azionisti e dunque del proprio oggetto sociale.

In termini pratici gli amministratori possono sempre compiere delle scelte economiche diverse da quella della controllante, pur dovendosi mantenere nel rispetto delle direttive generali imposte della casa madre.

3 Gli sviluppi giurisprudenziali e la sentenza Phillip Morris

3.1 Gli sviluppi giurisprudenziali

La Corte di Cassazione ha considerato, con la sentenze 10 novembre 1960 n. 3041, poi con quella 30 novembre 1967 n. 2854 e in fine con quella 10 dicembre n. 3172 del 1974 che la fattispecie della stabile organizzazione coincidesse con la definizione civilistica di sede secondaria con rappresentanza stabile prevista all'articolo 2506 del c.c.

Tale prima presa di posizione giurisprudenziale, essendo la legislazione interna, all'epoca, digiuna di definizioni, é stata mutuata dell'art. 82 del testo unico che accomunava la succursale alla stabile organizzazione.

E ciò fino alla recente riforma del 2004, che ha visto l'introduzione della definizione di stabile organizzazione all'art. 162 del t.u.i.r. .

Dopo queste prime sentenze c'è stata un'evoluzione della posizione della giurisprudenza volta a mostrare la differenza tra le due definizioni di stabile organizzazione e di rappresentanza stabile.

Difatti la Corte ha evidenziato la possibilità di avere una stabile organizzazione anche in mancanza di rappresentanza stabile, mettendo in risalto che tale definizione non poteva che avere una casistica più ampia, nell'ambito di organizzazioni produttive prive del potere di rappresentare la casa madre.

Tale successiva inclinazione è facilmente evidenziabile nella sentenza della Corte di Cassazione del 27 novembre 1987 n. 8820 in cui sono elaborati i seguenti principi:

- La stabile organizzazione è una organizzazione strumentale all'attività della casa madre.
- L'organizzazione stabile deve essere capace di essere utilizzata in modo continuato e durevole.
- È irrilevante la dimensione e l'assetto dell'organizzazione.
- È irrilevante il tipo di attività svolta.

L'enunciazione di tali principi è un chiaro tentativo della Corte di accogliere i dettati internazionali al modello Ocse, ciò nonostante non ha colmato interamente la lacuna interna e ha tralasciato alcuni assetti previsti dal modello e dal commentario, come il mancato riferimento alle attività

preparatorie e ausiliarie che prevedono l'esclusione dalla stabile organizzazione.

Tuttavia tale definizioni e principi furono un primo importante passo verso l'enucleazione di una definizione di stabile organizzazione sul piano interno, che fosse riconosciuta e coerente sul piano internazionale, sia in base al modello sia in base ai numerosi trattati stipulati dall'Italia.

Tali pronunce iniziali tuttavia sono state emanate nell'intento di risolvere "casi di specie" e non al fine "di individuare i caratteri definitivi di stabile organizzazione."⁶⁶

La sentenza del 19 settembre 1990 n.9580 della Cassazione, invece ha affermato il concetto che la stabile organizzazione può sussistere anche nel caso in cui tale rappresentanza non venga rilevata e ha aggiunto che al fine di verificare che sussista un'attività imprenditoriale rilevante è necessario che essa debba essere caratterizzata "dall'effettivo impiego di beni ed attività lavorative, coordinati per la produzione e/o lo scambio di beni e servizi"⁶⁷ e da una sufficiente autonomia funzionale.

In seguito, al fine di individuare una organizzazione stabile, anche la sentenza del 28 novembre del 1995-16 marzo 1996 n. 2229 della prima sezione della Cassazione si è espressa nella direzione che prevede che venga evidenziata dall'

⁶⁶ Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale", il sole 24 ore, Milano, 2004, pag. 173.

⁶⁷ Marco Piazza, op. cit. pag. 174.

amministrazione finanziaria “un *quid pluris* rispetto alla semplice estrinsecazione delle energie fisiche ed intellettuali della persona fisica e cioè un apporto di capitale e di lavoro altrui o quanto meno un apprezzabile substrato in cui dette energie si estrinsecano”⁶⁸

3.2 La sentenza Phillip Morris del 2001

La Suprema Corte con riferimento ai principi internazionali elaborati dal modello Osce e dal relativo commentario, al fine di trovare gli elementi definatori della stabile organizzazione, in relazione ad un procedimento avente a che fare con soggetti controllati e controllanti del gruppo multinazionale Philip Morris, ha dato luogo ad un acceso dibattito che ancor più si è messo in evidenza, con la elaborazione da parte della Suprema Corte del concetto della stabile organizzazione plurima o di gruppo, di cui sia nella normativa interna e sia in quella internazionale non v'era traccia.

Il procedimento

La Guardia di Finanza di Napoli ha indagato, a seguito di richiesta della procura di Napoli, su elementi intercorrenti tra i Monopoli di Stato e la società straniera Phillip Morris Inc. (PM)

⁶⁸ Marco Piazza, op. cit. pag. 174.

che ha, come oggetto sociale, la produzione e commercializzazione di sigarette.

Da queste indagini sono emersi elementi documentali o fattuali, che riguardavano le società del gruppo Phillip Morris, tra le quali anche una società italiana controllata, la Intertaba Spa (I Spa).

L'Amministrazione Finanziaria ha emesso avvisi di accertamento sia in ambito iva che in quello delle imposte dirette, in capo alla società Intertaba, in quanto costituente una stabile organizzazione in Italia di alcune società estere facenti parte del gruppo Phillip Morris.

Per quanto riguarda le imposte dirette l'AF ha ritenuto che fossero venute a mancare a tassazione completa in Italia le royalties pagate dai Monopoli di Stato (Azienda Autonoma dei Monopoli di Stato, AAMS), in base al contratto di licenza relativa alla produzione di sigarette con marchio PM.

Il soggetto passivo d'imposta è stato più volte individuato in società estere del gruppo Phillip Morris aventi, nella società Intertaba Spa, una stabile organizzazione sul territorio dello stato Italiano.

La PM ha proposto ricorso in seno alla Commissione provinciale di Milano e il procedimento ha visto vincitore la parte ricorrente, ovvero la PM, in primo e secondo grado, tuttavia l'amministrazione finanziaria ha portato il caso dinnanzi alla Suprema Corte che ha emesso alcuni principi validi

in caso di società controllata in ambito di gruppo multinazionale, rovesciando la sentenza di primo e secondo grado.

Il giudizio di primo grado

Il giudizio di primo grado si è svolto in capo alla commissione tributaria provinciale di Milano che con sentenza del 12 settembre 1997, n.238 aveva cassato l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio fiscale di Milano emesso in base ad un processo verbale di costatazione compilato dalla Guardia di finanza della stessa località.

Le società coinvolte nell'accertamento, da prima emesso in seguito alle indagini vagliate dalla procura di Napoli e solo poi dalla procura di Milano, in base alle dichiarazioni di incompetenza dichiarata dal tribunale della prima località, sono quelle appartenenti al gruppo P.M. aventi rilevanza in Italia.

Esse sono la società Intertaba Spa operante in Italia, costituita il 27 giugno del 1962, controllata al 98 per cento dalla F. de T.R. con sede in Neuchlâet (Svizzera) e per il 2 per cento dalla P.M.E. SA con sede in Usa entrambe controllate dalla PM. Inc con sede in Port Chester (Usa).

In particolare viene presunto che la Intertaba rappresenti stabile organizzazione di società estere del gruppo.

I verbalizzanti hanno presunto che la Intertaba operasse come “schermo apparentemente autonomo”⁶⁹ che avrebbe concesso vantaggi al gruppo con riguardo alla vendita di tabacchi al monopolio italiano e così avesse sopportato dei costi inerenti a tale attività di prevalente interesse della casa madre e del gruppo.

Tuttavia per la corte la stabile organizzazione “ha le caratteristiche di unità aziendale e perciò vanno individuati i beni che la compongono e i rapporti contrattuali (di lavoro e di acquisto beni e servizi)”⁷⁰.

Tuttavia secondo i giudici di tale sentenza non sono stati ravvisati gli elementi idonei a rendere evidenziabile un’unità aziendale in Italia di società residente all’estero che rappresenta il presupposto necessario alla localizzazione sul territorio di una stabile organizzazione.

La Corte ha inoltre aggiunto che non è possibile concludere che la sola presenza di una società italiana facente parte del gruppo multinazionale possa di per sé comportare l’esistenza di una stabile organizzazione in Italia del gruppo multinazionale, “in mancanza dell’individuazione di beni e strutture di costi”, anche se facenti capo alla società italiana e mascherati attraverso tale società.

⁶⁹ Il fisco “rassegna di fiscalità internazionale- n.5-2002”, 40/2008, pag. 14898.

⁷⁰ Il fisco “rassegna di fiscalità internazionale- n.5-2002”, 40/2008, pag. 14872.

I giudici della commissione tributaria di Milano hanno arguito che la constatazione della guardia di finanza sia stata in grado di indicare esclusivamente alcuni fatti e circostanze che di per sé non sono in grado di supportare l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia. In particolare i giudici di Milano hanno evidenziato che il fatto della presenza in Italia di alcuni delegati all'atto di negoziazione dei contratti di licenza e la presenza aggiuntiva di delegati per il controllo sulla corretta esecuzione dei contratti, attraverso verifiche, riscontri e conteggi in Italia, non costituisce stabile organizzazione essendo tale attività legate al naturale ruolo del licenziante-ricorrente e tale da non far presupporre l'esistenza della stabile organizzazione. In sostanza le prove offerte dell'ufficio per evidenziare l'esistenza della stabile organizzazione erano particolarmente fragili essendo fondate, nella quasi totalità, sull'appartenenza di Intertaba al gruppo P.M. o sulla marginale ma effettiva coincidenza delle scelte amministrative tecniche di Intertaba nei confronti di quelle del gruppo.

Lo stesso potere ispettivo nei confronti dei magazzini concesso ad Intertaba secondo uno schema contrattuale stabilito non era in base al modello Osce come attività decisiva per stabilire l'esistenza di una stabile organizzazione.

Il giudizio di secondo grado

Anche la commissione tributaria regionale della Lombardia attraverso la sentenza del 24 marzo del 2000, n.312

in sede di esame del ricorso presentato dall'ufficio avverso sentenza di primo grado ha confermato il giudizio di primo grado.

I giudici di secondo grado in particolare hanno analizzato in particolare i rapporti di appartenenza della società italiana al gruppo Philip Morris e la coincidenza fra la politica di gruppo e quella della società italiana, nonché la risultanza di comuni scopi d'azienda riguardo la capogruppo e le altre società controllate.

La sentenza di secondo grado tuttavia non si discosta da quella di primo poiché, per entrambe le commissioni tributarie, tali rapporti non comportano la sussistenza di stabile organizzazione.

La consulta ha difatti convalidato che gli elementi di prova offerti dall'ufficio non determinassero i presupposti di natura soggettiva (l'esistenza di un luogo idoneo alla produzione di un reddito, o *business activity*), oggettiva (la disponibilità del luogo fisso, o *right of use e permanence*) e funzionale, (quale la business connection o la stessa business activity), che devono confermare come complementare l'attività svolta dalla stabile organizzazione nei confronti di quella svolta dalla casa madre, come richiesto dal modello Osce.

La Corte aggiunge che le conclusioni sull'esistenza di una stabile organizzazione in base alle prove offerte dall'ufficio non

possono che portare ad un mero sospetto "a proposito dell'effettività del contraente estero"⁷¹.

Per quanto poi riguarda il ruolo rivestito dalla società italiana nella contrattazione riguardante l'uso dei marchi Phillip Morris da parte dei Monopoli ed alcune società del gruppo, secondo la Commissione regionale, non sarebbe stato rilevabile alcun uso da parte della società madre o alcun utilizzo della struttura nazionale al fine di svolgere anche solo una parte dell'attività complessiva produttrice di reddito ed inoltre non sarebbe considerabile il controllo sulla esatta esecuzione dei contratti, attività principale produttiva di reddito, ma attività meramente ausiliaria tale da poter essere esclusa dal novero di stabile organizzazione.

La corte regionale ha in pratica escluso che la sola appartenenza della società italiana al gruppo e alle politiche ad essa connesse possa considerarsi sufficiente alla evidenziazione dell'esistenza di una stabile organizzazione.

La sentenza della Cassazione

L'amministrazione finanziaria ha proposto ricorso in Cassazione in base ad un impianto accusatorio, già elemento di azione di primo e secondo grado, che prevedeva l'occultamento fittizio della presenza in Italia della società PMI attraverso l'utilizzo della società controllata Intertaba, la quale

⁷¹ Il fisco "rassegna di fiscalità internazionale- n.5-2002", 40/2008, pag. 14873.

non svolgeva attività riguardanti la propria missione sociale in modo indipendente o in modo da far conseguire anche un interesse al gruppo nel limite dell'interesse sociale, ma svolgeva azioni che pienamente riguardavano in modo non ausiliario l'interesse del gruppo in via quasi del tutto esclusiva.

Secondo l'amministrazione inoltre il giudizio della Suprema Corte dovrebbe tener conto che le valutazioni delle corti di primo e secondo grado non hanno correttamente esaminato la ricostruzione dell'amministrazione finanziaria.

In base a tali considerazioni si desume nella sentenza n.7682 del 25 Maggio 2002, che "la società italiana avrebbe operato con altre società del gruppo interagendo con le stesse in maniera molto stringente"⁷² e ciò sia in base ad appositi accordi contrattuali, sia in base ad una gestione condivisa delle attività del gruppo.

In base a tali circostanze infatti l'amministrazione finanziaria avrebbe evidenziato nell'impianto accusatorio che la Intertaba Spa avrebbe operato in diversi ambiti in comune con il resto delle società del gruppo P.M. e in particolare :

- *Area strategico - decisionale:*

In alcuni documenti di programmazione aziendale si sono evidenziate commistioni tra attività, cariche e funzioni svolte in rappresentanza della società madre e delle consociate del

⁷² Alessandro Dragonetti "Manuale di fiscalità internazionale", Ipsoa, Vicenza, 2007, pag. 811.

gruppo e ciò in base al fatto che la società controllata Intertaba ha assunto oneri e costi per conto di quest'ultima a favore delle altre società del gruppo.

- *Area esecutiva:*

Da alcune rilevanze delle indagini è scaturito che si sono verificati interventi della società P.M. nei confronti della controllata al fine di favorirla in abito delle transazioni di acquisto di materie prime necessarie alla produzione di filtri (oggetto sociale della Intertaba), nella gestione dell'amministrazione, nella gestione contabile, in ambito commerciale e di marketing.

Inoltre erano considerate svolte dalla Intertaba attività di mercato, attività promozionali, pubbliche relazioni, gestione dei contratti di licenza e distribuzione.

- *Area personale:*

E' stata accertata una dipendenza di molti dirigenti della Intertaba spa da altri dirigenti e managers delle altre società del gruppo "ed è stata loro attribuita la finalità di perseguire le strategie e gli obiettivi del gruppo"⁷³, inoltre molte delle remunerazioni, anche sottoforma di beni materiali, venivano sostenute da tali società estere e non dalla società controllata Intertaba.

- *Varie:*

⁷³ Alessandro Dragonetti "Manuale di fiscalità internazionale", Ipsoa, Vicenza, 2007, pag. 812.

La Intertaba ha utilizzato un sistema informatico che monitorava tutte le informazioni dei prodotti PM sul territorio italiano; ha inoltre inviato i resoconti delle risultanze contabili ad una società del gruppo; alcuni dei dirigenti della Intertaba Spa hanno preso parte alle fasi contrattuali per la concessione di licenze tra la AAMS e la PM.

Tali risultanze sono stata dedotte da un particolare documento del 1976, in cui viene messo in evidenza dalla stessa PM, il rischio fiscale connesso alle operazioni che la Intertaba poteva svolgere nei confronti della PM.

Inoltre l'Amministrazione finanziaria ha individuato come il rapporto di controllo della società PM sulla Intertaba fosse davvero molto forte a tal punto da far presumere una sorta di dipendenza alle volontà della società madre:

Sono stati rilevati i seguenti rapporti di dipendenza:

1. La Intertaba ha sostenuto costi nei confronti della società estera controllante.
2. Un alternarsi alle varie cariche sociali del gruppo da parte di medesimi soggetti, aventi affinità col gruppo.
3. Gli stessi dirigenti della Intertaba spa hanno partecipato alla trattative della concessione in licenza del marchi PM alla AAMS.
4. In fine è stato rilevato che la Intertaba ha svolto attività di controllo sulle vendite effettuata nell'ambito dell'esatta esecuzione del contratto dell'AAMS.

Le deduzioni della ricorrente:

• *la società Intertaba resisteva adducendo le seguenti motivazioni sulla non convergenza ed inconsistenza delle prove:*

1. L'avviso di rettifica dell'accertamento fiscale conteneva il solo rinvio al processo verbale di constatazione, il quale di per sé si riferiva in prevalenza ad "attività compiute da soggetti diversi dalla ricorrente"⁷⁴, ovvero di società appartenenti ad uno stesso gruppo, ciò non aveva alcuna rilevanza ai fini della individuazione di una stabile organizzazione sul territorio dello stato. Inoltre le attività dedotte dall'amministrazione finanziaria appartenevano a periodi d'imposta differenti rispetto a quelli in cui avrebbe operato la società PMG. In ultimo la quasi totalità dei documenti allegati alla verbalizzazione dell'amministrazione finanziaria non erano indirizzati alla PMG.

2. Il processo verbale di constatazione riportava false affermazioni riguardo alla stipula dei contratti di licenza della che Intertaba avrebbe stipulati con AAMS, cosa che non è mai avvenuta.

3. Non aveva alcun fondamento l'affermazione contenuta nel processo verbale di constatazione che i dirigenti di Intertaba fossero intervenuti nella gestione imprenditoriale del gruppo o nei rapporti tra PM e l'AAMS.

⁷⁴ Il fisco "rassegna di fiscalità internazionale- n.5-2002", 40/2008, pag. 14904.

4. Inoltre sul piano normativo il processo verbale di costatazione non avrebbe assimilato correttamente il significato del contenuto dell'art. 3 della Convenzione per evitare la doppia imposizione tra Italia e Germania del 31 ottobre del 1925, riguardo ai corretti presupposti di esistenza della stabile organizzazione, limitandosi ad una applicazione astratta e di natura superficiale.

- *Sull'attività di produzione dei tabacchi lavorati esercitate da PMG e contratto di distribuzione stipulato con AAMS :*

In base al contratto di vendita la società tedesca vendeva i prodotti lavorati da essa prodotti all'AAMS la quale procede alla distribuzione all'ingrosso e ai dettaglianti delle marche di tabacchi attraverso la propria rete di vendita e in regime di monopolio, a condizioni e modalità uguali per tutti i produttori. Da ciò va desunta l'infondatezza delle ipotesi dell'ufficio fiscale.

- *Sulla nomina di Intertaba quale rappresentante di PMG GmbH :*

Nel processo verbale dell'ufficio avrebbe evidenziato in particolar modo il fatto che Intertaba avesse il potere di visitare i depositi, i magazzini e le rivendite così da incamerare informazioni utili per la valutazione sulla esatta esecuzione dei contratti di vendita e distribuzione da parte dei Monopoli, a tale fine veniva rilevato inoltre che tali rappresentanti designati non avessero alcuno potere contrattuale di promozione o incentivazione presso i grossisti e dettaglianti.

- *Sulle attività svolte da Intertaba:*

La società Intertaba perseguiva principalmente attività di vendita di filtri da essa stessa prodotti nei propri locali aziendali e si quantificava in circa il 70 per cento del fatturato complessivo, mentre il restante valore era rappresentato dalle prestazioni a favore di società del gruppo PMI e non aveva in alcun modo portato avanti attività di cessione di materie prime come invece teorizzato dell'ufficio fiscale tramite avviso di accertamento.

- *Sulla definizione di stabile organizzazione:*

Data la non esistenza dell'ordinamento fiscale della definizione di stabile organizzazione, anche la ricorrente mutua le definizioni dell'articolo 5 del modello Ocse e in maggior rilievo il paragrafo 7 nel quale viene fatta menzione che il possesso di una società di capitali da parte di un'altra società di residenza estera non costituisce motivo per far presumere che detta società sia una stabile organizzazione dell'altra. La società controllata costituisce "un soggetto autonomo rispetto alla controllante"⁷⁵.

La ricorrente inoltre sottolinea come la posizione tipica dell'azionista di maggioranza comporti normalmente una certa attività di controllo e che da esse difficilmente possa venir estrinsecata una stabile organizzazione.

⁷⁵ Il fisco "Rassegna di fiscalità internazionale- n.5-2002", 40/2008, pag. 14905.

- *Sulla non configurabilità di Intertaba come stabile organizzazione in base al dettato dell'art. 5 del modello Ocse:*

Secondo la società Intertaba non ricorrerebbe né la stabile organizzazione materiale né quella personale.

Questo viene desunto dal fatto che sia gli uffici che il personale appartengono alla Intertaba, ma inoltre perché le attività svolte da Intertaba rientrerebbero tra quelle fattispecie escludenti secondo del paragrafo 4 dell'articolo 5 del modello Ocse sulle convezioni contro le doppie Imposizioni, quali la raccolta di informazioni o attività analoghe di carattere preparatorio e ausiliario.

D'altra parte non è rintracciabile neanche un' ipotesi di stabile organizzazione personale, secondo la previsione del paragrafo 5 dell'art. 5 del modello Ocse, dato che la Intertaba non dispone di alcun potere di rappresentanza per concludere contratti in nome della casa madre, inoltre le attività da essa svolta hanno natura ausiliaria e l'attività svolta da Intertaba e portata avanti in maniera del tutto autonoma e indipendente rispetto alla casa madre e inoltre la Intertaba svolge attività principale, essendo le sue attività secondarie di natura meramente ausiliarie e marginali.

- *Sulla violazione dell'art. 41, comma 6 del d.p.r. 26 ottobre del 1972, n.633 per omessa auto fatturazione del complesso di distribuzione:*

L'evidenziazione dell'amministrazione finanziaria sarebbe infondata, sia perché il gruppo sarebbe privo di stabile organizzazione in Italia, sia per una molteplicità di ragioni, poiché il compenso di distribuzione non è altro che una delle variabili del prezzo di cessione.

Inoltre in via secondaria il prezzo pattuito sarebbe il risultato di una duplice cessione dall'azienda all'Azienda Autonoma Monopoli di Stato ai distributori e dunque sarebbe applicabile in via alternativa all'art. 2, comma 2 n.3.

Ulteriormente la ricorrente precisa che l'operazione non sarebbe comunque soggetta ad I.V.A. dato che per tali categorie di prodotti lavorati, in base all'art. 4 della l. 7 marzo 1985, n.76 e dell'art. 74 del dpr n.633/1972, il regime di applicazione dell'iva è del tutto speciale e in base ad esso non si ha una applicazione dell'imposta per le singole fasi di produzione ma si ha una applicazione unica in funzione del prezzo di vendita (c.d. "imposta monofase").

- *Sull'ipotesi di violazione dell'art. 21, comma 6, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n.633:*

Gli avvisi di sanzioni tributarie del processo verbale di constatazione, sarebbe infondato per la società P.M. in quanto tale società risulta residente all'estero e dunque non aveva nessun obbligo di fatturazione, inoltre essa non aveva alcuna stabile organizzazione in Italia.

Inoltre la costatata inesistenza di una stabile organizzazione comporta la non rilevanza delle accezioni sollevate dall'ufficio per la dichiarazione annuale e di inizio delle attività.

La sentenza e i principi elaborati dalla Corte

Assunto tali elementi la Corte di Cassazione ha stabilito che la società Intertaba ha svolto un ruolo di stabile organizzazione “non solo per la società tedesca del gruppo PM, ma anche per diverse altre società del gruppo nell’ambito di un programma unitario dello stesso gruppo”⁷⁶, con ciò rilevando che, pur essendo il gruppo incapace di rilevare quale soggetto giuridico autonomo, secondo l’ordinamento Italiano, una società del gruppo può svolgere funzioni, anche di management, utili per l’intero gruppo e dunque imputabili, singolarmente e volta per volta a ciascuna società del gruppo. Dunque verrà ad esistere una stabile organizzazione plurima di gruppo.

La Corte di Cassazione a supporto delle proprie decisioni ha preso in analisi l’art. 5 del modello Ocse e il Commentario interpretativo ad esso relativo.

La Corte ha individuato nella società italiana una struttura dell’impresa estera e ha poi rilevato e messo in evidenza che tale struttura svolgeva attività di management per

⁷⁶ Alessandro Dragonetti “Manuale di fiscalità internazionale”, Ipsoa, Vicenza, 2007, pag. 813.

conto delle società del gruppo e che tale attività non poteva essere qualificata come di natura ausiliaria e preparatoria rispetto all'attività svolta dall'impresa estera. Tale attività di management si manifestava nell'attività dell'Intertaba Spa nel controllo dell'esatta esecuzione dei contratti sussistenti tra la PM e l' AAMS in ambito di licenze di marchio. Quest'attività secondo la Suprema Corte in base all'art. 5 del commentario Ocse configura un *place of management* secondo il paragrafo 2 lett. a, che riguarda le elencazioni positive della stabile organizzazione materiale. Inoltre il commentario al modello Ocse prevede che nel caso di affidamento di una struttura che si occupi delle funzioni di controllo e coordinamento ad un elemento societario del gruppo, allora in tal caso tale soggetto societario non potrà essere considerato come agente indipendente del gruppo, come società che svolge funzioni di agenzia, ma invece dovrà essere qualificato quale ufficio, dunque stabile organizzazione materiale e non personale.

La Suprema Corte ha inoltre individuato elementi di dipendenza della società Intertaba Spa, facendo pensare alla possibilità di una stabile organizzazione personale. Mettendo in evidenza l'interpretazione del modello si sarebbe potuta anche evidenziare una stabile organizzazione personale dato che la stipula dei contratti si sarebbe dovuta verificare nell'ambito sostanziale e non meramente formale, tuttavia anche successivamente a tali considerazioni non si è potuto appurare

una reale dipendenza economica o una assunzione di rischio della Intertaba, che aveva partecipato con i suoi dirigenti alla negoziazione dei contratti di licenza della PM con la AAMS.

Dunque la Suprema Corte ha cassato la sentenza della commissione regionale della Lombardia enunciando alcuni concetti molto importanti e di portata assolutamente innovatrice:

1. Che una società di capitali con sede in Italia può prendere la qualifica di stabile organizzazione plurima di società estere facenti parti dello stesso gruppo multinazionale e perseguenti una strategia unitaria. In tale evenienza l'analisi dell'attività svolta dalla società controllata sarà necessaria al fine di verificare se tale attività possa essere qualificata ausiliaria o preparatoria, e in quanto tale esclusa dal novero di stabile organizzazione, oppure se tale attività possa qualificarsi essenziale al ciclo economico e produttivo delle attività del gruppo unitariamente qualificato in modo da determinare una stabile organizzazione.

2. La società controllata nel caso svolgesse attività di controllo sulla regolare ed esatta esecuzione di un contratto tra un soggetto residente ed uno non residente, non può qualificare la propria attività come ausiliaria e ai sensi del paragrafo 4 dell'articolo 5 del modello Osce e del caso in esaminato della convenzione tra stato ospitante (Italia) e stato di

residenza del soggetto investitore (Germania) stipulato il 18 ottobre 1989.

3. L'affidamento di operazioni di controllo e dunque di management da parte della società madre alla società controllata residente comporta l'acquisto per questa della qualifica di stabile organizzazione materiale (sede di direzione) ai fini della legislazione e del gettito tributario delle imposte dirette.

4. La partecipazione di soggetti che rivestono un ruolo nella struttura nazionale nella fase di negoziazione e conclusione di contratti tra la società estera madre e altro soggetto residente, comporta che tali soggetti possano acquisire la qualifica di agenti col potere di concludere contratti in nome dell'impresa, anche senza il formale potere di rappresentanza.

5. L'accertamento dei requisiti della stabile organizzazione, anche nel caso di agente dipendente con un certo grado di dipendenza e di agente con certo potere di concludere contratti deve essere indagato oltre che sul piano formale anche e soprattutto, su quello sostanziale.

Tuttavia quando una società facente parte del gruppo multinazionale fornisce servizi di direzione (*management service*) ad altre società del gruppo multinazionale, nell'ambito della propria attività istituzionale, mediante l'utilizzo di propri

locali e proprio personale”⁷⁷ non potrà configurarsi stabile organizzazione, dato che la società, seppur controllata, offre un servizio in totale autonomia e indipendenza e genera una redditività del tutto svincolata ai fini delle imposte dirette.

E’ da considerare inoltre, in ambito della stipula di contratti in qualità d’agente sia in qualità di persona fisica, sia sociale, che tale soggetto abbia una reale capacità di vincolare l’azienda, seppur non dotato di poteri formali, dato che la semplice partecipazione alla stipula o alla contrattazione del contratto non è assolutamente sufficiente.

4 Le problematiche aperte e aggiornamenti

4.1 Il commercio elettronico

Secondo la disposizione interna “non costituisce di per sé una 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”. Tale disposizione mette in evidenza che la disponibilità di server sul territorio dello stato da parte di soggetti stranieri non residenti non comporta automaticamente l’imputabilità in capo a questi soggetti il possesso ai fini fiscali di stabile organizzazione nel territorio dello stato, dato che tali elaboratori potrebbero essere utilizzati per scopi ausiliari o preparatori. Solo nel caso in cui la società

⁷⁷ Alessandro Dragonetti “Manuale di fiscalità internazionale”, Ipsoa, Vicenza, 2007, pag. 817.

straniera si occupi come attività principale di trasferimento di dati essa rileverà quale stabile organizzazione, c.d. commercio elettronico diretto. Inoltre è orientamento della dottrina ritenere che anche il c.d. commercio elettronico indiretto, quando sia supportato dall'esistenza di un server sul territorio dello stato e da un'organizzazione necessaria alla consegna della merce, sia qualificabile come stabile organizzazione, anche se la sola transazione e il relativo ordine di vendita siano i soli elementi che vengano fatti transitare sui *servers*.

Il sito web

Inoltre è da rilevare che "l'orientamento dominante è nel senso di escludere, dall'ambito di applicazione della norma in oggetto, il sito web."⁷⁸ Esso in base alla sua intangibilità non può mai essere considerato una stabile organizzazione dato che non soddisfa i requisiti di installazione stabile. E' chiaro tuttavia che recentemente in dottrina sta nascendo un nuovo orientamento in base al quale sia possibile configurare un'installazione stabile anche in caso di solo sito web, dato che è rinvenibile che il sito web "possa essere considerato come equivalente virtuale di una struttura commerciale",⁷⁹ poiché la sua esclusione dalle fattispecie positive consentirebbe di localizzare il server in un qualsiasi paese a fiscalità ridotta o

⁷⁸ Maurizio Leo "Le imposte sui redditi nel testo unico", Giuffè Editore, Milano, 2007, pag. 2415.

⁷⁹ Maurizio Leo, op. cit., pag. 2415.

privilegiata, evitando così di subire una tassazione in linea con il mercato di riferimento.

Si sta dunque facendo strada l'ipotesi che la stabile organizzazione nel commercio elettronico possa far a meno del requisito di materialità e ciò attraverso "una interpretazione estensiva del concetto di sede fissa d'affari"⁸⁰, adattabile a tale tipologia di attività d'impresa e transazioni. In approvazione alla modifica del modello OCSE, paesi membri, quali Spagna e Portogallo, hanno espresso il proprio dissenso all'identificazione univoca di stabile organizzazione con la presenza fisica dei server nel commercio elettronico.

Nella stessa direzione si è espressa recente dottrina che ha notato che nel caso vengano considerati nel commercio elettronico solo quelle fattispecie aventi caratteristiche fisiche tipiche delle stabili organizzazioni materiali si otterrebbe una ingiustificata esclusione per quelle fattispecie che di fatto operano in un mercato ma non sono ivi localizzate tramite un server.

Tipico è l'esempio di "due siti commerciali assolutamente identici che si rivolgono ai medesimi clienti del medesimo paese e che svolgono esattamente le stesse funzioni"⁸¹; esse potrebbero bene generare il presupposto di stabile organizzazione in un paese o nell'altro a seconda di dove

⁸⁰ Maurizio Leo, op. cit. , pag. 2415.

⁸¹ Alberto De Luca "La stabile organizzazione in Italia" Ipsoa, Lavis(Tn), 2009, pag. 107.

sia localizzato fisicamente il server e non dove effettivamente viene prodotto il reddito.

Questa tipologia di regime impositivo è evidentemente legato a concetti di materialità e fisicità del tutto lontani da questo tipo di commercio e non tiene conto della struttura del sito internet che “di fatto può sostituirsi integralmente ad un vero e proprio negozio tradizionale”⁸².

Lo Stevanato commenta che in chiave di individuazione del reddito nel commercio elettronico è certamente più significativo in chiave di individuazione del reddito e di una presenza estera sul territorio “l’interfaccia informatica che costituisce l’equivalente informatico del punto vendita, cioè il sito web⁸³”. Ovvero l’imprenditore se pur non fisicamente presente sul territorio dello stato, attraverso un server lo è invece per ciò che concerne l’attività commerciale e non è poi davvero rilevante se tale struttura sia fisica o intangibile per la localizzazione dell’origine del reddito.

Al contrario non considerare il sito web come stabile organizzazione comporterebbe tassare più correttamente il gestore del server nel proprio paese di residenza o “laddove questo abbia la propria sede principale”⁸⁴ dato che la localizzazione del server appare del tutto svincolata e indifferente rispetto alla reale attività commerciale

⁸² Alberto De Luca, op. cit. pag. 107.

⁸³ Dialoghi di diritto tributario n.9/2004.

⁸⁴ Alberto De Luca “La stabile organizzazione in Italia”, Ipsoa, Lavis (Tn), 2009, pag. 109.

sovrastante; é da considerare inoltre che ciò consentirebbe ad una impresa di collocare agevolmente un server in uno stato con più bassa tassazione fiscale con costi veramente trascurabili.

L'internet server provider (ISP)

La possibilità di utilizzare un server in via mediata attraverso *l'internet server provider (ISP)*, ovvero un fornitore di accesso a internet, può far scaturire l'obbligo fiscale per la stabile organizzazione quando si riesca a stabilire che l'ISP agisca come agente dipendente o indipendente fuori dalla propria ordinaria attività, secondo quanto previsto dall' *agent clause*, ovvero secondo requisiti previsti dai commi 6 e 7 dell'art. 162 del t.u.i.r. e 5 e 6 dell'art 5 modello Ocse.

Tuttavia si esclude che gli ISP generalmente configurino una stabile organizzazione "qualora abbiano, in uno stato estero, i propri servers, attraverso cui, automaticamente o meno, forniscono in tale altro stato servizi di hosting alla propria clientela"⁸⁵, in quanto operano quali agenti indipendenti, nell'esercizio della loro ordinarie attività economiche e offrendo i loro servizi ad una moltitudine di clienti, elemento che evidenzia una certa indipendenza del soggetto fornitore del servizio. La probabilità che un ISP assuma

⁸⁵ Alessandro Dragonetti "Manuale di fiscalità internazionale", Ipsoa, Vicenza, 2007, pag. 794.

le vesti di un agente dipendente non sembra essere molto robusta.

Va inoltre ricordato che la definizione dell'art.162 comma 5 del t.u.i.r. opera sul piano delle imposte dirette mantenendo escluse le fattispecie concrete sulle imposte indirette, difatti in tali circostanze ci si dovrà rifare alla definizione contenuta nella direttiva 77/388/CE (sesta direttiva), che fa riferimento alla definizione di "centro di attività stabile" in essa contenuta.

In definitiva la fattispecie dell'art. 162 sugli elaboratori elettronici nel commercio elettronico tende a non considerare come rilevanti tutte quelle attività di natura preparatoria e ausiliaria che, pur utilizzando un macchinario o uno spazio suscettibile di creare un valore per l'azienda, o un elaboratore elettronico, verranno escluse considerato che la loro attività appare distante e poco rilevante ai fini del ciclo economico complessivo, e per tale motivo verranno incluse nella elencazione delle fattispecie escludenti.

Per quanto riguarda poi l'interpretazione Ocse, essa si distingue da quella interna per il fatto che per essa se risultano esistenti alcuni presupposti come la vendita diretta (c.d. commercio elettronico diretto) la stabile organizzazione è ritenuta esistente, cosa che nella normativa interna, deve invece essere evidenziata ed elaborata come attività principale

o secondaria e non ausiliaria o preparatoria, come ad esempio "raccolta dati, servizio informazioni o di pubblicità"⁸⁶.

Invero da più parti è arrivata la critica che lo stesso art. 162 contenga implicitamente il riferimento allo scambio di dati del commercio diretto e che esso costituisca dunque, a prescindere, una causa positiva di qualificazione del server come stabile organizzazione nel paese di localizzazione.

Le problematiche del commercio elettronico inoltre si spingono nel campo delle vendite per corrispondenza, le quali affrontano lo svantaggio tipico di un'impresa che non ha una struttura sul territorio dello stato che di solito va a compensare la mancanza di imposizione in detto stato.

Con l'avanzare dell'evoluzione del sistema informatico tuttavia, il commercio elettronico ha affrontato svantaggi dovuti alla mancanza di presenza fisica sul territorio sempre minori, potendo usufruire di servizi e "cataloghi on-line sempre aggiornati"⁸⁷, iniziative pubblicitarie che possono essere adattate alle specifiche caratteristiche dell'utente e le compravendite possono essere concluse via internet, elettronicamente.

⁸⁶ Massimiliano Giua "La stabile organizzazione", Euroconference, Verona, 2007, pag. 123.

⁸⁷ Lovisolo "Diritto tributario internazionale", Cedam, Padova, 2005, pag. 466, (in nota n.102).

Bibliografia

- Albero De Luca, Guerino Sozza "La stabile organizzazione in Italia", Ipsoa, Lavis (TN), 2009.
- Alessandro Dragonetti "Manuale di fiscalità internazionale", Ipsoa, Vicenza, 2007.
- Caratozzolo "Il bilancio consolidato di Gruppo. Profili economici e giuridici" Milano, 2002.
- Dialoghi di diritto tributario n.9/2004.
- Galgano "I gruppi di società" Torino, 2001.
- Il fisco "Rassegna di fiscalità internazionale -n.5-, 2002", 40/2008.
- Lovisolo, Uckmar "Diritto tributario internazionale", Cedam, Padova, 2005.
- Marco Piazza "Guida alla fiscalità internazionale" Il sole 24 ore, Milano, 2005.
- Maurizio Leo, "Le imposte sui redditi nel testo unico", Giuffè Editore, Milano, 2007.
- Massimiliano Giua "La stabile organizzazione", Euroconference, Verona, 2007.
- Piergiorgio Valente "Convezioni Internazionali contro le doppie imposizioni", Ipsoa, Vicenza, 2006.
- Piergiorgio Valente "Fiscalità sovranazionale", Il sole 24 ore, Milano, 2008.

- Ocse, Issue, Arising From Article 5(permanent establishment) of the Model Tax Convention, novembre 2002.
- Ricciardiello "Osservazioni in tema di oggetto sociale e gruppi di società" nota a tribunale di Bologna 22.6. 1999.
- Risoluzione ministeriale 11 dic. 1995 n.282/e.
- Vogel K. "On double taxation convention" II ed. , Deventer, 1990.