

Riassunto-Tesi

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

La stabile organizzazione è un istituto giuridico da intendersi presupposto fondamentale per la tassazione in Italia e all'estero di redditi d'impresa transnazionali.

Tale istituto giuridico è configurato in modo da rilevare una specifica forma di insediamento dell'impresa sul territorio nazionale che soddisfi specifiche caratteristiche di indici di produttività d'impresa.

Tali caratteristiche sono la fissità, sia spaziale che temporale, la disponibilità di uno spazio e la produttività di un reddito attraverso tale sede.

Tale istituto giuridico ha fonti normative eterogenee, dato che è possibile rilevare una sua definizione sia in ambito internazionale sia in ambito interno. La prima all'interno del modello di convezione contro le doppie imposizioni dell'Ocse, la seconda all'interno del t.u.i.r. all'articolo 162.

Tale definizione interna ricalca in modo davvero simile il modello internazionale.

Essa si compone di una definizione generale, che starà a delineare quando l'istituto si verificherà in via generica, di una elencazione positiva e di una elencazione negativa: esse

indicheranno quando si rileverà una stabile organizzazione in via presuntiva; una definizione per la stabile organizzazione da cantiere che segue una specifica disciplina; una descrizione per la stabile organizzazione personale, nonché delle delucidazioni per le stabili organizzazioni da agenti indipendenti, da gestione di elaboratori elettronici e da partecipazioni di controllo.

Tali definizioni trovano spazio sia all'interno della disciplina internazionale che in quella interna. Per quanto riguarda quella internazionale dovrà farsi riferimento anche al relativo commentario, ovvero un documento esplicativo redatto dallo stesso istituto Ocse e trasportante una serie di chiarimenti nonché annotazioni e osservazioni espresse dai vari paesi in ambito di ratifica. Per quanto riguarda invece la seconda dovrà farsi riferimento allo stesso modello Ocse e al relativo commentario che conserva un forte valore esegetico sia per la giurisprudenza che per il ministero delle finanze.

Per quanto riguarda l'ambito applicativo delle due norme, dovrà considerarsi che l'articolo 162 del t.u.i.r. si applica in via residuale ove non venga rilevato un trattato contro le doppie imposizioni, o laddove il trattamento riservato sia più conveniente per il contribuente che potrà servirsene in via concorrenziale.

Il concetto di stabile organizzazione viene poi ripreso dalle diverse convenzioni stipulate dall'Italia con i paesi con i quali intrattiene rapporti commerciali.

Ciascuna convenzione si caratterizza per alcune variazioni rispetto al modello Osce, anche se in via generale esse lo ricalcano in gran parte. Altre volte è il modello Onu che viene preso a paradigma, dato che esso ha una normativa più favorevole per gli insediamenti in paesi in via di sviluppo, i quali tendono a essere terreno di investimento da parte dei paesi più sviluppati.

Le differenze possono mutare anche dalla rilevanza che può essere data ad un' agente nella conclusione di un contratto, alla rilevanza materiale di una struttura o alla inclusione o meno di determinate caratteristiche rilevanti come stabile organizzazione per l'attività di un agente dipendente o indipendente. Altre volte si chiariscono solo alcuni significati.

È da rilevare che le convenzioni sono sempre in concorrenza giuridica con la definizione interna e potrà essere utilizzata tutte le volte esse siano di trattamento migliore per il contribuente.

Tale evenienza si verificherà ogni volta in cui la definizione interna permetta di ridurre l'ambito applicativo della stabile organizzazione per insediamenti che hanno origine in Italia e di ampliarla tutte le volte che hanno luogo all'estero,

considerando che l'imposizione italiana sia, in via presuntiva, maggiormente onerosa rispetto a quella estera e che una maggior estensione applicativa all'estero consenta un risparmio d'imposta legittimo in Italia.

La definizione di stabile organizzazione si compone dunque di una definizione generale che ricomprende l'elemento delle sede d'affari, ovvero di uno spazio o delle apparecchiature posizionate sul territorio dello stato, attraverso le quali l'impresa svolge la propria attività e che sono nella sua disponibilità di gestione.

A proposito di tale ultimo aspetto è da notare che non rileva il titolo giuridico in base al quale tale spazio o sede è nella disponibilità, ma solo la sua effettiva utilizzabilità.

Passando poi al secondo elemento di questo istituto si osserva il carattere della fissità, che è da intendersi sia in senso materiale, ovvero di attaccamento al suolo, sia in termini temporali, poiché si considera che solo un'attività con il requisito della fissità può essere una struttura capace di generare un reddito d'impresa.

La struttura dovrà essere collegata in via diretta al suolo e dovrà esserlo per più tempo.

In dottrina e in giurisprudenza si è fatta strada ad ogni modo la teoria che anche una installazione semi-mobile, ovvero un'installazione che si muove all'interno di uno spazio

circoscritto (mercato, spazio doganale) può comunque generare stabile organizzazione.

Il requisito temporale dovrà essere verificato invece in base alla tipologia dell'attività svolta.

Saranno sufficienti alcuni mesi o settimane per attività tipicamente stagionali o intermittenti, mentre sarà necessario un periodo più lungo per attività più strutturate e con un periodo produttivo più stabile.

Tipico invece sarà il periodo del cantiere che dovrà sorpassare la durata di 3 mesi prevista dalla normativa interna o di 12 nel modello dell'Ocse.

Tale tipicità è dovuta alla caratteristica della mobilità del cantiere che non consente di considerare il requisito della fissità temporale come nelle altre attività.

Il cantiere è un luogo nel quale vengono svolte attività tipicamente tecniche come quelle di costruzione, di montaggio o di installazione.

Per quanto invece concerne l'agente dipendente, sia persona fisica o soggetto giuridico, esso dovrà svolgere le sue attività in maniera abituale per un periodo richiesto dalla sua professione.

Passando al terzo elemento è da rilevare che esso sia richiesto poiché l'attività svolta dall'impresa non potrà che essere ottenuta tramite tale sede d'affari, altrimenti non

verrebbe ad esistenza il presupposto per tassare tale reddito che non sarebbe imputabile a tale sede.

Difatti la detenzione di un immobile o di uno spazio o attrezzature in uno stato diverso da quello di residenza non comporta l'automatico assoggettamento al reddito d'impresa, ma occorre il reddito d'impresa sia svolto effettivamente nei locali e con le strutture di tale sede.

Particolare tipologia di stabile organizzazione è quella da cantiere

Nelle attività da cantiere andranno ricomprese le attività di supervisione dei cantieri.

Per ciò che concerne invece l'attività dell'agente, il commentario più volte ha sottolineato come si debba considerare l'effettiva capacità della contrattazione dell'agente e non la mera stipula del contratto, dato che può accadere che una società, al fine di eludere la normativa fiscale, posponga la stipula nominale del contratto presso i propri uffici, lasciando invece la contrattazione reale degli elementi contrattuali ad un proprio agente localizzato in altro stato.

Ciò che rivelerà sarà pertanto il reale potere di contrattazione dell'agente.

Per ciò che riguarda invece la partecipazione alla stipula del contratto del proprio personale aziendale, sarà rilevante anche in questo caso la capacità contrattuale del dipendente, la

sua mera partecipazione ai singoli incontri in ambito sociale non comportano in via presuntiva alcuna conseguenza.

Di particolare interesse sarà la figura del raccomandatario marittimo nel caso in cui esso rappresenti l'impresa come agente indipendente fuori dal normale ambito di attività; in tale evenienza l'articolo 162 del t.u.i.r. dispone chiaramente che il raccomandatario non rappresenta una stabile organizzazione materiale. Questo è un atteggiamento di favore verso le imprese marittime che il più delle volte hanno risvolti internazionalistici.

L'articolo 162, nella parte che concerne il possesso di partecipazioni di controllo, dispone che non rileva quale stabile organizzazione la mera detenzione di partecipazioni di controllo in società residenti sul territorio dello stato, il controllo congiunto in due società di cui una residente sul territorio italiano o il controllo di una società italiana nei confronti di una società estera.

Ciò sta a significare che il controllo in società controllate non determina di per sé il sorgere di una stabile organizzazione, ma dovrà anche in questo caso dimostrarsi l'esistenza di una installazione produttiva come nella definizione generica.

L'articolo 162 e il modello Osce riportano una serie di fattispecie positive e una serie di negative. Nelle prime vi è la sede di direzione, ovvero un luogo dal quale promanano gli

ordini aziendali, una succursale intesa come luogo nel quale l'azienda svolge una particolare attività produttiva, con o meno il potere di rappresentanza con una certa rilevanza strutturale e che replichi in senso generico le attività della casa madre nel paese di localizzazione.

Proseguendo l'elencazione positiva viene menzionato l'ufficio come luogo nel quale vengono svolte tipiche attività amministrative e che può svolgere diverse funzioni come sede di direzione o l'ufficio di supervisione del cantiere.

Successivamente incontriamo l'officina come luogo attraverso il quale vengono svolte attività tipicamente di produzione e che ha caratteri tipici dell'attività dell'impresa.

Inoltre dovrà considerarsi il laboratorio, ovvero il luogo attraverso il quale vengano svolte attività di ricerca scientifica, a meno che non siano quelle rivolte esclusivamente nei confronti dell'azienda, in tal caso opererà l'esenzione delle fattispecie escludenti.

In fine avremo la miniera, un giacimento petrolifero, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, ovvero un luogo nel quale verranno estratte risorse minerali o gas naturali, anche fuori delle acque territoriali secondo le possibilità di sfruttamento previste dal diritto internazionale; in tal caso è generalmente previsto lo sfruttamento delle risorse

che siano localizzate all'interno della piattaforma continentale che ha origine dal confine terrestre dello stato in oggetto.

Il modello di convezione prosegue elencando invece tutta una serie di fattispecie escludenti, ovvero un serie di ipotesi il cui verificarsi non comporta il nascere di una stabile organizzazione sul territorio dello stato, nemmeno nel caso in cui una di queste soddisfi i requisiti della definizione generale.

Tali fattispecie sono elaborate dal modello e dalla normativa interna per soddisfare il presupposto dell'ausiliarità o preparatorietà, elementi che indicano una bassa partecipazione dell'attività in analisi al processo produttivo e, dunque, il trattamento di favore che ne determina l'esclusione per il trattamento fiscale dell'attività d'impresa, sia in via semplificativa sia in via di beneficio e stimolo delle attività transnazionali.

L'elenco inizia con il caso dei depositi utilizzati al solo fine di immagazzinamento, di esposizione e consegna di beni o merci appartenenti all'impresa, nel senso che se l'utilizzo del capannone o di altra sede viene eseguito solo per queste finalità, e nei soli confronti dell'azienda, allora potrà considerarsi il caso di esonero dall'individuazione di una stabile organizzazione, anche tale struttura ne abbia i requisiti produttivi in base alla definizione di base.

In seconda battuta non saranno comunque una stabile organizzazione i beni, le merci di proprietà dell'impresa quando siano detenute dall'azienda non residente al solo fine di deposito esposizione o consegna; ad essi vanno aggiunti i beni e le merci appartenenti all'impresa detenuti al solo fine della trasformazione presso un'altra impresa, ciò comporta che il solo transito dei beni sul territorio dello stato al fine di essere trasformati da un'impresa ivi residente non determina una tassazione per attività d'impresa, sempre che i beni siano di proprietà della stessa e che la trasformazione sia utile in primo luogo nei confronti della stessa, nel senso che essi poi dovranno essere re-immessi nel normale ciclo produttivo dell'azienda. Inoltre faranno parte della stessa lista negativa e dunque saranno escluse quelle sedi fisse utilizzate dalle imprese non residenti per acquistare merci o beni in un altro stato o al fine di raccogliere informazioni per l'impresa.

Si specifica poi che qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario, anche se non ricompresa in tale elencazione non esaustiva, non sarà considerata stabile organizzazione; inoltre anche una combinazione di attività preparatorie o ausiliarie non genererà necessariamente una stabile organizzazione se mantiene ad ogni modo un carattere di preparatorietà o ausiliarietà.

Anche per quanto riguarda l'utilizzo di elaboratori elettronici si specifica che la sola detenzione sul territorio dello stato di macchinari o elaboratori elettronici allo scopo della raccolta di informazioni o trasmissioni dati finalizzati alla vendita di beni e servizi, non genera il presupposto di stabile organizzazione poiché si specifica che la semplice detenzione di tali elaboratori sul territorio dello stato si considera attività preparatoria o ausiliaria.

Per ciò che concerne il rapporto di agenzia, esso può derivare da due tipologie di soggetti: l'agente dipendente, che in via ordinaria qualificherà la sua attività come stabile organizzazione e l'agente indipendente che qualificherà come insediamento produttivo dell'impresa non residente solo qualora esso svolga attività fuori dalla sua ordinaria attività, con ciò qualificandosi non più agente indipendente.

Tuttavia vengono menzionati diverse criteri per determinare l'indipendenza dell'agenzia sotto il profilo economico essendo il criterio giuridico poco incline a determinare se l'indipendenza sotto il profilo operativo del ciclo economico, dei rischi e dei profitti sia da attribuire alla casa madre o all'agente, sia esso persona fisica o ente giuridico.

In particolare dovrà farsi riferimento ai legami con la casa madre e al dovere di rispondere del lavoro eseguito, non al di là del semplice risultato, dato che una responsabilità sulla

modalità di svolgimento dell'attività dell'agente ne determinerebbe una dipendenza;

inoltre la circostanza che l'agente agisca esclusivamente nei confronti dell'impresa non residente sarà un chiaro indice di non indipendenza, anche se tale circostanza non può di per sé fungere da presunzione assoluta, sia nella normativa interna che convenzionale.

Notevole è stato poi l'impatto della sentenze n.3367 n.3368, n. 7682, n. 10925 sul caso Phillip Morris emesse dalla Suprema Corte di Cassazione che ha individuato un nuovo tipo di insediamento da stabile organizzazione: la stabile organizzazione plurima di gruppo.

Essa, secondo la Cassazione, consente di rilevare una stabile organizzazione per alcune o ciascuna società non residenti del gruppo, in modo tale da portare a tassazione le attività del gruppo che vengano svolte in parte anche sul territorio dello stato italiano.

Il caso Phillip Morris (in breve: PM) si basa sulle risultanze verbali e sugli accertamenti compiuti dalla guardia di finanza e dalla procura di Napoli nonché dalla amministrazione finanziaria degli uffici di Milano.

I primi due gradi di giudizio presso la commissione provinciale di Milano e quella della Lombardia hanno dato esito negativo per l'amministrazione finanziaria e hanno accolto

invece il ricorso del gruppo PM; l'amministrazione finanziaria tuttavia ha presentato ricorso verso gli organi giurisdizionali competenti dando la possibilità alla corte di cassazione di esprimersi sull'oggetto.

L'amministrazione finanziaria in particolare si era espressa nel senso che il gruppo Phillip Morris distraesse dalla tassazione in Italia alcune categorie reddituali, come royalties e diritti allo sfruttamento del marchio, attraverso una attenta pianificazione delle attività del gruppo tramite una consociata italiana che non desse adito a sospetto di una reale commistione delle funzioni svolte dal gruppo in Italia, con ciò eludendo la tassazione diretta più onerosa e ricorrendo a quella sostitutiva più semplice e conveniente.

La ricorrente adduceva, nonostante le istanze della amministrazione, la totale falsità e la non coerenza delle prove addotte nel procedimento, evidenziando come l'attività svolta del gruppo PM in Italia, tramite mandatari e consociate, rimaneva del tutto svicolata dal presupposto impositivo.

La Corte, con le sue sentenze ha enunciato principi di rilievo che hanno assunto forte valore in diversi ambiti della disciplina della stabile organizzazione.

Al principio della "stabile organizzazione plurima di gruppo" si è aggiunto quello sul controllo sull'esatta esecuzione di un contratto che se effettuata da membri e strutture della

società residente comporterà la qualifica di tali organizzazioni d'impresa come sedi di direzione anche in base alla disciplina del modello Ocse e dunque genereranno una stabile organizzazione sul territorio dello stato italiano; ciò in base al principio che l'attività di controllo non può essere attività marginale o ausiliaria.

Inoltre, riporta la corte, nel caso in cui alla stipula di un contratto partecipino più soggetti tra cui anche membri della società residente controllata, occorrerà verificare se tale attività di compartecipazione sia effettiva oppure solo marginale, considerato che la sola presenza ad alcune sedute della stipula non comporteranno l'automatica qualifica di agente dipendente.

Tuttavia, quando venga accertato che alcuni soggetti del personale della società controllata svolgano funzioni importanti all'interno dell'attività di stipula essi acquisteranno la qualifica di agenti dipendenti, anche senza il formale potere di rappresentanza, facendo proprio la Corte il principio della sostanza che prevale sopra la forma di matrice antielusiva e di largo utilizzo nel diritto internazionale e nei modelli ai trattati.

Il percorso giuridico della stabile organizzazione in Italia ha tuttavia radici lontane, dovendosi far riferimento a quelle che sono le prime sentenze in merito di stabile organizzazione:

la n. 3041 del 1960, poi la n. 28541 del 1967 e in fine la n. 3172 del 1974.

Queste sentenze hanno affermato il principio che per stabile organizzazione dovesse utilizzarsi quella definizione di sede secondaria con rappresentanza stabile prevista dal testo unico all'art. 82.

Solo con la sentenza n. 8820 del 1987 emessa dalla Cassazione si è affermato il principio che nella stabile organizzazione deve essere generata un'attività di carattere durevole, deve essere strumentale all'attività della casa madre, può svolgere una qualsiasi attività e può anche avere dimensione irrilevante.

Tuttavia solo dopo il 1990 si è arrivati alla affermazione della organizzazione stabile anche in assenza di rappresentanza stabile, allargando di fatto molto l'ambito applicativo della disciplina interna.

La sentenza n. 2229 del 1996 emessa dalla stessa Cassazione ha espresso invece il concetto che la stabile organizzazione debba essere un qualcosa di più di energie fisiche di un soggetto fisico, ma deve costituirsi almeno di un apparato sufficientemente strutturato di mezzi materiali.

Ciò nonostante dovrà attendersi la normativa della riforma Tremonti del 2004 che introdurrà per la prima volta il concetto di stabile organizzazione nella normativa Italiana,

colmando una lacuna che durava da decenni e dando certezza al sistema impositivo.

L'art. 162 del t.u.i.r. ricalca quasi perfettamente il modello Ocse ad eccezione di alcune differenze come l'introduzione del raccomandatario marittimo e la specifica disciplina per gli elaboratori elettronici, nonché la specificazione delle zone di utilizzo della piattaforma continentale previste dal diritto internazionale.

Di recente trattazione è la disciplina del commercio elettronico che ha indotto autorevole dottrina ad attente riflessioni in ambito Ocse e in quello interno.

E' specificato che non costituiscono stabile organizzazione gli elaboratori elettronici detenuti a qualsiasi titolo allo scopo di raccogliere e spedire informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.

Molto opportuna è la distinzione fra stabili organizzazioni da sito web, da server e da internet server provider.

Secondo la vigente disciplina solo il server configurerà un stabile organizzazione se localizzato sul territorio dello stato, mentre l'internet server provider si qualificherà come agente indipendente e il sito web non configurerà mai come stabile organizzazione.

Recente dottrina ha tuttavia ipotizzato che il sito web svolga in maniera virtuale le stesse funzioni di un' istallazione di vendita e come tale dovrebbe essere qualificato come stabile organizzazione indipendentemente da dove collocato il server, e quindi come centro produttivo di reddito.