

Dipartimento di Impresa e Management
Corso Magistrale di Consulenza Aziendale
Cattedra di Diritto Tributario Corso Progredito

Stabile organizzazione: analisi alla luce del *Progetto Beps*
e dell'impatto della *digital economy*

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATO

Charlotte Ferrand

Matricola 664291

CORRELATORE

Prof.ssa Mirella Pellegrini

Anno Accademico 2015-2016

INDICE

INTRODUZIONE	5
1. LA STABILE ORGANIZZAZIONE	9
1.1 Premessa.....	9
1.2 Cenni storici ed evoluzione normativa.....	10
1.3 Reddito d'impresa	12
1.4 Limiti alla territorialità della potestà impositiva e criteri di localizzazione del reddito	12
1.5 La definizione di stabile organizzazione.....	16
1.5.1 Definizione di stabile organizzazione nel Modello OCSE	17
1.5.2 Definizione di stabile organizzazione nel diritto fiscale interno	19
1.5.3 La stabile organizzazione materiale.....	21
1.5.3.1 La positive list.....	24
1.5.3.2 La stabile organizzazione da cantiere	26
1.5.3.3 La negative list.....	28
1.5.4 La stabile organizzazione personale	31
1.5.4.1 Requisito soggettivo: la figura dell'agente dipendente.....	33
1.5.4.2 Requisito oggettivo: il potere di concludere contratti in nome e per conto dell'impresa..	35
1.5.4.3 Requisito dell'abitualità.....	36
1.5.5 Il grado di permanenza e momento di inizio e fine della stabile organizzazione.....	36
1.6 La stabile organizzazione ai fini Iva	38
1.6.1 Definizione di stabile organizzazione del diritto comunitario.....	41
1.6.2 La prova dell'esistenza di una Stabile organizzazione ai fini Iva.....	42
1.6.3 La Direttiva Iva sull' <i>e-commerce</i> 2002/38/CE.....	43
1.7 La determinazione del reddito della stabile organizzazione	44
1.7.1 La determinazione dei redditi secondo la normativa italiana	46
1.7.2 L'articolo 7 del Modello OCSE: determinazione dei profitti attribuibili alla stabile organizzazione	49
2. LA STABILE ORGANIZZAZIONE ALLA LUCE DEL PROGETTO BEPS	51
2.1 Premessa.....	51
2.2 L'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico)	52
2.3 Il Modello OCSE.....	53
2.3.1 Articolo 5 del Modello OCSE	57
2.4 Il Progetto BEPS	60
2.4.1 Contestualizzazione e avanzamento del progetto	63
2.4.2 Obiettivi del Progetto BEPS	63

2.5 <i>Action Plan</i>	65
2.5.1 Obiettivi del piano d'azione.....	66
2.5.2 Le 15 Azioni	67
2.6 <i>Action 7</i> : premesse	75
2.6.1 Obiettivi dell' <i>Action 7</i>	76
2.6.2 Opinioni dell'OCSE e relativi commentari	77
2.6.2.1 La figura del <i>commissionaire</i>	78
2.6.2.2 Esenzione per specifiche attività: attività con carattere preparatorio e/o ausiliario	80
2.6.2.3 <i>Splitting</i> – <i>up</i> dei contratti.....	81
2.6.2.4 Attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione.....	81
2.6.3 Conclusioni dell'OCSE nel <i>Final Report</i>	82
3. L'IMPATTO DEL COMMERCIO ELETTRONICO SULLA STABILE ORGANIZZAZIONE.....	85
3.1 Premessa.....	85
3.1.1 La stabile organizzazione nella giurisprudenza ante riforma societaria del 2004	87
3.1.2 La stabile organizzazione nella giurisprudenza post riforma societaria del 2004	91
3.1.3 Le interpretazioni della giurisprudenza circa l'articolo 5 del Modello OCSE	94
3.2 L'economia digitale	97
3.2.1 Profili giuridici dell'economia digitale.....	99
3.2.2 Aspetti fiscali dell'economia digitale	100
3.2.2.1 Aspetti fiscali dell'economia digitale in relazione alla stabile organizzazione	103
3.2.3 Profili critici del commercio elettronico.....	106
3.2.3.1 Profili critici del commercio elettronico in relazione alla stabile organizzazione.....	109
3.2.4 Sviluppi a livello OCSE dell'economia digitale: <i>Action 1</i> del Progetto BEPS e Rapporto <i>Digital Economy</i>	114
3.2.5 Sviluppi a livello comunitario.....	117
3.2.6 Interventi dei vari Governi.....	118
3.2.6.1 L'intervento del Governo francese	119
3.2.6.2 L'intervento del Regno Unito	121
3.2.6.3 L'intervento del Governo italiano.....	123
3.3 Il caso Amazon: la prima <i>digital company</i> a recepire le nuove regole europee	125
CONCLUSIONI.....	128
Bibliografia.....	134

INTRODUZIONE

Il presente elaborato si pone l'obiettivo di effettuare un'analisi sulla stabile organizzazione, esaminandola attraverso varie prospettive. Tale fattispecie viene analizzata alla luce dell'attuale normativa italiana, sia in un contesto internazionale nell'ambito degli interventi dell'OCSE mediante il progetto BEPS; infine anche in un ambito di recente sviluppo, come quello del commercio elettronico, la cui introduzione ha causato molti contrasti sia in termini di adattabilità della disciplina esistente, che in termini di interpretazione da parte della giurisprudenza.

Il primo capitolo si concentra sull'analisi della stabile organizzazione nella normativa italiana. Tale figura giuridica è stata ufficialmente introdotta nel nostro ordinamento a seguito della riforma societaria del 2004, con l'introduzione dell'articolo 162 TUIR contenente la definizione di stabile organizzazione, con il quale è stata superata la concezione per cui la stabile organizzazione veniva ad essere considerata al pari di una sede secondaria ai sensi dell'articolo 2506 del c.c.

La nozione di stabile organizzazione è ripresa a livello nazionale dall'articolo 162 del TUIR, che ricalca in gran parte il già esistente articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE.

In questo capitolo viene quindi analizzata la normativa italiana messa a confronto su alcuni punti con la normativa OCSE preesistente. Vengono analizzati i criteri di tassazione dei redditi di impresa prodotti in un territorio mediante lo svolgimento del *business* da parte dell'impresa non residente. Viene effettuata un'approfondita analisi dell'articolo 162 che definisce la stabile organizzazione attraverso degli elenchi esemplificativi positivi e negativi, le cd. *positive list* e *negative list*, disciplinando ciò che rappresenta e ciò che non rappresenta stabile organizzazione.

La stabile organizzazione presenta inoltre una nozione dicotomica: nella normativa viene fatta una distinzione della fattispecie in materiale e personale.

La stabile organizzazione materiale è rappresentata da una sede fissa di affari mediante la quale l'impresa non residente svolge in tutto o in parte la sua attività sul territorio ed è caratterizzata dalla presenza di tale sede, dal carattere stabile di questa e dalla strumentalità della sede allo svolgimento dell'attività economica. La stabile organizzazione personale è data da un agente che conclude abitualmente contratti per conto dell'impresa non residente nel territorio dello Stato e che possiede il potere di concludere contratti in nome e per conto

dell'impresa in maniera abituale; il soggetto non deve poi godere di uno *status* di indipendenza, ma deve essere vincolato alle direttive impartitegli dall'impresa stessa. La definizione della stabile organizzazione impostata in tal modo viene messa a confronto con la nozione a livello internazionale e a livello comunitario.

Fin qui l'analisi verte sulla stabile organizzazione nell'ottica delle imposte dirette, ma tale figura viene analizzata anche dal punto di vista delle imposte indirette, come l'Iva.

La disciplina della stabile organizzazione ai fini Iva assolve una duplice funzione: fissa la territorialità di alcune prestazioni di servizi e individua il debitore d'imposta con le relative modalità di assolvimento. La presenza di una stabile organizzazione "attiva" aiuta infatti a definire la territorialità di una prestazione di modo che il gettito Iva confluisca nello Stato in cui ha luogo la prestazione.

Il capitolo si conclude con lo studio delle modalità di determinazione del reddito della stabile organizzazione ai fini della tassazione.

Il secondo capitolo ha un'impronta del tutto diversa, è infatti contestualizzato in un'ottica prettamente internazionale.

Tale capitolo parte dall'analisi dello sviluppo del contesto economico e sociale dovuto alla globalizzazione e come questo mutamento non abbia fatto altro che favorire la crescita, in un'ottica fiscale, del fenomeno dell'erosione della base imponibile mediante tecniche di pianificazione fiscale aggressiva ed elusione o evasione fiscale. Alcuni studi mostrano la portata del problema: stime indicano che le potenziali perdite di entrate fiscali potrebbero aggirarsi tra il 4% e il 10% delle entrate globali.

L'integrazione delle economie e dei mercati internazionali ha subito una forte crescita negli ultimi anni, pertanto anche l'integrazione della politica fiscale diventa rilevante.

L'analisi della disciplina corrente ha evidenziato delle debolezze portando alla necessità di creare un'armonizzazione fiscale.

A livello internazionale la disciplina fiscale si basa sul Modello OCSE, all'interno del quale assume rilevanza, ai fini dell'elaborato, l'articolo 5 sulla stabile organizzazione, formulato con l'intento di andare a contrastare la doppia imposizione, disciplinando la tassazione a livello internazionale mediante la stipula di Convenzioni bilaterali tra gli Stati membri della suddetta organizzazione.

L'OCSE, in quanto organismo internazionale che mira alla coordinazione dei rapporti tra gli Stati membri, ha tentato di attenuare questo fenomeno negativo con il *Progetto BEPS* nel 2013, *Base Erosion and Profit Shifting*, un accordo su un pacchetto di misure comprensive

ideato per essere implementato a livello domestico, attraverso un coordinamento tra Stati supportato da un monitoraggio continuo e da una forte trasparenza di informazioni.

L'obiettivo da raggiungere mira all'allineamento del luogo in cui i profitti vengono prodotti con il luogo in cui questi verranno tassati.

Nell'ambito del Progetto è stato formulato un *Action Plan* contenente quindici azioni che fungono da linee guida ai fini di indirizzare gli interventi di contrasto all'evasione fiscale. L'azione che si occupa degli interventi in merito alla stabile organizzazione è l'*Action 7*, "*Preventing the artificial avoidance of PE status*".

Gli obiettivi del piano d'azione sono 3 : identificare le azioni necessarie per coordinare il Progetto BEPS; stabilire delle scadenze per implementare tali azioni; identificare le risorse e le metodologie necessarie per implementarle.

Il terzo ed ultimo capitolo di questo elaborato prosegue nell'analisi della stabile organizzazione in un'ottica trasversale: analizza i cambiamenti nell'interpretazione della giurisprudenza del corso degli anni sul tema, dovuti soprattutto all'introduzione di una nuova forma di economia, la *digital economy*, anch'essa oggetto di studio da parte dell'OCSE in ambito BEPS nell'*Action 1*: "*Addressing the tax challenge on Digital Economy*".

Prima della riforma delle società del 2004, non esistendo una disciplina ufficiale per la stabile organizzazione, erano molte le difficoltà incontrate nel riuscire a fornire un'interpretazione univoca di tale fattispecie. Tali difficoltà derivavano soprattutto dalle differenze in tema di potere di rappresentanza degli ordinamenti, in quanto alcuni Paesi si basano su degli ordinamenti di *civil law*, ammettendo sia la rappresentanza diretta che indirette, altri invece su ordinamenti di *common law*, che considerano solo quella diretta.

Post riforma, superato il problema di trovare una disciplina specifica per la stabile organizzazione, comincia a sorgere un nuovo problema interpretativo derivante dalla mancanza del collegamento territoriale tra lo svolgimento dell'attività e la produzione del reddito dovuta alla dislocazione caratteristica del commercio elettronico.

I problemi derivanti dal commercio elettronico riguardano soprattutto la stabile organizzazione e si riconnettono al fatto che la disciplina fiscale già esistente non sembra essere in grado di disciplinare questa *new economy*, senza prima procedere ad un adattamento dei principi statuiti dall'OCSE. L'Organizzazione è intervenuta affidando a dei gruppi di esperti in materia (TAG) il compito di riadattare tali norme; da ciò nasce il dibattito che vede contrapposti i Paesi e gli organismi favorevoli ad un mero adattamento del Modello, senza

andare a sostituire la normativa esistente, ad altri Paesi che invece ritengono necessario un intervento più invasivo che preveda la riscrittura integrale del testo.

Il capitolo prosegue con lo studio delle reazioni dei Governi di singoli Paesi, oltre a quella dell'OCSE, analizzando in particolare gli interventi del Regno Unito, della Francia e dell'Italia.

Il capitolo si conclude con l'esposizione di un caso concreto di un'impresa operante nell'ambito dell'*e-commerce*, *Amazon*. Questa società è un colosso dell'economia digitale che non ha mai riconosciuto l'esistenza di una stabile organizzazione nei territori in cui ha delle sedi e dei magazzini, poiché secondo la normativa tradizionale questi rappresentano attività ausiliarie e non danno quindi luogo a stabili organizzazioni. Con l'adattamento della normativa però è stata riconosciuta l'esistenza di una stabile organizzazione anche in caso di magazzini per le imprese digitali, perciò *Amazon* dal 2015 ha spontaneamente deciso di allineare la sua struttura societaria con la disciplina aggiornata, formalizzando l'esistenza di stabili organizzazioni in più Paesi, superano lo schema inizialmente usato che consisteva nel far confluire tutti i profitti in Lussemburgo, Paese a fiscalità privilegiata.

CAPITOLO 1

1. LA STABILE ORGANIZZAZIONE

1.1 Premessa

L'imposizione fiscale sui redditi avviene in maniera differente a seconda che i soggetti passivi siano residenti oppure non residenti. Per quanto riguarda i soggetti residenti si fa riferimento a tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti, in forza del principio della tassazione del reddito mondiale; per i non residenti, con riferimento al principio di territorialità che collega il soggetto con lo Stato, l'imposta si applica solo ai redditi ivi prodotti. Emerge in tale contesto la nozione di stabile organizzazione.

Il vigente sistema normativo prevede che uno Stato possa tassare i redditi di impresa prodotti da un soggetto non residente, in quanto è possibile localizzarne l'ubicazione della fonte (e pertanto l'attività produttiva) nel suo territorio, attraverso la configurazione di una stabile organizzazione dotata della forza di attrarre i redditi prodotti attraverso una struttura stabile nel tempo.

In altre parole, tramite la stabile organizzazione, l'imprenditore non residente assume una presenza fiscale significativamente qualificata, sostanziale e permanente, in grado di collocarlo operativamente ad un livello di astratta parità con le imprese residenti.¹

Ne consegue che la definizione di stabile organizzazione sia legata alla corretta localizzazione dei redditi prodotti dalle imprese non residenti, ed ancora, alla risoluzione dei problemi connessi alla doppia imposizione. La doppia imposizione può essere interna o internazionale e giuridica o economica; la doppia imposizione interna si ha quando lo stesso ente impositore sottopone due volte a tassazione lo stesso presupposto d'imposta; quella internazionale si ha invece quando un soggetto viene tassato per lo stesso presupposto da due imposizioni provenienti da Stati diversi. La dicotomia economica o giuridica consiste nel fatto che la doppia imposizione economica si ha quando due imposizioni vanno a colpire due distinti soggetti per lo stesso fatto economico; quella giuridica si ha quando due imposizioni

¹ Toma Giangaspere Donato, *“La stabile organizzazione: alcune problematiche di interesse risolte dalla giurisprudenza tributaria”*, in *“Diritto e Diritti dal 1996”*, 2006.

colpiscono lo stesso soggetto per il medesimo fatto economico, tale interpretazione di doppia imposizione è quella presa a riferimento per la stipula delle relative convenzioni. “*Il termine stabile organizzazione delinea il confine tra business between merely trading with a country ed il trading in that country. Ne consegue che se un’impresa ha una stabile organizzazione in un determinato Paese, la sua presenza in quel Paese sia sufficiently substantial that it is trading in the country*”.²

1.2 Cenni storici ed evoluzione normativa

La stabile organizzazione assume rilevanza già verso la fine dell’800 nell’ordinamento prussiano, compare infatti nel Codice Industriale di Prussia del 17 gennaio 1845. Alla base dello studio di questa ed altre fattispecie giuridiche vi era la necessità di evitare problematiche inerenti la doppia imposizione: comincia quindi a prendere forma la definizione di stabile organizzazione, riguardante solo la fattispecie materiale di essa. In seguito cresce l’esigenza di individuare anche una definizione per la fattispecie personale, poiché nasce il sospetto che l’imposizione possa derivare anche in relazione ad una connessione di carattere personale.³ Dal 1909, con la legge tedesca sulla doppia imposizione, la nozione di stabile organizzazione è rimasta invariata fino al 1977, quando, a seguito dei due conflitti mondiali, si comincia a sentire il bisogno di limitare la tassazione alla fonte (viene introdotto il *productivity test*, in base al quale la struttura estera è considerata stabile organizzazione solamente se utilizzata per svolgere un’attività produttiva). Nel frattempo, nel 1921, la Società delle Nazioni, istituzione internazionale *leader* nel contrasto alla doppia imposizione, nomina un comitato di esperti incaricati di stabilire i principi fondamentali del sistema impositivo internazionale e di identificare casi in cui un insediamento produttivo in uno Stato straniero dovesse considerarsi operante come attività di impresa⁴. Successivamente, nel 1923, viene costituito un gruppo di rappresentanti di amministrazioni tributarie di diversi paesi, il *Group of Technical Experts*, che nel 1925 sottolinea l’inadeguatezza dei trattati dell’epoca, in particolare ritenendo necessaria l’esclusione della figura di agente indipendente dalla nozione di stabile organizzazione. Nel 1927 uscì la prima bozza del modello di convenzione contro la doppia

² Toma Giangaspere Donato, “*La stabile organizzazione: alcune problematiche di interesse risolte dalla giurisprudenza tributaria*”, in “Diritto e Diritti dal 1996”, 2006.

³ Skaar A.A., “*Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*”, Deventer-Boston, 1991.

⁴ Lovisolò A., Uckmar, “*Diritto tributario internazionale*”, Cedam, Padova, 2005.

imposizione elaborata dalla Società delle Nazioni, a cui fecero seguito i commenti, positivi e negativi, di oltre venti Paesi. Nel 1928 venne convocato un apposito congresso per la revisione di tale bozza a cui furono aggiunti ulteriori due elaborati. Negli anni successivi di rilevanza abbiamo la bozza del Messico del 1943 e la bozza di Londra del 1946.⁵

A partire dalla seconda metà del Novecento invece, l'istituzione che maggiormente si è dedicata a questa tematica internazionale è l'OCSE.

Il Modello OCSE del 1963 fu pensato in maniera tale da poter essere adottato come uno standard internazionale in materia di armonizzazione fiscale, contenente anche la definizione di stabile organizzazione, per far sì che venisse preso in considerazione dalla maggior parte degli Stati.

La stabile organizzazione non era un concetto ufficialmente riconosciuto nell'ordinamento italiano, ma i legislatori e i giudici tendevano a fare riferimento alla nozione di sede secondaria disciplinata dall'articolo 2506 del codice civile.

Il concetto di stabile organizzazione è stato introdotto ufficialmente nell'ordinamento tributario italiano con l'articolo 162 del TUIR, entrato in vigore nel 2004 con l'articolo 1 del D.Lgs. 12.12.2003 n. 344. In precedenza l'unico riferimento normativo era l'articolo 5 della Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni. Vi sono orientamenti contrastanti in merito al fatto se la norma di riferimento dovesse continuare ad essere l'articolo 5 della Convenzione o meno, in quanto l'applicazione dell'articolo 162 del TUIR viene interpretata da alcuni studiosi come una "*norma auto-limitativa della sovranità impositiva nazionale*"⁶ che potrebbe avere conseguenze fiscali, non sempre favorevoli, per il contribuente.

Prima della riforma del TUIR e la conseguente introduzione dell'articolo 162 non esistevano disposizioni interne che fornissero una definizione di stabile organizzazione, né ai fini delle imposte dirette né ai fini Iva, nonostante non mancassero riferimenti nella normativa (TUIR e D.p.r. 633/72). Per definire la stabile organizzazione era necessario individuare le fonti quali gli articoli 5 e 7 del Modello OCSE e la VI Direttiva Iva.

L'articolo 5 fornisce la definizione di stabile organizzazione, grazie alla quale si riescono a distinguere due fattispecie principali, che sono quella materiale e quella personale, e una fattispecie secondaria, cioè quella da cantiere. L'articolo 7 permette invece di comprendere l'importanza di andare a definire una stabile organizzazione, ai fini dell'imponibilità dei profitti.

⁵ Franzoni P., "*La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi*", Egea, Milano, 2014.

⁶ Roccatagliata F., "*Per la stabile organizzazione occorre una idonea combinazione di risorse umane e tecnologia*", in "*Corriere Tributario*", 2015.

Ai fini Iva si fa riferimento alla VI Direttiva, la quale non parla di stabile organizzazione, ma di *“luogo di prestazione del servizio”*, identificandolo con il centro di attività stabile. Nel 2004, con la riforma del TUIR, viene recepito l'articolo 162 che disciplina la fattispecie di stabile organizzazione solo per le imposte dirette e per l'Irap, ricalcando quasi *in toto* il Modello OCSE, mentre per l'Iva continua a fare fede la Direttiva.

1.3 Reddito d'impresa

Il reddito di impresa viene inteso come reddito di impresa commerciale, in quanto per le imprese commerciali non si pone il problema di classificare i loro redditi nelle singole categorie poiché vengono intesi come redditi d'impresa nella loro totalità per legge, come dispone l'articolo 55 del TUIR: *“sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali”*, fatta eccezione per due casi quali a) società di persone commerciali e società a responsabilità limitata costituite da imprenditori agricoli, qualora svolgano solamente attività di manipolazione, conservazione, trasformazione e commercializzazione del bene, in quanto vengono considerate a livello fiscale come imprese agricole; b) società di persone commerciali, a responsabilità limitata e cooperative che formano delle società agricole, adottando l'imposizione dei redditi su base catastale.⁷ Per attività d'impresa commerciale, nell'articolo 55 TUIR, si fa rinvio alle attività elencate all'articolo 2195 del codice civile, all'articolo 32, ai redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, turbine e ai redditi dei terreni, qualora, pur essendo attività agricole, facciano capo a società in nome collettivo o in accomandita semplice, *“nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività d'impresa”* (art. 55 TUIR).

1.4 Limiti alla territorialità della potestà impositiva e criteri di localizzazione del reddito

Nei sistemi di ordinamento tributario attuali coesistono due sistemi impositivi: il *“worldwide taxation principle”* e il *“source taxation”*. Il primo si applica ai soggetti caratterizzati da un

⁷ L. 27 dicembre 2006, n° 296, articolo 1, commi 1093 e 1094.

collegamento di tipo personale con l'ordinamento dello Stato impositore, mentre il secondo si applica a coloro i quali sono caratterizzati da un collegamento di tipo territoriale dei redditi prodotti. Questo secondo sistema impositivo si basa su criteri di collegamento di tipo reale, poiché la fonte del reddito è identificata in un preciso bene che a sua volta ha una precisa collocazione in un Paese; il primo invece si basa su criteri di collegamento di tipo personale. Il sistema italiano opera in base al suddetto schema. I criteri in base ai quali viene determinato il luogo in cui un reddito è prodotto sono previsti dagli articoli 23, 151 e 153 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

I criteri sono:

- per i redditi di origine patrimoniale, il luogo in cui è situata la fonte reddituale;
- per i redditi che derivano dallo svolgimento di un'attività, il luogo in cui viene svolta tale attività.

*“I redditi d'impresa di soggetti non residenti si considerano prodotti in un Paese se derivano da attività ivi svolte tramite una stabile organizzazione”.*⁸

Società ed enti vengono considerati non residenti quando, per la maggior parte del periodo di imposta, non hanno la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Per la determinazione della base imponibile di tali soggetti bisogna innanzitutto stabilire quali siano i redditi prodotti in Italia, applicando i suddetti criteri di localizzazione contenuti nell'articolo 23 del TUIR, dopodiché deve considerarsi se il soggetto operi o meno mediante una stabile organizzazione in Italia. Si considerano prodotti in Italia i “redditi diversi” derivanti da beni o da plusvalenze attinenti a partecipazioni di società situate nello Stato, i redditi a cui si applica il principio di trasparenza, cioè i redditi di società di persone o enti assimilabili o società di capitali che hanno deciso di adottare il regime di trasparenza fiscale tale per cui i redditi della società vengono trattati assimilando quest'ultima a uno “schermo”, non considerandola come un soggetto autonomo e, di conseguenza, i redditi sono considerati appartenenti ai soci, evitando così il problema di doppia tassazione. Ancora si considerano prodotti sul territorio italiano, se corrisposti da soggetti residenti o da una stabile organizzazione italiana, le pensioni e le indennità di fine rapporto, i redditi assimilati a quelli

⁸ Tesauro F., “Istituzioni di diritto tributario” – Vol. II: Parte speciale, IX edizione, Torino, UTET, 2012.

di lavoro dipendente, i compensi per l'utilizzazione di opere di ingegno, brevetti e marchi industriali e i compensi percepiti per prestazioni artistiche e professionali. Se non vi è stabile organizzazione, allora i redditi seguono il *principio del trattamento isolato del reddito*, in virtù del quale essi conservano la qualifica della categoria di appartenenza e l'imponibile viene calcolato attraverso la somma dei singoli redditi; se invece vi è stabile organizzazione, vengono ad essere applicate le regole nazionali in materia di reddito di impresa, i singoli redditi perdono quindi la qualifica derivante dalla categoria di appartenenza e vengono "attratti" dal reddito della stabile organizzazione, secondo le disposizioni dell'articolo 152 TUIR. L'articolo 151, TUIR, al secondo *comma*, individua come redditi prodotti nel territorio dello Stato anche le plusvalenze e minusvalenze relative ad attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, realizzate tramite stabile organizzazione; gli utili distribuiti da società di capitali ed enti commerciali residenti; le plusvalenze ricomprese nell'articolo 23. Per quanto riguarda le plusvalenze e minusvalenze relative a attività commerciali, queste vengono ricollegate al *principio della forza di attrazione della stabile organizzazione*, con lo scopo di includere nella tassazione anche le plusvalenze e le minusvalenze realizzate su beni "esterni", *"cercando di attrarre ad imposta nello Stato anche determinati redditi derivanti da attività commerciali svolte in Italia, che sarebbero stati altrimenti sottratti all'imposizione ai sensi dell'articolo 23, lettera e) del DPR 917/1986"*⁹. L'essenza del principio della forza di attrazione della stabile organizzazione è contenuto nell'articolo 152, in base al quale, per i soggetti predetti aventi stabile organizzazione in Italia, la determinazione del reddito avviene mediante disposizioni ed esso è determinato sulla base di un apposito conto economico relativo alla gestione della stabile organizzazione.

Le persone fisiche residenti vengono quindi tassate per tutti i loro redditi, ovunque prodotti, per i non residenti invece, la tassazione avviene limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato in virtù del criterio di collegamento reale.

La residenza fiscale funge da criterio di collegamento tra un soggetto e un ordinamento fiscale ed è di natura personale, si riferisce perciò alla totalità dei redditi del soggetto, i criteri di collegamento di tipo reale invece riguardano singoli redditi. Ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, non viene considerata residente ai fini fiscali la persona fisica qualora non ricorra nessuno degli elementi costituenti la residenza quali l'iscrizione anagrafica, la dimora abituale o il domicilio intesi come centro di interessi. In tal caso non è rilevante la cittadinanza del soggetto. La definizione di residenza è diversa a seconda che sia intesa in senso fiscale o in

⁹ Piazza M., *"Guida alla fiscalità internazionale"*, Milano, 2004.

senso civilistico, “*si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.*”¹⁰ I fatti da cui scaturisce la residenza fiscale sono quindi tre: l’iscrizione anagrafica, il domicilio inteso come centro di affari ed interessi e la dimora abituale. Ai fini dell’individuazione della residenza di una società invece, l’articolo 73, comma 3, TUIR, indica tre criteri alternativi tra loro ed è quindi sufficiente integrare uno solo di questi per essere considerati residenti. Tali criteri sono la sede legale, la sede amministrativa e l’oggetto principale. Il requisito dovrà essere riscontrato per la maggior parte del periodo d’imposta, onde evitare di includere nell’ordinamento fiscale delle società qualora uno dei requisiti venga ad esistere per un lasso temporale molto breve. La sede legale racchiude un criterio prettamente giuridico-formale, in quanto, per accertarlo, basta unicamente esaminare il luogo indicato come sede legale nell’atto costitutivo della società; la sede amministrativa non viene ad essere ben definita dal legislatore, ma si prendono a riferimento elementi come gli uffici amministrativi e le indicazioni su fatture e documenti.¹¹ Il terzo criterio è quello dell’oggetto principale, che non ha un significato univoco in quanto le attività svolte possono essere molteplici. Negli anni la nozione di oggetto sociale è stata assimilata all’insieme delle operazioni economiche della società, andando a valutare la continuità dello svolgimento dell’attività imprenditoriale.¹²

Al primo comma, lettera d), l’articolo 73 indica i soggetti passivi dell’Ires quali “*società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato*”; il secondo comma chiarisce che tra tali soggetti rientrano anche le società di persone non residenti. L’articolo 151 del TUIR dispone che il reddito dei soggetti indicati dall’articolo 73, sia formato solo dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, specificando, al secondo comma, che si considerano redditi prodotti quelli ad oggetto del citato articolo 23.

Con il D.L. 4 luglio 2006 n° 28 sono stati inseriti i commi 5-bis e 5-ter all’articolo 73 TUIR, che hanno introdotto la *presunzione di residenza*. La disposizione stabilisce che “*salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell’amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell’articolo 2359, primo comma del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:*

¹⁰ Art. 2 TUIR.

¹¹ Leo M. – Monacchi F. – Schiavo M., “*Le imposte sui redditi nel testo unico*”, tomo II, VI edizione, Milano, 1999.

¹² Marino G., “*La residenza delle persone fisiche nel diritto italiano e convenzionale*”, in “*Diritto e Pratica tributaria*”, 1994.

- a) *sono controllati, anche indirettamente, ai sensi del 2359, primo comma del codice civile, dai soggetti residenti nel territorio dello Stato;*
- b) *sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato”.*

Questa è una disposizione di carattere antielusivo, contenente una presunzione legale riguardo la localizzazione, nel territorio italiano, della sede amministrativa e della residenza della società con sede legale all'estero. Tale presunzione è relativa e va a determinare un'inversione nell'onere della prova che è a carico del contribuente.¹³ Questa disposizione è finalizzata a combattere l'*esterovestizione*, fenomeno che si realizza mediante la costituzione di società in Paesi a bassa fiscalità con lo scopo di abbattere il carico fiscale complessivo.

Ai fini di contrastare i trasferimenti di residenza in paradisi fiscali, sono considerati residenti in Italia anche coloro i quali siano stati cancellati dall'anagrafe della popolazione residente, qualora il trasferimento sia in un Paese che garantisca un regime fiscale privilegiato, resta quindi una presunzione legale di residenza in Italia. I Paesi a cui si riferisce la norma sono stati individuati con il decreto ministeriale del 4 maggio 1999 che identifica i cosiddetti Paesi *black list*. Il contribuente ha la possibilità di dimostrare che, una volta cancellatosi dall'anagrafe della popolazione residente, non mantenga in Italia né la dimora abituale né il centro dei propri affari e interessi.

1.5 La definizione di stabile organizzazione

La stabile organizzazione è un istituto di diritto tributario che collega il reddito derivante da un'attività economica svolta sul suo territorio da un'impresa non residente, ad uno Stato. In tal modo il reddito di impresa così prodotto viene sottoposto a tassazione anche nello Stato della fonte. Pertanto, nel sistema delle imposte sui redditi, la stabile organizzazione rappresenta *una struttura che localizza in un territorio il reddito prodotto da un'impresa non residente*, viene cioè considerata un centro di imputazione di situazioni giuridiche fiscalmente rilevanti.

Per una corretta definizione di stabile organizzazione si possono individuare come fonti:

¹³ Franzoni P., *“La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi”*, Egea, Milano, 2014.

- TUIR – Testo Unico delle Imposte sul Reddito (art.162) introdotto dal D.Lgs. del 12.12.2003 n. 344 in conformità alla legge delega n°80 del 2003 di riforma dell'Ires;
- D.P.R. 633/1972 del 26.10.1972 (Decreto Iva) art.7 ter e seguenti;
- Regolamento UE ai fini Iva n°282 del 2011 entrato in vigore il 01.07.2011;
- Modello di convenzione OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) art.5;
- Sentenza della Corte suprema di Cassazione n°12262 – 10 del 15.04.2010 in materia tributaria (Iva all'importazione).

Il fine ultimo è quello di andare a determinare il diritto di uno Stato contraente di tassare gli utili di un'impresa residente in un altro Stato contraente.¹⁴

1.5.1 Definizione di stabile organizzazione nel Modello OCSE

L'OCSE, Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, è un'organizzazione internazionale istituita il 16 aprile 1948 per controllare la distribuzione degli aiuti statunitensi del Piano Marshall per la ricostruzione dell'Europa dopo la seconda guerra mondiale e favorire la cooperazione e la collaborazione fra i Paesi membri.

Nel 1961 fu riorganizzata e si trasformò nell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OECD o OCSE in Italiano). Fu la prima organizzazione sovranazionale a svilupparsi in Europa nel dopoguerra.

Il Modello Ocse consiste in accordi, bilaterali o multilaterali, fra Stati per prevenire i fenomeni di doppia imposizione in riferimento a più materie, tra cui una in particolare che riguarda la collaborazione tra Stati nel contrasto all'evasione fiscale. Le disposizioni oggetto di tali accordi e l'interpretazione comunemente data alle clausole insite, non possono essere considerati vincolanti per il fisco italiano. Nei confronti dei Paesi legati all'Italia da convenzione, per evitare le doppie imposizioni viene ad essere applicata la nozione di stabile

¹⁴ Bregolato M., *“Imposizione internazionale: la stabile organizzazione”*, in “saggi”, misterfisco.it, 2014.

organizzazione prevista dalla convenzione stessa; in assenza di trattato, il modello OCSE fornisce utili indicazioni generali.

Tale Modello, diviso in 7 capitoli, disciplina la stabile organizzazione all'articolo 5 del capitolo 2; il nuovo articolo 162 del TUIR ricalca in buona parte le disposizioni dell'OCSE. La definizione OCSE è basata su parametri oggettivamente idonei a individuare la stabile organizzazione nel rispetto del principio dell'assoluta reciprocità di trattamento fra Stati contraenti.

In relazione al primo paragrafo di tale articolo, il termine “stabile organizzazione” indica una sede fissa di affari attraverso la quale l'impresa esercita in tutto o in parte la propria attività (materiale), o un soggetto che opera svolgendo attività imputabili al non residente (personale).¹⁵

Al secondo paragrafo, l'articolo fa un'elencazione positiva delle possibili fattispecie di stabile organizzazione, mentre al quarto paragrafo fornisce un'elencazione negativa. Collegato all'articolo 5 vi è l'articolo 7 in relazione all'attribuzione dei profitti derivanti dalla vendita effettuata dall'impresa per mezzo di una stabile organizzazione materiale o personale¹⁶:

- il trasferimento di beni e servizi tra giurisdizioni fiscali può aumentare la tassazione che non per forza si basi sui profitti correnti;
- il commentario dell'articolo 7 suggerisce un approccio dualistico nel trattare i profitti in base a come viene ad essere considerata la stabile organizzazione, se come un'entità autonoma o come una sottodivisione. Nel primo caso i trasferimenti interni verranno valutati in base alle condizioni di mercato e attribuiti all'entità che produce i profitti; nel secondo caso si valuta il trasferimento in base al costo storico.

L'esistenza in uno Stato di una stabile organizzazione di un'impresa estera comporta l'imposizione dei redditi prodotti tramite tale stabile organizzazione in una situazione di parità con le imprese residenti. A questa configurazione si collega il *principio del trattamento isolato del reddito*, secondo il quale viene assoggettato a tassazione anche il reddito prodotto

¹⁵ OECD (2012), “Article 5. Permanent Establishment.”, in *Model tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing.

¹⁶ OECD (2012), “R(13). Attribution of income to permanent establishments”, in *Model tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing.

da un non residente che operi in mancanza di una stabile organizzazione o in riferimento al reddito prodotto nello stato direttamente dalla casa madre.¹⁷

La questione sull'attribuzione del reddito alla stabile organizzazione personale è molto controversa sia nel diritto interno che in quello convenzionale. L'OCSE ritiene applicabili i medesimi principi della stabile organizzazione materiale (individuazione del soggetto passivo e determinazione del reddito imponibile). Si deve quindi procedere ad *“un'analisi funzionale e fattuale delle attività esercitate dal dependent agent per discernere quali siano svolte per conto proprio e quali per conto dell'impresa non residente e poi attribuire ai dependent agent il reddito derivante dalle attività esercitate per conto proprio e alla stabile organizzazione gli assets e i rischi relativi alle attività svolte dall'agente per conto dell'impresa.”*¹⁸

La stabile organizzazione si configura quindi come un mero centro di imputazione di relazioni giuridiche, fiscalmente rilevanti.

1.5.2 Definizione di stabile organizzazione nel diritto fiscale interno

La stabile organizzazione nel diritto fiscale interno viene ad essere disciplinata dall'articolo 162 del Decreto presidenziale 22 dicembre 1986, numero 917, TUIR.¹⁹

¹⁷ Tesauro F., *“Istituzioni di diritto tributario” – Vol. II – parte speciale, IX edizione, UTET, Torino, 2014.*

¹⁸ Fort G., *“Attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione personale”*, in *“Corriere tributario 38/2013”*, pag. 3047, 2013.

¹⁹ *“1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.*

2. L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare:

- a) una sede di direzione;*
- b) una succursale;*
- c) un ufficio;*
- d) un'officina;*
- e) un laboratorio;*

f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi.

4. Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:

- a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;*
- b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di*

Tale articolo è entrato in vigore il 01/01/2004 con il D.Lg. del 12/12/2003 n. 344 articolo 1. Da questo viene ripresa la nozione interna di stabile organizzazione elaborata sulla base di criteri desumibili dagli accordi internazionali sulle doppie imposizioni, prendendo a riferimento l'articolo 5 del Modello Ocse, con l'obiettivo di recepire in una norma *ad hoc* la prassi seguita fino ad oggi²⁰. Il legislatore dell'articolo 162 ha trovato una soluzione che va a sintetizzare le previsioni convenzionali del 1963 e del nuovo Modello Ocse. L'articolo 2197 del codice civile dispone l'obbligo per l'imprenditore, anche non residente, di chiedere l'iscrizione al registro delle imprese di una sede secondaria con rappresentanza stabile istituita nel territorio nazionale. La stabile organizzazione viene quindi ad essere descritta attraverso un elenco di esemplificazioni (positive e negative) di matrice convenzionale, si presenta attraverso una definizione generale dicotomica tra stabile organizzazione "materiale" e stabile organizzazione "personale", andando poi a individuare un'ulteriore fattispecie nella stabile organizzazione "da cantiere".

consegna;

c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;

e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;

f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.

6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

8. Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135 o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478 che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.

9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra."

²⁰ Della Valle E., "La nozione di stabile organizzazione nel nuovo TUIR", in "Dottrina e Dottrine – rassegna tributaria, 5/2004, p. 1597", 2004.

1.5.3 La stabile organizzazione materiale

Il comma 1 dell'articolo 162 del TUIR dispone che per stabile organizzazione materiale si intenda *“una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”*.

Questa definizione riprende la definizione più generale di stabile organizzazione materiale contenuta nell'articolo 5 del Modello Ocse, paragrafo 1, aggiungendo però l'ultima parte della definizione *“sul territorio dello Stato”*. Con questa aggiunta, la norma interna va a sottolineare il fatto che l'attività della stabile organizzazione viene assoggettata a imposizione solamente se questa agisce sul territorio italiano, andando ad escludere tutte quelle attività esercitate al di fuori del territorio nazionale, seppure mediante la stabile organizzazione.²¹

Affinché si abbia una stabile organizzazione materiale è pertanto necessaria la presenza di una sede di affari fissa e che questa sia utilizzata per l'esercizio dell'attività d'impresa.

Gli elementi costitutivi di una stabile organizzazione materiale sono tre:

- la presenza di una sede di affari;
- la stabilità di tale sede;
- lo svolgimento di un'attività economica connessa all'attività principale dell'imprenditore in tale sede.

La presenza di una sede di affari riguarda l'aspetto puramente tecnico. Una sede di affari può consistere in ogni tipo di edificio, struttura o installazione che venga utilizzata per lo svolgimento dell'attività di impresa. Per quanto riguarda la modalità di utilizzazione della sede di affari, la norma si disinteressa dal titolo giuridico, non è infatti necessario che la società sia proprietaria di tale sede, che può essere ricondotta anche in capo a terzi purché sia a disposizione dell'impresa. Per disponibilità si intende che venga messa a disposizione quando e se necessario. Su tale questione la norma interna e il Modello Ocse convergono. Affinché questo requisito risulti rispettato occorre che la sede sia a disposizione dell'impresa estera e la non proprietà non ne preclude l'integrazione: infatti una sede di affari può sussistere anche se un'impresa occupa uno spazio, mediante il quale svolga la sua attività, in

²¹ Lovisolo A., *“La stabile organizzazione”*, in Aa. Vv. (coordinato da Vicktor Ueckmar), in *“Diritto tributario internazionale”*, III edizione, Padova, 2005.

maniera abusiva. L'elemento di rilievo è la sua materialità e la sua ubicazione nel territorio dello Stato in cui opera. Non è rilevante se la sede consista in un edificio, può venire ad esistenza anche se l'impresa dispone, come riportato nel Commentario OCSE, di un determinato spazio, oppure di un'area in un deposito doganale o a cielo aperto; può anche trattarsi unicamente di macchinari e attrezzature. In conclusione la sede d'affari è rappresentata da qualsiasi insieme di beni materiali utilizzato per lo svolgimento di un'attività economica.

È prevedibile ipotizzare che in una sede di affari, che sia un edificio o semplicemente un macchinario, vi siano degli individui addetti alla supervisione o al funzionamento dell'attività ad oggetto, facendo però riferimento alla connessione di tali soggetti con la sede e non alle funzioni da essi svolte. La questione ruota intorno all'esigenza della presenza di tali individui o meno. La presenza dell'elemento umano può considerarsi necessario, ma non essenziale, ai fini della determinazione della sede di affari di una stabile organizzazione.

La stabilità della sede è intesa come presenza in un determinato luogo con un certo grado di permanenza, occorre quindi l'esistenza di un legame tra la sede e il luogo in cui essa si trova. Il legame in questione deve sussistere affinché possa crearsi il collegamento minimo necessario tale da legittimare l'imposizione dello Stato sui redditi che ne scaturiscono.²² La stabilità presenta un duplice aspetto: quello spaziale e quello temporale. Quello spaziale si riferisce alla presenza della sede di affari in un determinato luogo, quello temporale alla permanenza. Per quest'ultimo aspetto si deve tenere conto dell'intenzionalità del carattere di permanenza dell'istallazione poiché se vi è l'intenzione vi è stabile organizzazione anche se la sede è di breve durata. *“La stabilità dell'istallazione non coincide con la continuità temporale, perché è sufficiente che vi sia un collegamento organizzativo tra stabile organizzazione e impresa”*²³. Nel rapporto tra profilo spaziale e temporale dovrebbe prevalere quello spaziale in quanto, in mancanza del collegamento fisico con un determinato luogo, non avrà rilevanza il tempo durante il quale l'impresa opera in uno Stato in cui non è residente. La verifica del requisito della permanenza consiste nell'effettuazione di un test di durata, il quale deve rilevare che il requisito della fissità sia integrato per un periodo abbastanza lungo, anche se non continuativo. Per quanto concerne le indicazioni riguardanti il periodo di tempo minimo trascorso il quale si ritiene integrato l'elemento temporale, secondo la normativa

²² Franzoni P., *“La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi”*, Egea, Milano, 2014.

²³ Ceriana E., *“Stabile organizzazione e imposizione sul reddito”*, in *“Diritto e pratiche tributarie”*, 1995, pag. 667.

interna, non ne vengono fornite in maniera precisa; quello del cantiere di costruzione o di montaggio è l'unico caso in cui, l'articolo 162 TUIR, comma 3, prevede che la stabile organizzazione venga a configurarsi dopo i tre mesi di esistenza dell'attività in questione²⁴, a differenza delle disposizioni OCSE che invece riconoscono la configurazione della stabile organizzazione solo dopo che sia trascorso un periodo di sei mesi.

Il terzo elemento riguarda la connessione dell'attività svolta nella sede secondaria con l'attività principale svolta dall'impresa e rappresenta un requisito di carattere funzionale. La strumentalità viene riconosciuta a due condizioni: a) le operazioni della sede devono corrispondere ad una attività imprenditoriale o commerciale (*business activity test*); b) l'esercizio di tale attività deve essere collegato con la sede, cioè deve sussistere un collegamento, inteso come connessione, tra l'attività svolta e il luogo in cui è situata (*business connection test*). Si ha stabile organizzazione quando la sede venga ad essere utilizzata per l'esercizio dell'attività del soggetto. La norma dispone inoltre che la sede fissa di affari debba essere utilizzata dall'impresa non residente per l'esercizio, in tutto o in parte, della sua attività. Secondo gran parte della giurisprudenza, ciò indica che anche l'istallazione in cui l'impresa svolge in tutto o in parte la propria attività debba essere destinata ad un'attività rientrante nel normale svolgimento degli affari dell'imprenditore estero.

Esiste una parte della dottrina che considera un quarto elemento rilevante della stabile organizzazione: l'idoneità produttiva, cioè la capacità di produrre reddito. L'idoneità produttiva costituiva il punto focale del concetto di stabile organizzazione nato tra il 1923 e il 1928 in seno alla Società delle Nazioni e adottato nella pratica internazionale fino al secondo dopoguerra, concetto che sosteneva il contributo necessario e diretto alla formazione degli utili dell'impresa-madre. Nella dottrina questo requisito viene considerato come "*la naturale espressione della stabile organizzazione, un carattere essenziale il cui venir meno eliminerebbe la ragion d'essere primaria della costituzione stessa di una stabile organizzazione*".²⁵ Tale considerazione del requisito di capacità produttiva però, non implica il fatto che in ogni periodo di imposta debba essere prodotto un reddito: è infatti prevista anche l'eventualità in cui la sede chiuda l'esercizio in perdita.²⁶ La dottrina ha quindi

²⁴ Della Valle E., "La nozione di stabile organizzazione nel nuovo TUIR", in "Dottrina e Dottrine – rassegna tributaria", 5/2004, p. 1597", 2004.

²⁵ Ripa G., "La stabile organizzazione delle imprese", Padova, 2004.

²⁶ Lovisolo A., "Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione", in "Diritto e pratiche tributarie", 1983.

concluso attribuendo rilevanza al requisito dell'idoneità produttiva, a differenza del Commentario, che invece rigetta tali indirizzi interpretativi. Questa considerazione viene avallata maggiormente sotto un profilo stilistico, piuttosto che sostanzialistico, infatti in base a tale profilo, è confermata la rilevanza dell'elemento.

1.5.3.1 La positive list

Il secondo comma dell'articolo 162 contiene un'elencazione positiva di installazioni rientranti nell'espressione "stabile organizzazione", a meno che mediante queste non vengano esercitate attività di natura preparatoria e ausiliaria. Tale elencazione viene considerata come una serie di esempi, non tassativi e non esaustivi, al fine di comprendere meglio la definizione generale. L'Italia non condivide a pieno il riferimento a tale esemplificazione, in quanto ritiene che non possano considerarsi presunzioni assolute di stabile organizzazione, ma presunzioni relative che possono essere vinte dal contribuente.²⁷

L'elencazione considera la sede di direzione (*lettera a*), la succursale (*lettera b*), l'ufficio (*lettera c*), l'officina (*lettera d*), il laboratorio (*lettera e*) e la miniera e giacimento petrolifero o di gas naturale, della cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali (*lettera f*).²⁸ Quest'ultima fattispecie rappresenta l'unica differenza tra la norma interna e il Modello OCSE, in quanto precisa che si costituisca stabile organizzazione anche al di fuori delle acque territoriali; la *lettera f*) rappresenta inoltre l'unico possibile elemento di differenza nelle convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dall'Italia con altri Stati.

Per *sede di direzione* si intende il luogo fisicamente e temporalmente collegato con un territorio estero dove vengono svolte attività di direzione di impresa, essa non deve necessariamente coincidere con l'*head office* dove vengono accentrate le decisioni.

Per quanto riguarda la *succursale* o *branch* ci si riferisce ad un segmento, una parte distaccata fisicamente e territorialmente dalla sede, con indipendenza economico-commerciale che viene

²⁷ Leo M., "Le imposte sul reddito nel Testo Unico", Tomo II, Milano, 2006.

²⁸ Articolo 162, comma 2, TUIR.

accostato al termine *filiale*.²⁹ Non esistendo una definizione normativa nel nostro ordinamento, la giurisprudenza fa riferimento al caso in cui nel nostro Paese vi sia un'azienda o uno stabilimento collegato con la sede principale all'estero, dotato di autonomia amministrativa con carattere di continuità.³⁰ Viene identificato con il concetto di "sede secondaria di rappresentanza stabile" degli articoli 2197 e 2506 c.c. che dispongono rispettivamente, l'obbligo di iscrizione al registro delle imprese delle sedi secondarie con rappresentanza stabile nel territorio dello Stato e l'assoggettamento delle sedi secondarie italiane delle società costituite all'estero.

Il concetto di *ufficio* si sovrappone a quello della sede di direzione e di succursale. Esso viene inteso come un'unità organizzativa atta a gestire gli aspetti amministrativi dell'attività d'impresa; non è necessario che vi sia né autonomia dalla casa madre né una particolare organizzazione interna.

L'*officina* e il *laboratorio* sono installazioni in cui vengono svolti i processi produttivi che non presuppongono alcun grado di indipendenza economica dalla casa madre.³¹

La *miniera*, il *pozzo di petrolio o di gas*, la *cava* e *altri luoghi di estrazione* fanno riferimento a qualsiasi luogo su cui si realizza un'attività di estrazione finalizzata allo sfruttamento industriale. Come detto in precedenza, tali fattispecie sono quelle maggiormente soggette a modifiche o specifiche in relazione alle convenzioni stipulate tra gli Stati. Qualora non vengano disciplinate da alcuna convenzione, è possibile rifarsi alla regola generale per determinare l'esistenza o meno di una stabile organizzazione.

Tale elenco ricalca la lista dell'articolo 5 del Modello Ocse, ma si discosta da questo stabilendo che i luoghi aventi ad oggetto l'estrazione di risorse ai fini industriali possano essere collocati anche al di fuori del territorio italiano, ricomprendendo anche "*zone situate al di fuori delle acque territoriali*".

²⁹ Piazza M., "*Guida alla fiscalità internazionale*", Milano, 2001.

³⁰ Cass., SS.UU., 15 novembre 1960, n° 3041; Cass., 8 marzo 1969, n° 762, in "Giust. civ. mass.", 1969, pag. 389.

³¹ Lovisolo A., "*Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*", in "Diritto e pratiche tributarie", 1983.

È questa un'estensione del principio di territorialità, giustificata dalla considerazione che se lo Stato può esercitare diritti al di fuori delle acque territoriali; in tal caso l'estensione vale anche per il profilo tributario.³²

Un'ulteriore distinzione tra la normativa italiana e il Modello sta nel fatto che l'articolo 162 TUIR non menziona nell'elenco, la fattispecie dei cantieri che vengono disciplinati separatamente.

L'interpretazione italiana si discosta in parte da quella del Modello in quanto, secondo quest'ultimo, le fattispecie previste nell'elencazione configurano stabili organizzazioni solo se supportate dai requisiti di fissità della sede e strumentalità dell'istallazione, mentre l'Italia non aderisce a tale interpretazione considerandole sempre come ipotesi che configurino stabili organizzazioni a priori.³³ Viene considerata la valenza meramente procedimentale-probatoria della lista, si ha quindi stabile organizzazione a meno che il contribuente o l'Amministrazione Finanziaria non dimostrino l'assenza di uno degli elementi essenziali.

1.5.3.2 La stabile organizzazione da cantiere

Quanto previsto dal comma 3 dell'articolo 162 TUIR viene riconosciuto nel Modello Ocse come vera e propria tipologia di stabile organizzazione in aggiunta alla dicotomia "materiale" e "personale".

Si tratta della stabile organizzazione "da cantiere".

Per cantiere la dottrina intende *"uno spazio circoscritto, nel quale operano più persone, coordinate fra loro al fine della costruzione o del montaggio"*³⁴. Pertanto, secondo la dottrina, possiamo avere cantieri di costruzione o cantieri di montaggio, a ognuno dei quali corrisponde una particolare fattispecie.

Segue la forma del Modello OCSE del 1977, costituendo una fattispecie a sé, indicata in un apposito comma della norma, anche se nella realtà dei fatti non è altro che un elemento aggiuntivo dell'elencazione positiva.

Rappresenta una particolare forma di stabile organizzazione materiale con le caratteristiche della mobilità sul luogo sul quale opera. Tale fattispecie, in base alla norma, si prefigura ogni

³² Ceccarelli D., Lombardo G.B., *"La tassazione delle società nella riforma fiscale"*, Milano, 2004.

³³ Cerrato M., *"La definizione di stabile organizzazione nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni"*, in Alemanno L. – Sacchetto C. (a cura di), *"Materiali di diritto tributario internazionale"*, Milano, 2002.

³⁴ Marongiu P., *"Il concetto di stabile organizzazione nel Nuovo Testo Unico"*, in *"Bollettino Tributario d'Informazione"*, Padova, 2006.

qual volta l'attività di 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*”³⁵. Di contro non danno origine a stabili organizzazioni le attività di mera riparazione, manutenzione o conservazione e le opere minori o secondarie.³⁶ Il configurarsi della stabile organizzazione, per tale fattispecie, è subordinata alla condizione temporale; costituisce infatti stabile organizzazione soltanto il cantiere che abbia una durata superiore ai dodici mesi, o la durata diversa stabilita dalla norma interna o dalle singole convenzioni³⁷, come osservato nella normativa interna che riconduce ai tre mesi il periodo minimo affinché il cantiere costituisca stabile organizzazione.

Il *permanence test* viene sostituito dal *duration test*, che risulta essere più rigido in quanto, se tale *test* non è soddisfatto, qualunque sia il motivo, non viene a costituirsi stabile organizzazione. Alla base di questa decisione vi è la convinzione che l'allestimento e il mantenimento di un cantiere presume la partecipazione dell'impresa alla vita economica del Paese in cui è situato tale cantiere, pertanto la tassazione è giustificata.³⁸

Il termine minimo dell'istallazione si collega alla natura di quest'ultima, natura che deve pertanto essere individuata, in quanto, se non sussiste il carattere di permanenza, verrebbe meno il requisito della stabilità e non potrebbe nascere la stabile organizzazione. In merito a tale questione si era espressa anche la Commissione Tributaria Centrale in ambito della normativa tributaria *ante* riforma degli anni '70, ritenendo che il trasferimento temporaneo all'estero di un cantiere per l'esecuzione di un'opera non andasse a costituire una “succursale” o una “permanente organizzazione”³⁹, a meno che il trasferimento non andasse a protrarsi oltre un determinato periodo di tempo. Solo in questo caso si potrà riscontrare un grado di partecipazione all'economia del Paese in cui è situato il cantiere.

Secondo la dottrina, l'avvio dei lavori di costruzione viene preso a riferimento per il calcolo dei dodici mesi. Il criterio temporale rappresenta quindi una deroga al principio generale del requisito di stabilità, in riferimento alla permanenza dell'istallazione; tale deroga è applicabile unicamente a questa fattispecie di stabile organizzazione.⁴⁰

³⁵ Lovisolo A., Uckmar “*Diritto tributario internazionale*”, Cedam, Padova, 2005, pag. 451.

³⁶ Vogel K., “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”, Kluwer Law International, 2012.

³⁷ Commentario Ocse *sub*. Art. 5, paragrafo 16.

³⁸ Skaar A.A., “*Permanent establishment. Erosion of tax treaty principle*”, Deventer – Boston, 1991.

³⁹ Comm. Trib. Centr., 3 aprile 1963, n° 70273, in “*Bollettino Tributario*”, 1964, pag. 64.

⁴⁰ Ceriana E., “*Il cantiere quale stabile organizzazione: nozione e i principi internazionali*”, in “*Fiscalità internazionale*”, 2005, marzo-aprile; Mayr S., “*Società estera con cantiere edile in Italia: vi è stabile organizzazione?*”, in “*Corriere tributario*”, 1990, pag. 2279.

Riepilogando, nel Modello OCSE e in quello USA la durata minima è di dodici mesi, nel Modello ONU di sei mesi e nella normativa italiana di tre mesi.

1.5.3.3 La negative list

Si tratta di un'elencazione negativa di casi in cui, pur essendoci una sede fissa di affari, non si viene a configurare una stabile organizzazione in quanto tale sede è utilizzata per attività non destinate alla produzione di reddito. Essa ricomprende tutte quelle attività aventi carattere preparatorio e/o ausiliario, pertanto la *ratio* della norma consiste nell'escludere tali fattispecie, delimitando la definizione generale. L'indicazione di cosa si intenda per attività con carattere preparatorio e ausiliario viene ripresa dal Commentario all'articolo 5 del Modello OCSE – che ha ispirato il contenuto dell'articolo 162 TUIR – dove tali attività vengono definite lontane dalla realizzazione di profitti attribuibili alla sede fissa, non costituendo quindi una parte essenziale e significativa dell'attività d'impresa. Tali attività vengono definite come lontane dalla realizzazione di profitti attribuibili alla sede fissa, non costituendo quindi una parte essenziale e significativa dell'attività d'impresa e non sono considerate imprescindibili per il conseguimento dell'attività principale dell'impresa estera.⁴¹

Il Commentario chiarisce il fatto che un'attività presenta carattere preparatorio e ausiliario anche quando la sede fissa contribuisce effettivamente alla produttività dell'impresa, ma i servizi forniti non sono in grado di realizzare dei redditi direttamente attribuibili a tale sede.⁴² Secondo l'OCSE, le attività in questione, avendo carattere preparatorio e ausiliario, dovrebbero “precedere” e “supportare” l'attività principale dell'impresa, senza comportare un impiego di *assets* e dipendenti.⁴³

La questione del carattere preparatorio e ausiliario delle attività è stata anche oggetto di una delle sentenze della Corte di Cassazione relative al caso *Philip Morris*, n° 3367 e 3368 del 7 maggio 2002, le quali dispongono: “*Una società di capitali può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguiti una strategia unitaria. In tal caso la ricostruzione dell'attività posta in essere dalla società*

⁴¹ Paragrafi 23 e 24 del Commentario all'articolo 5 del Modello Ocse.

⁴² Avolio D., Santacroce B., “*Progetto BEPS, stabile organizzazione e attività preparatorie e ausiliarie*”, in “*Corriere Tributario*” 32-33/2015, 2015.

⁴³ Così la disposizione di chiusura da inserire al paragrafo 4 dell'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE: “*provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.*”

nazionale, al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliaria o preparatoria, deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo...” e ancora “... questa Suprema Corte ritiene che, sul piano dei principi che informano il sistema, l’attività di controllo sulla regolare esecuzione di un contratto non possa certamente essere considerata di natura ausiliaria, essendo strettamente funzionale alla produzione del reddito...”. In tali sentenze viene quindi affermato che l’attività di controllo sulla regolare esecuzione di un contratto non può essere considerata di natura ausiliaria essendo funzionale alla produzione del reddito.⁴⁴ Nel risolvere la problematica riguardante la natura ausiliaria o meno dell’attività di controllo sulla regolare esecuzione di un contratto, gli emendamenti portati al punto n°33 del Commentario all’articolo 5 del Modello di convenzione OCSE ne affermano l’irrelevanza.

Pertanto la normativa italiana, tramite il comma 4 dell’articolo 162 del TUIR, stabilisce quali sono le attività aventi carattere preparatorio e ausiliario e quali non lo sono, stilandone quindi un’esemplificazione in negativo (cosiddetta *negative list*) e delineando le fattispecie che non danno vita a stabili organizzazioni.

La lettera a) si riferisce all’*utilizzo dell’istallazione ai soli fini di deposito, di consegna o di esposizione di beni o merci appartenenti all’impresa*, sostanzialmente indica depositi e magazzini che non configurano stabile organizzazione. La prima attività, quella di deposito, fa riferimento a magazzini disponibili per l’impresa estera ai fini dello stoccaggio esclusivamente dei propri beni. La seconda attività, l’esposizione di merci, non configura stabile organizzazione purché non venga sfruttata per raccogliere ordini o vendite dei beni commercializzati; l’esposizione di merci non è considerata stabile organizzazione in quanto manca il requisito della fissità. L’attività di consegna di beni o merci appartenenti all’impresa si riferisce alla circostanza in cui il magazzino venga utilizzato per la consegna dei beni ai clienti.

La lettera b) prevede il caso in cui i beni o le merci siano immagazzinati ai soli fini di *deposito, esposizione, consegna*. Si distingue dall’ipotesi precedente in quanto qui i beni vengono raggruppati in un magazzino per essere depositati, esposti o consegnati, mentre alla lettera a) l’impresa ha un’istallazione ai soli fini di deposito; tale esclusione riguarda il mantenimento di un determinato quantitativo di beni in uno specifico luogo.⁴⁵

⁴⁴ Cfr., Cass., sez. trib. Nn. 3367, 3368 del 2001.

⁴⁵ Paragrafo 22 del Commentario all’articolo 5 del Modello Ocse.

La lettera c) ipotizza il caso in cui beni o merci siano immagazzinati per essere trasformati da parte di un'altra impresa per conto della prima. I locali che fungono da depositi appartengono all'impresa incaricata della trasformazione di beni e merci.

La lettera d) è relativa al caso in cui una sede di affari venga utilizzata ai soli fini di reperire informazioni per l'impresa o di mero acquisto di beni e merci, non essendo così possibile effettuare altre operazioni, quali ad esempio la trasformazione. In particolare l' "ufficio acquisti" rileva come sede fissa, a condizione che non si occupi di attività come la commercializzazione o la trasformazione dei beni, ma si limiti all'acquisto di beni. Per la raccolta di informazioni si fa riferimento a un centro di informazioni che vengono poi passate alla casa madre, la quale le elabora e sfrutta.

Le lettere e) ed f) escludono che possa configurarsi stabile organizzazione da una sede fissa in cui vengono svolte attività di carattere preparatorio e/o ausiliario. Quest'ultima esclusione non compare nei trattati stipulati dall'Italia che risultano essere conformi al Modello del 1963, il quale tollera lo svolgimento congiunto delle attività predette e di quelle analoghe, quando ci sia carattere preparatorio e/o ausiliario.⁴⁶

Per attività aventi carattere preparatorio e/o ausiliario si intendono le attività "aventi natura essenziale e significativa, in termini quantitativi e qualitativi delle attività cui è preposta la sede fissa, verifica che comporta un'analisi concreta, caso per caso, non potendo delineare in astratto una nozione generalmente valida".⁴⁷

Un'ulteriore ipotesi di esclusione prevista dal comma 5 dell'articolo 162 TUIR riguarda la disponibilità, a qualsiasi titolo, di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che permettano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi. Tale ipotesi, nonostante rientri a pieno nella *negative list*, viene disciplinata in un comma separato rispetto alle altre, in quanto si pensa che il legislatore abbia voluto dare una maggiore rilevanza all'attività di raccolta e trasmissione dati rispetto alla vendita di beni e servizi per enfatizzare la natura esclusivamente preparatoria e/o ausiliaria.⁴⁸ Ciò vale a meno

⁴⁶ Cerrato M., "La definizione di stabile organizzazione nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni", in Alemanno L. – Sacchetto C. (a cura di), "Materiali di diritto tributario internazionale", Milano, 2002.

⁴⁷ Marongiu P., "Il concetto di stabile organizzazione nel Nuovo Testo Unico", in "Bollettino Tributario d'Informazione", Padova, 2006.

⁴⁸ Adonnino P., "Il fronte elettronico della stabile organizzazione", in "Il Sole 24 Ore", 2003; Manca M., "La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano e il commercio elettronico", in "Il fisco", n° 48/2003, fascicolo n° 1, pag. 7532 e seguenti.

che l'attività dell'impresa non consista proprio in raccolta e trasmissione dei dati mediante l'utilizzo di un *server*, senza essere finalizzate alla vendita.

Ai sensi dell'articolo 162 la mera proprietà di un *server* e l'utilizzo dello stesso non determinano, di per sé, l'esistenza di una stabile organizzazione; per il diritto interno, affinché si configuri tale fattispecie giuridica, occorre un *quid pluris*, cioè “lo sfruttamento concreto della macchina per l'esecuzione di una o più fasi essenziali del ciclo operativo dell'impresa” (richiama il requisito della strumentalità della sede d'affari).⁴⁹

1.5.4 La stabile organizzazione personale

I commi da 6 a 8 dell'articolo 162 TUIR completano la nozione dicotomica di stabile organizzazione, disciplinando quella “personale”.

Il comma 6 dispone : “[...] *costituisce stabile organizzazione dell'impresa il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni*”, dando quindi una definizione positiva di tale fattispecie; gli altri due commi, il 7 e l'8, la definiscono in negativo : “*non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività*”.

E ancora “[...] *non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo [...]*”.

Nel definire la fattispecie della stabile organizzazione personale, il legislatore tende a collegarla alla circostanza in cui l'impresa estera disponga di un soggetto che concluda abitualmente contratti, diversi dall'acquisto di beni, in nome dell'impresa estera.

Lo scopo della definizione di stabile organizzazione personale è quello di evitare il caso in cui un soggetto estero, eludendo i requisiti necessari per la qualifica di stabile organizzazione materiale, si avvalga comunque di tale configurazione, sfruttando le strutture e il personale di

⁴⁹ Gaffuri A. M., “*La stabile organizzazione nella nuova Ires*”, in G. Marino (a cura di), “*La nuova imposta sul reddito delle società*”, Milano, 2004.

terzi soggetti. La stabile organizzazione personale può configurarsi solo nel caso in cui non sia già integrata una stabile organizzazione materiale.

I requisiti affinché venga a realizzarsi una stabile organizzazione personale sono tre:

- requisito soggettivo: “*persona diversa da un agente con status indipendente che operi nel corso ordinario dei propri affari*”;⁵⁰
- requisito oggettivo: “*esercizio per conto di un’impresa del potere di concludere contratti in nome dell’impresa stessa*”;
- requisito dell’abitudine.

In questa fattispecie il requisito della sede fissa di affari viene ad essere sostituito dall’abituale conclusione dei contratti da parte dell’agente.⁵¹ Analizzando la figura dell’*agent clause* si nota come la configurabilità della stabile organizzazione personale dipende dalla abituale conclusione di contratti, diversi dall’acquisto di beni, in nome dell’impresa non residente, salvo che tale attività non venga svolta da un intermediario che abbia uno status di indipendenza e che agisca nell’ambito della propria ordinaria attività.⁵² Poiché dalla norma vengono esclusi i contratti di acquisto di beni bisogna considerare unicamente quelli di acquisizione di servizi riguardanti l’attività propria dell’impresa non residente.⁵³

Possiamo quindi andare a definire la stabile organizzazione personale come un agente non indipendente (persona fisica o giuridica) che agisce per conto dell’impresa estera non residente, esercitando in maniera abituale il potere di concludere contratti in nome della stessa, a meno che tale potere non sia limitato alle attività ausiliarie.⁵⁴

Ne deriva che un intermediario che non opera abitualmente come rappresentante dell’impresa estera non può mai essere considerato stabile organizzazione personale dell’impresa stessa.⁵⁵

Inoltre l’articolo 162 include anche la conclusione di contratti aventi ad oggetto l’acquisto di beni quando l’agente svolga attività con carattere preparatorio e ausiliario, quindi tale natura

⁵⁰ Il Commentario Ocse specifica che per “persona” si intende sia persone fisiche che società.

⁵¹ Vial E., “*Stabile organizzazione personale anche in presenza di rappresentante vincolato*”, in “il fisco”, 2010.

⁵² Ceccarelli D., Lombardo G.B., “*La tassazione delle società nella riforma fiscale*”, Milano, 2004.

⁵³ Piazza M., “*Guida alla fiscalità internazionale*”, Milano, 2001; Gaffuri A. M., “*La stabile organizzazione nella nuova Ires*”, in G. Marino (a cura di), “*La nuova imposta sul reddito delle società*”, Milano, 2004.

⁵⁴ Cfr. il par. 5 dell’articolo 5 del Modello Ocse.

⁵⁵ Piazza M., “*Via italiana alla stabile organizzazione*”, in “Il Sole 24 Ore”, 15 luglio 2003.

non esclude a priori la possibilità che si venga a configurare comunque una stabile organizzazione.

Nella normativa italiana, a differenza del Modello Ocse, compare anche la figura del raccomandatario e del mediatore marittimo. La norma italiana esclude dalla nozione di stabile organizzazione l'esercizio della propria attività nello Stato da parte dell'impresa non residente, tramite un raccomandatario marittimo o un mediatore marittimo, figure disciplinate rispettivamente dalla legge 4 aprile 1977 n° 135 e 12 marzo 1968 n° 478. Le imprese di navigazione si avvalgono di queste figure al momento dell'approdo per lo svolgimento di attività amministrative e commerciali, consistenti in attività di assistenza e mediazione con le autorità locali, potendosi in seguito avvalere anche di un agente generale per la gestione commerciale di tutte le navi. Il raccomandatario e il mediatore marittimo assumerebbero la configurazione di stabile organizzazione nel momento in cui fuoriuscissero dalla sfera delle loro mansioni, la norma ha inteso quindi andare ad evitare la circostanza in cui, seppur eccedendo ai compiti assegnatogli, si venga a creare la fattispecie di stabile organizzazione dell'impresa non residente senza che sia stato nominato un agente dipendente.

1.5.4.1 Requisito soggettivo: la figura dell'agente dipendente

I commi 7 e 8 dell'articolo 162 TUIR trattano della figura dell'agente dipendente e indipendente.

Secondo il comma 7, l'agente che opera per conto dell'impresa nella sua ordinaria attività e gode di uno *status* di indipendenza giuridica ed economica, non identifica stabile organizzazione personale.

La definizione di agente dipendente si fonda sulla dicotomia agente dipendente – agente indipendente: questa figura rappresenta il nucleo della stabile organizzazione personale.

Un agente dipendente è una persona, intesa come persona fisica, società e altre associazioni di persone, diversa dall'agente indipendente; agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa estera residente in un altro Stato contraente; dispone del potere di concludere

contratti vincolanti per l'impresa residente all'estero; esercita tali poteri abitualmente e infine, svolge attività che non si limitano a quelle aventi carattere preparatorio e/o ausiliario.⁵⁶

L'indipendenza dell'agente viene valutata sotto un duplice profilo: economico e giuridico. Sotto il profilo economico assume rilevanza la determinazione del soggetto su cui ricade il rischio imprenditoriale, se tale soggetto corrisponde con l'agente, allora quest'ultimo è indipendente economicamente.

Sotto il profilo giuridico, rilevano invece i poteri che l'impresa può esercitare, legalmente e contrattualmente, nei confronti dell'agente e le obbligazioni di quest'ultimo nei confronti dell'impresa stessa; l'interpretazione è in maniera tale da considerare indici di mancanza di indipendenza istruzioni e controlli a cui l'agente non può sottrarsi giuridicamente.⁵⁷

Questi due profili di dipendenza possono essere paragonati al requisito di stabilità della stabile organizzazione materiale, requisito *“tanto più configurabile quanto maggiore è il grado di dipendenza giuridica ed economica fra operatore straniero e rappresentante”*.⁵⁸

L'indipendenza di un agente dall'impresa che egli rappresenta è un concetto che necessita di essere ricollegato a situazioni di fatto ed è motivato da valide ragioni tributarie.

Possono individuarsi due diversi gradi di dipendenza: “materialmente dipendente” e “personalmente dipendente”: un soggetto è materialmente dipendente se deve attenersi alle istruzioni fornitegli solo per specifiche transazioni, personalmente indipendente se è anche sottoposto a controlli da parte dell'impresa, in questo caso si configura stabile organizzazione personale.⁵⁹

Lo status di dipendenza deve essere riferito a un incarico generale, non a un singolo affare. Per quanto riguarda la questione di indipendenza in merito alle ipotetiche intromissioni da parte di imprese straniere negli affari dell'intermediario, la dottrina italiana si è schierata contro l'opinione del Modello ONU, in quanto questo è stato ripreso un numero molto limitato convenzioni internazionali. Affinché gli intermediari con status indipendente non rientrino nella categoria di “agente dipendente” non è sufficiente la loro indipendenza economica e giuridica, ma è necessario che essi operino nello svolgimento ordinario dei propri affari.

⁵⁶ Franzoni P., *“La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi”*, Egea, Milano, 2014.

⁵⁷ Cerrato M., *“La definizione di stabile organizzazione nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni”*, in Alemanno L. – Sacchetto C. (a cura di), *“Materiali di diritto tributario internazionale”*, Milano, 2002.

⁵⁸ Lovisolo A., *“L'evoluzione della definizione di stabile organizzazione”*, in *“Corriere Tributario”*, n° 34/2004, pag. 2655.

⁵⁹ Vogel K., *“Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”*, Kluwer Law International, 2012.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria italiana, per "normale svolgimento degli affari" di un agente con *status* indipendente si intende la rappresentanza di più imprese a prescindere da rapporti di tipo esclusivo.

Per concludere il profilo soggettivo è chiarito che la figura dell'agente non deve necessariamente essere rivestita da una persona fisica, ma può trattarsi anche di una società.⁶⁰

1.5.4.2 Requisito oggettivo: il potere di concludere contratti in nome e per conto dell'impresa

Il requisito oggettivo consiste nell'esercizio abituale per conto di un'impresa di concludere contratti in nome della stessa. La sussistenza di poteri di rappresentanza, come ritenuto in dottrina, va valutata sia dal punto di vista formale che sostanziale.⁶¹

La locuzione "*in nome dell'impresa*" si riferisce all'ipotesi di rappresentanza diretta, in cui il rappresentante agisce in nome del rappresentato e non al caso di rappresentanza indiretta in cui il soggetto agisce per proprio conto; va inoltre considerata la posizione della Corte di Cassazione che, in merito alla suddetta espressione utilizzata dal legislatore, non ritiene che la locuzione debba essere intesa in senso limitato ai casi in cui l'agente conclude contratti in nome dell'impresa estera, ma a tutti i casi in cui l'agente, di fatto, vincoli il preponente alle clausole negoziali stabilite durante la trattativa.

L'accertamento dell'esistenza del potere di concludere contratti si configura come mero elemento di valutazione dell'esistenza di una stabile organizzazione personale, pertanto secondo la normativa italiana, l'agente dipendente deve concludere contratti in nome dell'impresa non residente e diversi da quelli di acquisto di beni, a differenza della normativa convenzionale per la quale è necessario solo che l'agente abbia unicamente il potere abituale di concludere contratti sottoscritti da altri.

⁶⁰ Commentario Ocse, *sub.* Art. 5, paragrafo 32.

⁶¹ Zona T., "*La nozione di stabile organizzazione alla luce delle recenti modifiche al Commentario al Modello OCSE*", in "Rassegna di fiscalità internazionale" n° 1-2003, pag. 5617, in allegato a "Il fisco" n° 13/2003.

1.5.4.3 Requisito dell'abitudine

Si configura stabile organizzazione personale solo se l'agente esercita, in maniera abituale, il proprio potere di concludere contratti per conto di un'impresa, come rimarcato nel Commentario Ocse con il termine "*permanent establishment*".

Inoltre è necessario che l'operato dell'agente venga svolto nella realtà commerciale a cui fa riferimento la stabile organizzazione, a prescindere dagli elementi di natura formale, come ad esempio lo Stato in cui viene siglato il contratto.⁶²

Ovviamente la non occasionalità dell'esercizio del potere dell'agente viene determinata in maniera differente a seconda della tipologia di attività oggetto dei contratti. Alcune convenzioni prendono in considerazione elementi discriminatori, come ad esempio la disponibilità da parte dell'intermediario di *stock* di merci per le consegne di contratti conclusi, o ancora il conferimento di un potere di rappresentanza generale che consista nel vincolare l'impresa in tutti i settori oggetto di rappresentanza.⁶³

Tali criteri possono di fatto porre eccessive limitazioni, perciò l'OCSE, nella stesura del proprio Modello di Convenzione, non li ha accolti.

Pertanto l'esistenza dell'abitudine nell'esercizio da parte di un agente del potere di concludere contratti per un'impresa dovrà essere determinata sulla base di elementi oggettivi.⁶⁴

1.5.5 Il grado di permanenza e momento di inizio e fine della stabile organizzazione

Secondo il commentario OCSE "*può considerarsi che vi sia stabile organizzazione solo se la sede di affari abbia un certo grado di permanenza e cioè se non abbia carattere temporaneo*"⁶⁵. Per permanenza si intende il requisito della non occasionalità dell'utilizzo della sede, *test of permanence*. La permanenza si caratterizza sia a livello oggettivo che soggettivo; a livello oggettivo, si fa riferimento al carattere temporale nel Paese interessato ("permanenza effettiva" o "*factual duration test*"), a livello soggettivo riguarda l'esistenza di una volontà iniziale. Il requisito della permanenza sarà soddisfatto solo se il periodo di

⁶² Commentario Ocse, *sub.* Art.5, paragrafo 33.

⁶³ Cfr. per l'Italia: Convenzioni con Bangladesh, Costa D'Avorio, India, Kenya, Kuwait, Malaysia, Mauritius, Pakistan, Singapore, Thailandia e Turchia.

⁶⁴ Lovisolo A., "*Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*", in "Diritto e pratiche tributarie", 1983.

⁶⁵ Commentario Ocse, articolo 5, paragrafo 6.

utilizzo della sede sia abbastanza lungo. Vi sono due diverse correnti di pensiero sulla definizione di “periodo abbastanza lungo”: secondo la prima sarebbero necessari dei valori di riferimento assoluti per maggiore chiarezza nella definizione, invece la seconda corrente di pensiero, supportata dal Modello OCSE, ritiene che il soddisfacimento del requisito della permanenza andrebbe valutato caso per caso, analizzando le circostanze delle singole fattispecie.

Non esistendo parametri univoci, in termini di tempo, per la costituzione di una stabile organizzazione, vi sono diversi paradigmi. Secondo il commentario, il tempo minimo affinché venga a crearsi una stabile organizzazione è di sei mesi, mentre secondo la normativa italiana e ai fini Irap, il paradigma di riferimento è di tre mesi.

Pertanto, non esistendo dei parametri fissi comuni, si prenderanno come riferimenti le tempistiche stabilite nelle Convenzioni dei singoli Paesi.⁶⁶

L'articolo 5 del Commentario OCSE dispone che “*la stabile organizzazione comincia ad esistere non appena l'impresa inizia l'esercizio della sua attività per mezzo di una sede fissa di affari*”. Il momento di inizio di una stabile organizzazione può essere retrodatato, infatti se una sede d'affari, istituita inizialmente per un breve lasso di tempo, continua ad esistere per un periodo più lungo, diventa stabile organizzazione in maniera retroattiva, quindi gli effetti della nascita di tale fattispecie decorreranno a partire dal momento in cui tale sede è stata istituita, seppur con diverse intenzioni (regola del *look back recharacterisation rule*). Dagli effetti di tale regola sono escluse le operazioni di preparazione dell'attività, mentre tutti gli atti invece aventi un diverso fine vengono computati. Sempre sulla base del Commentario si fa riferimento alle interruzioni nello svolgimento di attività, queste non vengono considerate come una chiusura se risultano essere delle interruzioni temporanee. Motivi di fine della stabile organizzazione possono essere rappresentati da alienazioni o cessazione di tutte le attività esercitate tramite questo istituto giuridico (anche la locazione a terzi comporta la fine della stabile organizzazione in quanto viene considerata alla pari della cessazione dell'attività).

⁶⁶ Franzoni P., “*La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi*”, Egea, 2014.

1.6 La stabile organizzazione ai fini Iva

La disciplina della stabile organizzazione ai fini Iva assolve una duplice funzione, fissare la territorialità di alcune prestazioni di servizi e individuare il debitore d'imposta e le relative modalità di assolvimento. Nelle prestazioni di servizi, a differenza delle cessioni di beni, la presenza di una stabile organizzazione "attiva", cioè che prende parte ad un'operazione, definisce la territorialità di una prestazione nel luogo in cui è situata, di modo che il gettito Iva confluisca nello Stato in cui ha luogo la prestazione.

È bene operare una distinzione tra la stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e la stabile organizzazione ai fini Iva. In *primis* alla base dell'imposta sul valore aggiunto assume rilevanza il carattere di neutralità che deve essere mantenuto, andando ad effettuare il prelievo solo nel luogo in cui si effettua l'operazione; la tassazione in un luogo esclude quindi la possibilità che avvenga una doppia tassazione sulla stessa operazione, limitando la potestà impositiva di altri Stati.

Un'ulteriore differenza tra la stabile organizzazione ai fini Iva e ai fini delle imposte dirette consiste nel fatto che ai fini Iva, la stabile organizzazione viene considerata come un'unica entità con la casa madre e non come un'entità separata, come avviene invece ai fini delle imposte dirette. Pertanto i rapporti infragruppo non hanno alcun tipo di rilevanza, poiché la stabile organizzazione viene intesa come un "*prolungamento della soggettività passiva della casa madre, di cui è l'alter ego al di fuori dei confini domestici*"⁶⁷.

L'Iva è l'imposta sul valore aggiunto, ideata in sede europea e introdotta in tutti gli Stati membri con due direttive comunitarie e istituita in Italia con il D.p.r. 633/72. L'Iva è andata a sostituire l'imposta generale sull'entrata (Ige). La disciplina viene ricostruita tenendo conto sia del diritto comunitario che della normativa interna, dando precedenza alle fonti europee. È un'imposta plurifase sul valore aggiunto in quanto, i diversi prelievi non si cumulano, ma colpiscono il maggior valore che ogni fase aggiunge al bene.⁶⁸

Le caratteristiche essenziali dell'Iva sono quattro:

1. l'applicazione generale alle operazioni aventi ad oggetto beni e servizi;
2. è proporzionale al corrispettivo dei beni e servizi forniti;
3. è riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione;

⁶⁷ Mantovani M., "La stabile organizzazione Iva", in Mayr S., Santacroce B. (a cura di), "La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali", Ipsoa, Milano, 2013.

⁶⁸ Tesaurò F., "Istituzioni di diritto tributario – vol. II parte speciale", IX edizione, Torino, UTET, 2012.

4. gli importi pagati in occasione delle fasi precedenti del processo sono detratti dall'imposta dovuta (così da applicare il tributo solo sul valore aggiunto in ciascuna fase ⁶⁹).

La stabile organizzazione ai fini Iva viene ad essere disciplinata dal Regolamento di esecuzione (UE) n° 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011. Tale regolamento è andato a modificare prima la Direttiva 2006/112/CE, poi la Direttiva 2008/8/CE in quanto era necessario uniformare la disciplina Iva nei Paesi UE e le suddette Direttive non fornivano definizioni in relazione alla stabile organizzazione. Proprio in ragione delle lacune normative in termini di definizione di stabile organizzazione ai fini Iva, sono state numerose le interpretazioni date dalla giurisprudenza nelle sentenze. In particolare due Sentenze cardine sono la C-168/84⁷⁰ e la C-190/95⁷¹, in cui la Corte di giustizia ha dichiarato che è preferibile, come criterio di localizzazione del luogo di stabilimento del soggetto passivo d'imposta, la sede dell'attività economica o la residenza, piuttosto che la sede della stabile organizzazione; inoltre, la Corte ha stabilito che il centro di attività stabile diverso dalla sede principale viene preso in considerazione solo se presenti una consistenza minima, ossia permanenza di mezzi umani e tecnici necessari per lo svolgimento di particolari servizi, sempre se tali servizi non siano riconducibili all'attività principale.

Pertanto il Regolamento 282/2011 prova a delineare, sulla base delle interpretazioni precedenti, i confini della stabile organizzazione ai fini Iva.⁷² L'articolo 11 del citato documento dispone che: *“La stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica (...) caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione, (...) di fornire i servizi cui assicura la prestazione l'art. 45 della Direttiva 2006/112/CE (...) l'articolo 192-bis della Direttiva 2006/112/CE”*.

Il regolamento conferma quindi da una parte la necessità dell'elemento tecnico e umano richiesto per garantire la prestazione del servizio oggetto dell'attività economica, dall'altra

⁶⁹ Così ha stabilito la Corte di Giustizia, 3 ottobre 2006, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, in *Giur.it*, 2007, 2, 493.

⁷⁰ Sentenza della Corte (seconda edizione) sulla causa in essere tra Gunter Berkholz e Finanzamt Hamburg-Mitte-Alsstadt, 1985.

⁷¹ Sentenza della Corte (sesta edizione) sulla causa in essere tra ARO Laese BV e Inspecteur de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam, 1997.

⁷² Buschini R., *“La stabile organizzazione ai fini Iva”*, in *Businessjus* 10, 2012.

che tali requisiti, come precedentemente stabilito nelle interpretazioni comunitarie, sussistano contemporaneamente.⁷³

I tratti essenziali della stabile organizzazione ai fini Iva consistono nella libertà della forma giuridica e organizzativa, viene infatti indicato nell'articolo 11 "*qualsiasi organizzazione*"; autonoma identificabilità, si parla infatti di un'organizzazione diversa dalla sede principale dell'attività economica; stabilità intesa come un grado sufficiente di permanenza; infine un'adeguata dotazione di strumenti e persone in base agli obiettivi preposti dall'organizzazione stessa. La definizione data nel Regolamento ruota intorno alla prestazione di servizi, intesi sia come *business to business* che come *business to consumer*. Tale concetto viene poi esteso alla cessione di beni qualora sia l'oggetto dell'attività della stabile organizzazione.

La stabile organizzazione costituisce il criterio da seguire per riuscire a localizzare la parte imponibile ai fini Iva del fatturato di un'impresa estera sul territorio nazionale, attribuendolo a un centro di attività stabile, che ne risponde appunto in materia di Iva.⁷⁴ Il criterio della stabile organizzazione è un criterio di derivazione comunitaria, poiché l'Iva è un'imposta armonizzata a livello comunitario, difatti la Cassazione in una sentenza si è pronunciata in tale modo: "*al fine di individuare il concetto di "stabile organizzazione" nello Stato di un soggetto domiciliato e residente all'estero, al quale si richiama il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 7, comma 3, occorre fare riferimento non alle convenzioni internazionali in materia di imposte sui redditi, bensì alla disciplina comunitaria uniforme in materia di Iva dettata dalla direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, il cui art. 9, n. 1, contiene il richiamo alla nozione di "centro di attività stabile", da intendere come una struttura organizzata di mezzi e di persone alle dipendenze del soggetto non residente.*"⁷⁵

Affinché la stabile organizzazione assuma rilevanza, oltre che per le imposte dirette, anche ai fini Iva, è necessaria la presenza del duplice requisito, quindi sia l'esistenza di un soggetto dotato di poteri esercitati abitualmente che gli permettono di concludere contratti in favore dell'impresa, sia una sede fissa di affari o un centro di attività stabile, che in base all'art. 9, n° 1 della sesta direttiva, va inteso come "*una struttura organizzata di mezzi e di persone alle dipendenze del soggetto non residente*".

⁷³ Ciccioli R., Dragonetti A., "*La stabile organizzazione Iva alla luce del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011*", in "Il fisco", n° 19 del 9 maggio 2011.

⁷⁴ Vanni A., "*La stabile organizzazione. Gli orientamenti della giurisprudenza nell'ultimo decennio.*", in I "Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria", Fondazione Antonio Uckmar, 11-12 ottobre 2013, Milano.

⁷⁵ V. Cass. n. 10802/2012 cit.

Essendo richiesta la presenza in contemporanea dell'elemento umano e tecnico ne consegue che, nel campo di applicazione dell'Iva, non possa essere considerata la fattispecie della stabile organizzazione personale, poiché fa riferimento unicamente all'elemento umano.

1.6.1 Definizione di stabile organizzazione del diritto comunitario

La disciplina della stabile organizzazione, nel diritto comunitario, prende a riferimento la VI direttiva CEE, articolo 9, paragrafo 1, la quale dispone che il luogo della prestazione di servizi debba essere individuato nel "*luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa ...*".

Il citato articolo 9 della versione italiana della VI direttiva utilizza l'espressione "*centro di attività stabile*" e non l'espressione "*stabile organizzazione*" (utilizzata, invece, nel diritto convenzionale e nel diritto interno). Anche se nelle lingue degli altri Stati comunitari le due espressioni tendono a coincidere, è necessario precisare che non sempre il "*centro di attività stabile*" coincide con la "*stabile organizzazione*".

Dato che la stabile organizzazione non viene definita nella VI direttiva e neanche (ai fini Iva) nel diritto interno, occorre fare riferimento soprattutto ai principi enunciati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea.

Secondo la giurisprudenza europea infatti, il centro di attività stabile deve avere tre caratteristiche:

- un grado sufficiente di permanenza in un luogo fisso nello Stato di non residenza;
- la presenza di elementi tecnici e anche umani;
- l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Dall'orientamento della giurisprudenza europea risulta una definizione che differisce, rispetto alle altre, in tre elementi: la presenza necessaria del fattore umano, la rilevanza Iva delle operazioni e la stabile organizzazione personale.

Il primo aspetto fa riferimento alla presenza, in contemporanea, di fattori tecnici e umani,

poiché una sede senza una costante presenza umana non viene considerata centro di attività stabile. La differenza rispetto alle nozioni del TUIR e dell'OCSE sta nella natura dell'Iva, approfondita nel secondo aspetto, che richiede la localizzazione di una prestazione rilevante. Il secondo aspetto relativo alla rilevanza dell'Iva è incentrato sul fatto che bisogna porre in essere, mediante stabile organizzazione, delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta, infatti un soggetto non può essere considerato soggetto passivo Iva se non effettua operazioni soggette all'imposta.

Il terzo elemento riguarda la fattispecie della stabile organizzazione personale. In base alle norme interne e convenzionali, si può qualificare un soggetto residente come stabile organizzazione personale di un soggetto estero quando ha il potere di rappresentanza del soggetto non residente, tale principio non viene sempre preso in considerazione per l'applicazione dell'Iva, in quanto imposta comunitaria sul valore aggiunto.

L'articolo 9 della VI direttiva è stato recepito dalla legislazione interna mediante il terzo comma dell'articolo 7 del D.p.r. n° 633 del 26 aprile 1972, il quale dispone che *“le prestazioni di servizi si considerano effettuate nello Stato italiano quando sono rese da soggetti ivi domiciliati e quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.”*⁷⁶

Su tale questione, ai fini dell'Iva italiana, l'Agenzia delle Entrate, mediante la risoluzione n° 4 del 9 gennaio 2002, chiarisce che la semplice presenza della stabile organizzazione è una condizione necessaria, ma non sufficiente ai fini della rilevanza Iva della prestazione, pertanto la stabile organizzazione italiana deve fungere da tramite per effettuare le prestazioni volute dal soggetto estero.

1.6.2 La prova dell'esistenza di una Stabile organizzazione ai fini Iva

Per quanto riguarda l'onere della prova ai fini del rimborso Iva, non è sufficiente che l'impresa estera disponga di una partita Iva in Italia, è necessario che tale partita Iva sia assegnata in seguito a una regolare domanda di attribuzione che dimostri il fatto che tale partita sia assegnata conseguentemente all'avvenuta nomina del rappresentante fiscale in Italia. In materia di ripartizione dell'onere della prova relativamente alle stabili organizzazioni trovano applicazione le regole ordinarie del processo tributario. L'accertamento dei requisiti

⁷⁶ Petrillo C., *“La stabile organizzazione nel sistema Iva – Distinzione e confronto tra normativa nazionale, Modello Ocse e diritto comunitario. Il ruolo della giurisprudenza Ue”*, in *“fiscooggi.it”*, 2005.

di esistenza e di partecipazione di un intermediario per la conclusione dei contratti in nome della società estera, deve essere condotto in particolar modo sul piano sostanziale; è necessario infatti, affinché la stabile organizzazione venga riconosciuta dal giudice di merito, che le situazioni di fatto portate a conoscenza dell'Ufficio esplicitino l'intento di esercitare un'attività economica, per conto di un'impresa estera, in maniera abituale⁷⁷.

Gli elementi vengono considerati nella loro globalità; la Corte ha stabilito che valgono come prova completa anche le presunzioni semplici.

Per quanto riguarda i rapporti tra stabile organizzazione e casa madre, le prestazioni di quest'ultima in favore della prima non vengono assoggettate ad imposizione anche nel caso in cui alla stabile organizzazione venga addebitato un costo della casa madre.

Di norma gli obblighi fiscali sono a carico del soggetto residente, applicando il *reverse charge*⁷⁸, metodo in base al quale è l'impresa residente che sottopone ad imposta l'operazione, mediante autofattura. Ciò accade solo nel caso in cui il soggetto non residente non operi attraverso una stabile organizzazione, qualora invece questa si venga a configurare invece, non si applica il *reverse charge*, ma le operazioni compiute dalla stabile organizzazione sono imputabili direttamente alla stessa, in quanto ai fini Iva viene considerata come un soggetto distinto dalla casa madre che risponde in proprio delle operazioni effettuate.⁷⁹

1.6.3 La Direttiva Iva sull'*e-commerce* 2002/38/CE

L'*e-commerce* si è diffuso quale mezzo per compiere le transazioni commerciali in relazione al sempre più grande utilizzo del *web* per l'effettuazione degli acquisti.

Distinguiamo due tipologie di commercio elettronico: quello diretto e quello indiretto.

Nel commercio elettronico diretto tutte le fasi delle transazioni avvengono *online*, come confermato dall'articolo 7, comma 1, del Regolamento UE 282/2011 che recita: "*I servizi prestati tramite mezzi elettronici, di cui alla Direttiva 2006/112/CE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o i servizi elettronici e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, correlata di un intervento umano minimo e impossibile da*

⁷⁷ Cfr. Cass. 7682/02, 10925/02, 20597/11.

⁷⁸ D.p.r. 26 ottobre 1972, n° 633, art. 17, comma 2, modificato dal D. lgs. 11 febbraio 2010, n° 18, art.1, comma 1, lettera h).

⁷⁹ Tesaurò F., "*Istituzioni di diritto tributario – vol. II parte speciale*", IX edizione, Torino, UTET, 2012.

garantire in assenza della tecnologia dell'informazione.”. Il commercio elettronico ha ad oggetto la cessione di beni virtuali o di servizi e rientra fiscalmente nell'ambito della prestazione di servizi.

La direttiva di riferimento del commercio elettronico ai fini Iva è la 2002/38/CE, che disciplina la tassazione delle operazioni *online*, fermo restando che tali operazioni rappresentino delle prestazioni di servizi ai fini Iva, facendo riferimento al luogo in cui è localizzato il destinatario per stabilire quello in cui, tali operazioni, debbano essere tassate. Tale direttiva è stata recepita in Italia attraverso il D. Lgs. 1 agosto 2003, n° 273, che ha introdotto nel decreto 633/1972 la disciplina da applicare agli operatori che vogliono identificarsi in Italia; è previsto dall'articolo 74-*quinquies*. L'identificazione diretta viene fatta da quei soggetti stabiliti fuori dal territorio dell'Unione Europea che non operano mediante una sede o una stabile organizzazione, oppure non sia tenuta a nominare un rappresentante fiscale.⁸⁰

Il commercio elettronico indiretto si configura invece quando la conclusione e il pagamento del contratto avvengono in via elettronica, la consegna in forma tradizionale. Ha ad oggetto la cessione di beni materiali, rientrando quindi nell'ambito della cessione di beni e, conseguentemente, viene assimilato alle vendite per corrispondenza. Nel caso di tutti i soggetti acquirenti residenti in Italia si applicano le regole ordinarie, quindi l'aliquota Iva propria del bene ad oggetto della cessione; se invece il soggetto acquirente è un soggetto passivo Iva residente in un altro Paese UE, viene applicata la disciplina per le cessioni intracomunitarie di beni *ex* articolo 41, DL 331/1993, di conseguenza bisogna emettere fattura non imponibile Iva.

1.7 La determinazione del reddito della stabile organizzazione

La determinazione del reddito di una stabile organizzazione può avvenire in due modi: attraverso il metodo diretto o il metodo indiretto.⁸¹

In base al metodo diretto o analitico, la stabile organizzazione viene considerata come un'entità autonoma e indipendente rispetto alla casa madre, pertanto determina il proprio reddito in maniera autonoma applicando il principio del *dealing at arm's length* nei confronti

⁸⁰ Pappalardo C., *“L'Iva nel commercio elettronico”*, in *“Fiscooggi”*, 17 gennaio 2007.

⁸¹ Turri G., *“Il reddito di impresa nei rapporti internazionali”*, in *“Diritto e diritti dal 1996”*, gennaio 2003.

della casa madre come se fosse una società figlia. *“Il dealing at arm’s length è un principio di libera concorrenza, stabilito dall’OCSE, in base al quale il prezzo equo applicabile nelle transazioni infragruppo corrisponde al prezzo pattuito per transazioni similari tra imprese indipendenti”*⁸².

Il citato principio si può ritenere applicabile solo alle transazioni commerciali rientranti nel normale svolgimento dell’attività d’impresa. Tale metodo, seppur problematico dal punto di vista concettuale, viene preferito dalla giurisprudenza dei Paesi industrializzati.

Il primo metodo consiste nella determinazione del reddito attribuibile alla stabile organizzazione mediante la contrapposizione dei componenti positivi e negativi di reddito relativi all’attività svolta. Tali metodi, essendo di carattere generale, possono essere sottoposti ad una macroanalisi di conformità al sistema.

Il secondo metodo, il così detto metodo indiretto o forfettario che riscontriamo nell’ordinamento italiano nell’ambito dell’Irap, considera la stabile organizzazione come parte integrante e dipendente dell’attività economica principale.

Pertanto le transazioni tra la casa madre e la stabile organizzazione non sono configurabili e conseguentemente non possono essere regolate sulla base del suddetto principio; inoltre viene considerato il reddito d’impresa a livello globale, perciò, se l’impresa non presenta reddito o perdite, ne consegue che neanche la stabile organizzazione presenterà alcun reddito o perdita. Dal lato del contribuente invece, sempre in base a tale metodo, la quota dei profitti attribuibile alla stabile organizzazione è separata dal reddito complessivo attribuibile al contribuente e viene ad essere calcolata sulla base di determinati coefficienti che quantificano la dimensione dell’attività (ad esempio il rapporto tra fatturato totale e fatturato localizzato). Si definiscono metodi forfettari in quanto non si prestano ad un’analisi di carattere generale, ma presentano una logica autonoma, il loro utilizzo avviene quindi in base ad uno studio della fattispecie caso per caso.

Nella determinazione del reddito l’elemento di partenza è il patrimonio, in quanto il reddito rappresenta una sua variazione quantitativa in un arco temporale definito. Il problema che sorge nella determinazione del reddito consiste nella priorità logica del patrimonio rispetto alle componenti reddituali, infatti, poiché il patrimonio è l’elemento iniziale, deve determinarsi anche una situazione patrimoniale iniziale, cioè un insieme di situazioni giuridiche soggettive. Tale situazione iniziale presuppone l’utilizzo di un criterio soggettivo affinché risulti più facile determinarla; nel caso della stabile organizzazione non vi è una

⁸² Dott. Stefano Aldovisi, Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Milano.

soggettività propria, è quindi necessario che a tale criterio venga aggiunto un indice che favorisca l'individuazione delle situazioni giuridiche rilevanti ai fini della determinazione del reddito.

Sembra evidente ritenere che la stabile organizzazione rappresenti un criterio di isolamento del reddito attinente alla porzione di attività svolta dalla stessa, da ciò non discerne la discriminazione della localizzazione, infatti per la determinazione del reddito non è rilevante la localizzazione del reddito, come confermato dall'articolo 151 del TUIR, che prevede l'ipotesi esistenza di plusvalenze relative a beni del soggetto non residente nel territorio dello Stato, non derivanti da attività svolte mediante la stabile organizzazione, ma pur sempre riconducibili ad attività commerciali del soggetto. Conferma che discende anche dall'articolo 117 del TUIR che permette l'applicazione del consolidato nazionale ad enti non residenti che agiscano tramite una stabile organizzazione, purché le partecipazioni presentino un'effettiva connessione, intesa come sussistenza del nesso strumentale con l'attività svolta.

Una volta determinate le situazioni giuridiche rilevanti, queste devono essere anche valorizzate dal punto di vista contabile. Per valorizzazione di tali situazioni giuridiche si intende la determinazione di una corrispondenza di ciascuna con una quantità monetaria di valore corrente; l'unica situazione giuridica che viene ad essere esclusa dalla valorizzazione è la cassa, intesa come disponibilità fisica di mezzi monetari. Le regole per la valorizzazione hanno una natura convenzionale, sono quindi determinate dal legislatore in via diretta, tramite specifiche norme, o in via indiretta, mediante rinvii o convenzioni contabili; regole isolate per specifici elementi patrimoniali sono state inserite dal legislatore tributario negli articoli 65 e 110 del TUIR, riguardanti il passaggio di beni dal patrimonio personale a quello dell'impresa e nozione di costo. Diversamente per altri elementi, le regole discernono dall'accettazione del bilancio.⁸³

1.7.1 La determinazione dei redditi secondo la normativa italiana

Secondo l'articolo 14, comma 5 del D.p.r. 600/73 *“le imprese, enti e società che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabile organizzazione e quelli non residenti che tramite stabile organizzazione esercitano attività commerciali in Italia, debbano rilevare*

⁸³ Frasoni G., *“La determinazione del reddito delle stabili organizzazioni”*, “I Venerdì di diritto e pratica tributaria”, Fondazione Antonio Uckmar, 2013.

nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse".

L'articolo 113, comma 1, TUIR, dispone che *"le società e gli enti non residenti determinano il reddito complessivo secondo le disposizioni del capo II, sulla base di un apposito conto dei profitti e delle perdite, relativo alla gestione delle stabili organizzazioni e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia"*.

La normativa italiana non fa riferimento ad alcuno dei due metodi da utilizzare, secondo le interpretazioni si va quindi a considerare la stabile organizzazione come un'entità autonoma e separata rispetto alla casa madre.⁸⁴

In materia, oltre agli articoli già citati, si prendono a riferimento anche l'articolo 23 e l'articolo 152 del TUIR. L'articolo 23 disciplina il principio secondo il quale la stabile organizzazione ha il compito di individuare e separare il reddito prodotto in Italia dall'impresa estera, mentre il 152 specifica che il reddito di tale fattispecie giuridica venga determinato *"sulla base di un apposito conto economico"*, come già detto in precedenza dall'articolo 14 del D.p.r. 600/73.

Nella prassi dell'Amministrazione Finanziaria, qualora questa non disponga della documentazione contabile necessaria, il reddito viene ad essere determinato in maniera presuntiva, ripartendo il reddito totale della casa madre. Tale prassi non viene ritenuta legittima poiché è in contrasto con i principi OCSE, in base ai quali si procede alla ripartizione degli utili della casa madre (impresa estera) qualora tale metodo sia applicato in maniera consuetudinaria e non risulti applicato il principio del *dealing at arm's length*. Pertanto, in presenza di una tale situazione, l'Amministrazione Finanziaria dovrà attenersi ai principi dell'OCSE per la determinazione del reddito che verrà effettuata mediante un'analisi fattuale e funzionale.⁸⁵

Altro articolo TUIR rilevante in materia è l'articolo 81, il quale prevede che il reddito complessivo dei soggetti passivi Ires, venga considerato reddito d'impresa da qualsiasi fonte esso provenga e, di conseguenza, è determinato in base alle relative disposizioni. Tale norma contiene il *principio della tassazione dell'utile mondiale*, così facendo rientra nella tassazione Ires anche il reddito prodotto all'estero mediante stabili organizzazioni; le disposizioni estere

⁸⁴ Garbarino C., *"Manuale di tassazione internazionale"*, IPSOA, 2005.

⁸⁵ Chirichigno S., Cirimbilla V., *"La determinazione del reddito della stabile organizzazione personale"*, in *"Corriere Tributario 41/2010"*, 2010.

invece, rilevano solo in maniera indiretta, comportando quindi l'applicazione di un'imposta estera da scomputare da quella nazionale *ex* articolo 165 TUIR.⁸⁶

L'articolo 165 disciplina il calcolo del credito d'imposta estero ai fini di evitare la doppia imposizione. I soggetti a cui si riferisce tale articolo sono sia soggetti passivi Irpef che Ires; i soggetti non residenti non possono infatti conseguire redditi esteri assoggettati a tassazione in Italia, potendo beneficiare del credito d'imposta, poiché un reddito o si considera prodotto in Italia o si considera prodotto all'estero. In presenza di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, gli eventuali redditi esteri attribuibili alla stabile organizzazione concorreranno alla formazione del reddito ai fini Ires. Pertanto, il credito d'imposta sui redditi prodotti all'estero spetterà tanto ai soggetti passivi Ires residenti quanto ai soggetti passivi Ires non residenti, purché operino mediante stabile organizzazione in Italia.

Le condizioni oggettive affinché si possa beneficiare del credito d'imposta sono: il possesso di un reddito prodotto all'estero, considerato tale nel momento in cui sia possibile applicare a tale reddito i criteri di collegamento previsti dall'articolo 23 TUIR in relazione al Paese estero; il fatto che tale reddito concorra alla formazione del reddito complessivo del soggetto; inoltre che il pagamento di imposte estere sul reddito avvenga a titolo definitivo, in relazione a questa condizione e in particolare al ruolo di tali imposte, la dottrina concorda con la prassi nell'affermare che deve trattarsi di imposte similari, per struttura e funzione, all'Ires e l'Irpef. Al *comma* 4, l'articolo 165 disciplina il periodo entro cui far valere il credito di imposta. La regola generale stabilisce che la detrazione è collegata alla dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è stato prodotto il reddito estero, purché il pagamento avvenga a titolo definitivo prima della presentazione della dichiarazione. Qualora il pagamento avvenisse in un momento successivo alla presentazione della dichiarazione si procederà a nuova liquidazione. Per i redditi esteri prodotti mediante stabile organizzazione, il criterio temporale è disciplinata dal *comma* 5, la detrazione può quindi essere effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui si è formato il reddito in questione, anche se il pagamento a titolo definitivo avvenga entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo di imposta immediatamente successivo a quello in cui si è formato il reddito.⁸⁷

⁸⁶ Fort G., "La determinazione del reddito della stabile organizzazione secondo il TUIR e il Modello OCSE", in Mayr S., Santacroce B. (a cura di), "La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali", Ipsoa, Milano, 2013.

⁸⁷ Fort G., "La determinazione del reddito della stabile organizzazione secondo il TUIR e il Modello OCSE", in Mayr S., Santacroce B. (a cura di), "La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali", Ipsoa, Milano, 2013.

1.7.2 L'articolo 7 del Modello OCSE: determinazione dei profitti attribuibili alla stabile organizzazione

L'articolo 7 del Modello OCSE riguarda le regole per determinare gli utili attribuibili alla stabile organizzazione e segue alla base i criteri del metodo diretto.

Il primo paragrafo prevede che l'impresa di uno Stato contraente che svolge la propria attività in un altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione, è soggetta alla tassazione degli utili, solo per quella parte attribuibile alla stabile organizzazione, sia nel Paese della fonte che nel paese in cui è situata la sede secondaria, come se si fosse trattato di un'impresa distinta e separata nello svolgimento di una identica attività. L'articolo dispone infine che i profitti vengano attribuiti mediante lo stesso metodo anno per anno, a meno che la scelta di un diverso metodo non sia giustificata da motivazioni valide e sufficienti.⁸⁸

Seguendo il fine dell'articolo 7, il *Committee on Fiscal Affairs* nel 2008 ha pubblicato un *report* per fornire le linee guida sull'approccio autorizzato dall'OCSE, *Authorized OECD approach (AOA)*, che condivide i principi dell'articolo. Il principio alla base dell'AOA consiste nel fatto che il reddito da attribuire alla stabile organizzazione deve corrispondere con il reddito che essa avrebbe conseguito se fosse stata un'impresa autonoma e indipendente. Il processo valutativo per la determinazione dei profitti da attribuire si articola in due fasi: nella prima si va a considerare la stabile organizzazione come un'entità autonoma e indipendente rispetto alla casa madre che utilizza i suoi *assets* e si assume i rischi; si tratta della *functional and factual analysis*, che consiste nell'adattare l'analisi di comparabilità alle caratteristiche del rapporto tra casa madre e stabile organizzazione.⁸⁹ Questo adattamento è reso necessario dal fatto che ci si trova di fronte a imprese appartenenti al medesimo gruppo e, di conseguenza, vengono confrontati i prezzi applicati con quelli di riferimento sul mercato. La soluzione per quanto riguarda la determinazione del reddito della stabile organizzazione personale è rappresentata dalla determinazione delle *relevant people functions*, per riuscire a determinare quali siano effettivamente le funzioni svolte dalla stabile organizzazione, sulla base dei ruoli delle persone facenti parte della stessa e quindi assegnare gli *assets* necessari, i rischi e il capitale.⁹⁰ Inoltre il *report*, paragrafo 230, dispone che, in presenza di una stabile organizzazione personale non si segue il metodo del *single taxpayer approach* (in base al

⁸⁸ OECD (2012), "*R(13). Attribution of income to permanent establishments.*", in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full version)*, OECD publishing.

⁸⁹ Chirichigno S., Cirimbilla V., "*La determinazione del reddito della stabile organizzazione personale*", in "*Corriere Tributario* 41/2010", 2010.

⁹⁰ Paragrafi dal 172 al 183 del *report*.

quale nel momento in cui si configura un stabile organizzazione personale viene assoggettato a tassazione solo il compenso dell'agente e il profitto della stabile organizzazione viene fatto corrispondere a zero), ma verrà tassato l'agente in relazione al suo rapporto con la casa madre, secondo le regole del *transfer pricing*, e la stabile organizzazione vera e propria secondo le modalità stabilite dall'AOA.

La seconda fase usa i principi del *transfer pricing* per determinare la corretta remunerazione delle operazioni concluse, individuando dei *comparable* appropriati.

Nel 2010 viene pubblicato l'aggiornamento del Commentario all'articolo 7 e del *report*, andando a coordinare i due documenti.

CAPITOLO 2

2. LA STABILE ORGANIZZAZIONE ALLA LUCE DEL PROGETTO BEPS

2.1 Premessa

La stabile organizzazione, quale fattispecie giuridica, è stata ed è ancora oggi oggetto di numerosi studi a livello internazionale.

Il dibattito aperto a livello internazionale ha origine dalle difficoltà riscontrate dai vari Governi riguardo la tematica della tassazione mondiale delle imprese multinazionali, le quali negli ultimi anni hanno adottato schemi di pianificazione fiscale aggressiva tali da poter sfruttare le distorsioni esistenti nei vari ordinamenti giuridici nazionali attraverso la creazione di strutture artificiose prive di sostanza economica.

Pertanto l'obiettivo dei vari Governi europei e degli organismi internazionali coinvolti è quello di stabilire delle misure aventi lo scopo di garantire che tali imprese siano assoggettate ad una corretta imposizione, assolvendo alle imposte dovute nei diversi Paesi in cui operano. Il dibattito si concentra quindi sull'analisi dei principi vigenti e delle disposizioni di fiscalità internazionale per andare a verificare se questi possano essere applicati nel contesto economico attuale o se sia necessario procedere prima a una rivisitazione.

L'integrazione delle economie e dei mercati nazionali ha subito una forte crescita negli ultimi anni, di conseguenza l'integrazione della politica fiscale ha assunto una forte rilevanza.

L'analisi della disciplina corrente ha rilevato debolezze che hanno portato alla necessità di creare un insieme di linee guida a livello internazionale che andasse a perfezionare e modificare la disciplina preesistente al fine di ripristinare fiducia nel sistema.⁹¹

Si è così venuta a creare l'opportunità per il Progetto BEPS, "*Base Erosion and Profit Shifting*", un accordo su un pacchetto di misure comprensive, ideato per essere implementato a livello domestico, attraverso un coordinamento tra Stati supportato da un monitoraggio continuo e da una forte trasparenza di informazioni.

⁹¹ OECD (2015), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD

In materia di stabile organizzazione a livello internazionale assume rilevanza in primo luogo l'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE, elaborato con l'intento di andare a contrastare la doppia imposizione, disciplinando la tassazione a livello internazionale mediante la stipula di Convenzioni bilaterali tra gli Stati membri della suddetta organizzazione. Viene affiancato dall'articolo 7 del Modello precedentemente citato, che si concentra sull'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione.

Tali articoli vanno quindi a disciplinare la figura giuridica oggetto di questo elaborato a livello internazionale ed è proprio da essi che il nostro legislatore prende spunto per disciplinare tale fattispecie nel diritto interno.

2.2 L'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico)

L'OCSE, Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, è un'organizzazione internazionale che si occupa di studi economici per i Paesi membri, tutti Paesi sviluppati aventi in comune un sistema governativo di tipo democratico ed un'economia di mercato.

L'organizzazione svolge prevalentemente un ruolo di accentramento di assemblee tra Paesi membri, permettendo il confronto su tematiche politiche e commerciali di rilevanza mondiale per la risoluzione di problemi comuni e coordinando i rapporti tra gli Stati in tale ambito.

L'OCSE, con sede a Parigi, conta 34 Paesi membri.

L'organizzazione nasce come OECE nel periodo immediatamente successivo ai conflitti mondiali per garantire uno sviluppo e un coordinamento per favorire la rinascita economica dei Paesi usciti sconfitti dalla guerra; a seguito della creazione della Comunità Europea emerge l'esigenza di revisionarne la struttura per darle anche un orientamento leggermente differente: da un'organizzazione finalizzata al risanamento delle economie mondiali si è passati ad un'organizzazione avente l'obiettivo di coordinare le politiche economiche e commerciali di Paesi già solidi. Nasce così l'OCSE, con la convenzione di Parigi nel 1960.

La nuova organizzazione presenta una struttura composta da un Consiglio, alcuni Comitati specializzati e una Segreteria. Il Consiglio ha il potere di prendere decisioni ed è formato da un rappresentante di ciascuno dei 34 Paesi membri più un rappresentante della Comunità Europea; sono all'incirca 250 i comitati formati da gruppi di lavoro e gruppi di esperti che si occupano dello sviluppo e dell'implementazione dei progetti proposti in ambito politico, economico, finanziario, scientifico, educativo e del lavoro. Il capo della segreteria presiede

anche il Consiglio, assistito da sottosegretari e da uno *staff* che ricomprende economisti, avvocati, scienziati e altri professionisti.

2.3 Il Modello OCSE

Il diritto tributario internazionale è formato da norme interne che disciplinano fattispecie riguardanti elementi extranazionali come i redditi dei non residenti o i redditi dei residenti prodotti all'estero.

Da tempo in questo sistema il problema della doppia imposizione pesa su quella che è la vita economica internazionale, poiché le norme interne dei vari Stati, essendo delle misure unilaterali, non sono adeguate per risolvere tale problematica; di conseguenza questo tema ha assunto un ruolo centrale nello svolgimento dei lavori di tutte le organizzazioni internazionali, prima fra tutte l'OCSE. Le organizzazioni internazionali hanno cercato di limitare questo fenomeno attraverso la stipula di trattati, bilaterali o multilaterali, tra i vari Stati. I primi trattati entrati in vigore andavano a disciplinare unicamente il fenomeno della doppia imposizione e dell'imposta di successione, con l'evolversi del tempo è stato esteso il raggio d'azione anche alla collaborazione tra i Paesi nel contrasto all'evasione fiscale.

Le Convenzioni stipulate per evitare la doppia imposizione tra gli Stati consistono nell'accordo tra due Paesi per regolamentare la sovranità tributaria nazionale secondo il principio della reciprocità. Oggetto di tali convenzioni sono le imposte sul reddito e alcuni elementi patrimoniali, lo scopo è quello di contrastare e prevenire l'elusione e l'evasione fiscale, eliminando la doppia imposizione a livello giuridico e non economico che, come già spiegato in precedenza, attiene alla doppia imposizione di uno stesso soggetto per il medesimo reddito in due Stati diversi.

La procedura per la formazione di tali accordi si articola in diverse fasi. Nella prima fase viene svolto uno studio di fattibilità che mira a valutare le ragioni politiche ed economiche alla base della stipula degli accordi; questa fase consiste in diversi contatti diplomatici, pertanto è di competenza del Ministero per gli Affari Esteri. Al termine di questa procedura politico-diplomatica, si passa alla fase tecnico-giuridica, compito dell'Amministrazione Finanziaria dei Paesi coinvolti, per valutare la fattibilità tecnica del trattato. Entrambe le Amministrazioni Finanziarie dei due Paesi coinvolti, durante la fase iniziale si scambiano le bozze di accordo, i *draft*, attraverso cui evidenziano le preferenze in merito al trattamento

tributario previsto per le diverse categorie di reddito e di patrimonio. Il *draft* viene sottoposto ad un esame da parte degli esperti; superato l'esame viene fissato un primo incontro ufficiale con la delegazione estera per avviare le negoziazioni. Gli articoli vengono analizzati e approvati singolarmente fino al completamento del trattato, che viene poi siglato dai capi delle rispettive delegazioni, tale fase è chiamata "*parafatura*". Il *draft* viene quindi sottoposto alla firma del Ministro dell'Economia e delle Finanze e alla successiva ratifica da parte del Parlamento. Prima dell'entrata in vigore della Convenzione deve però avvenire lo scambio degli strumenti di ratifica da parte di entrambi gli Stati, nel rispetto delle proprie leggi. I trattati internazionali vengono stipulati sulla base di modelli predisposti dagli organismi internazionali e periodicamente aggiornati: troviamo il Modello USA, che attribuisce particolare rilievo alla cittadinanza; il Modello Andino, adottato dai Paesi Sudamericani, che si concentra sulla fonte territoriale del reddito; il Modello ONU, che tutela i Paesi in via di sviluppo relativamente alle convenzioni stipulate con Paesi già industrializzati. Quest'ultimo prevede infatti un credito d'imposta figurativo, il *tax sparing credit*, concesso dallo Stato di residenza a titolo di detrazione d'imposta anche nel caso in cui l'investitore non sia esonerato dal pagamento delle imposte sui redditi prodotti nell'altro Stato contraente che generalmente è un Paese in via di sviluppo, in modo tale che, grazie alle agevolazioni fiscali, esso possa attirare maggiormente investitori esteri.

I Paesi aderenti all'OCSE, tra cui rientra l'Italia, utilizzano come modello di riferimento il Modello OCSE, che attribuisce rilievo alla residenza fiscale del contribuente. Il primo Modello di convenzione OCSE risale al 1963, il successivo è del 1977, dopodiché è stato stabilito che si procedesse con aggiornamenti, per cui, dal 1992, il Modello viene continuamente aggiornato attraverso degli emendamenti.

I numerosi studi internazionali nella stipula delle Convenzioni hanno portato alla creazione di una specifica clausola adottata da gran parte dei Paesi aderenti alle Convenzioni.

L'interazione di numerosi Stati ha fatto sì che si venissero a creare dei problemi interpretativi, ma ha comunque garantito che si determinasse l'esistenza o meno di una stabile organizzazione mediante la fissazione di criteri prestabiliti contenuti nella prima stesura dell'articolo 5 del suddetto Modello.

Il Modello OCSE è formato da 7 capitoli.

Il primo riguarda l'ambito di applicazione delle convenzioni, queste infatti si applicano alle persone residenti, a livello fiscale, di uno o entrambi gli Stati contraenti, come riportato nell'articolo 1 del Modello; la residenza viene desunta in base alle leggi interne, in caso di contrasto o di doppia residenza si usano i criteri delle convenzioni. Come già precisato, è

residente a livello fiscale colui che è assoggettato ad imposta in virtù di un legame di tipo personale. Le norme convenzionali, a differenza di quelle interne che mirano a determinare la residenza fiscale di un soggetto in modo da poterlo collegare ad un ordinamento, sviluppano dei criteri per attribuire la residenza di un soggetto ad uno dei due Stati contraenti. L'articolo 4 indica i criteri da seguire per risolvere problemi di doppia residenza; tali criteri, denominati *tie-breaker rules*, vengono applicati in base ad un ordine di priorità. Primo fra tutti è il criterio dell'abitazione permanente, *permanent home*; viene poi preso in considerazione il centro degli interessi vitali, *centre of vital interests*; quindi la dimora abituale, *habitual abode*; infine la nazionalità che ha però un valore residuale. Se tali criteri non permettono di risolvere la controversia si attuano delle procedure amichevoli, disciplinate dall'articolo 25. Queste procedure si attivano quando un contribuente richiede l'eliminazione della doppia imposizione mediante l'attivazione di "*amichevole competizione*" tra le autorità degli Stati contraenti. Se al termine di queste procedure le autorità fiscali non hanno raggiunto un accordo si passa alle "procedure arbitrali"; se entro due anni dal ricorso del contribuente non viene eliminata la doppia imposizione, viene istituita una commissione di esperti tenuta a risolvere il problema entro sei mesi.

Il secondo capitolo elabora definizioni e regole interpretative.

Il terzo capitolo tratta le norme di distribuzione in materia di imposte reddituali, vale a dire norme che vanno a ripartire il potere di imposizione tra gli Stati contraenti. La doppia imposizione può verificarsi in tre ipotesi⁹²:

- 1) quando l'imposizione personale dello Stato della residenza concorre con l'imposizione reale dello Stato della fonte;
- 2) quando vi è concorso di imposte personali, ovvero quando un soggetto risulti fiscalmente residente in più Stati;
- 3) quando vi è concorso di imposte reali, a causa dei diversi criteri di localizzazione utilizzati per determinare la residenza.

⁹² Tesauro F., "*Istituzioni di diritto tributario*" – Vol. II: Parte speciale, IX edizione, Torino, UTET, 2012.

In antitesi alla doppia imposizione ci si può ritrovare dinanzi al fenomeno di doppia non imposizione, prevista dalle convenzioni per incentivare determinate attività; può derivare dall'effetto congiunto di una legge interna e una clausola convenzionale.

Tali norme di distribuzione, limitando la potestà impositiva, possono quindi impedire la tassazione; queste limitazioni possono essere totali, se la tassazione è riservata allo Stato della residenza ed è esclusa per lo Stato della fonte, o parziali, nel caso in cui, oltre che nello Stato di residenza, vi può essere tassazione anche nello Stato della fonte. Da ciò scaturisce una suddivisione dei redditi in tre categorie: quelli tassabili solo nello Stato di residenza, quelli tassabili in entrambi gli Stati in maniera limitata e quelli tassabili in entrambi gli Stati senza limitazioni.

Il quarto capitolo disciplina le imposte sul patrimonio.

Il quinto capitolo prevede metodi per eliminare la doppia imposizione.

Il sesto capitolo disciplina le procedure amichevoli, lo scambio di informazioni e l'assistenza in ambito di riscossione.

Il settimo capitolo è relativo alle disposizioni finali, in termini di entrata in vigore e cessazione delle convenzioni.⁹³

Il Modello comprende inoltre un Commentario redatto dai membri del Comitato degli Affari Fiscali, a cui viene attribuito grande rilievo per l'interpretazione delle norme.

Secondo l'articolo 75 del D.p.r. 29 settembre 1973, n° 600, "*nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia*", pertanto le norme convenzionali, una volta ratificate divengono norme legislative interne ordinarie acquisendo pertanto valore di legge nel diritto italiano. Esse andranno a prevalere sulle norme interne ordinarie, sempre che siano più favorevoli per il contribuente; nel caso contrario saranno le norme interne a prevalere, ai sensi dell'articolo 169 del TUIR. La Corte Costituzionale, il 24 ottobre 2007, ha dichiarato che le norme interne non possono essere in contrasto con le norme delle convenzioni, pena la dichiarazione di incostituzionalità ai sensi degli articoli 11 e 117 della Costituzione.⁹⁴

Quanto detto finora riguarda i rapporti tra norme convenzionali e norme interne; in ambito comunitario invece, in presenza di contrasti tra norme comunitarie e norme convenzionali, il primato spetta, secondo la Corte di Giustizia, alla normativa dell'Unione Europea. Se entrambe le parti sono membri dell'Unione il diritto comunitario si impone su entrambe; nel

⁹³ Melis G., "*L'interpretazione nel diritto tributario*", Padova, 2003.

⁹⁴ Tesaro F., "*Istituzioni di diritto tributario*" – Vol. II: Parte speciale, IX edizione, Torino, UTET, 2012.

caso in cui una delle due parti sia fuori dall'Unione, il diritto comunitario può avere effetti solo sul trattato dello Stato membro, non sull'altro Paese terzo.⁹⁵

Allo stesso modo, sempre la Corte di Giustizia, afferma che *“il principio del trattamento nazionale impone allo Stato membro contraente di concedere ai non residenti le agevolazioni previste dalla convenzione alle stesse condizioni dei residenti”*.

Il Modello OCSE si fonda sul rispetto del presupposto del “regime di neutralità interna ed esterna” o *Capital Export or Import Neutrality*.

Lo Stato di residenza deve sempre poter sottoporre ad imposta i redditi dei residenti, ma alcuni redditi, se già tassati nello Stato della fonte, non devono essere tassati doppiamente. L'articolo 23 del Modello prevede l'esenzione della tassazione del reddito prodotto all'estero da parte dello Stato della residenza, o, in alternativa, la concessione di un credito d'imposta pari a quella pagata all'estero, in modo da assicurare una parità di trattamento fiscale tra residenti e non residenti, realizzando così la “neutralità esterna o all'importazione”, ciò vale anche da parte dello Stato della fonte, andando così a garantire una parità di trattamento tra residenti, realizzando la “neutralità interna”.

2.3.1 Articolo 5 del Modello OCSE

Lo scopo principale di definire la stabile organizzazione a livello internazionale è quello di stabilire il diritto di uno Stato contraente di tassare gli utili di un'impresa di un altro Stato contraente situata nel territorio del primo Stato. Infatti, secondo l'articolo 7 del Modello OCSE sull'attribuzione dei profitti derivanti dalla stabile organizzazione, uno Stato contraente non può tassare gli utili di un altro Stato, a meno che questo non operi mediante una stabile organizzazione.

L'articolo 5⁹⁶ del Modello di Convenzione OCSE traccia la definizione della stabile organizzazione intesa come *branch* o succursale, distinguendo stabile organizzazione

⁹⁵ Vogel K., *“On Double Taxation Conventions”*, Londra – L'Aia – Boston, 1997.

⁹⁶ “1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term “permanent establishment” includes especially:

materiale, come complesso di beni organizzati e stabile organizzazione personale, costituita da un soggetto dipendente.⁹⁷

-
- a) *a place of management;*
 - b) *a branch;*
 - c) *an office;*
 - d) *a factory;*
 - e) *a workshop, and*
 - f) *a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.*

3. *A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.*

4. *Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:*

a) *the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*

b) *the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*

c) *the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*

d) *the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*

e) *the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;*

f) *the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.*

5. *Notwithstanding the provisions of paragraph 1 and 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies – is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.*

6. *An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.*

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

⁹⁷ OECD (2012), "Article 5. Permanent establishment", in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing.

Questo articolo fornisce al primo comma la nozione di stabile organizzazione in base alla Convenzione, evidenziandone le caratteristiche essenziali, infatti: *“For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”*; viene intesa quindi come una sede fissa di affari mediante la quale un’impresa esercita la sua attività in maniera totale o parziale, dove nel termine impresa, il Modello include anche la prestazione di servizi professionali e altre attività di lavoro autonomo.

Al secondo e al terzo comma viene presentata un’esemplificazione positiva di ciò che configura una stabile organizzazione, quindi una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un’officina, un laboratorio, miniere e altri luoghi di estrazione e al comma tre la fattispecie del cantiere che perduri per almeno dodici mesi.

Al quarto comma invece, viene presentata un’esemplificazione in negativo di ciò che non è stabile organizzazione, in riferimento alla circostanza in cui la sede di affari, pur rientrando nella definizione, svolge attività aventi carattere preparatorio o ausiliario.

Al quinto comma viene disciplinata la fattispecie di stabile organizzazione personale, caso di cui si è già parlato nel capitolo precedente, con un *focus* specifico sul potere di concludere contratti e sulla dipendenza e indipendenza dell’agente, qui identificato nella figura del *commissionaire*.

Al sesto comma è disposto che non si considera che un’impresa abbia stabile organizzazione in uno Stato contraente per il solo fatto che eserciti la sua attività tramite un mediatore o un intermediario indipendente operante nell’ambito della sua ordinaria attività.

Il settimo comma disciplina invece il caso in cui una compagnia, che sia residente in uno Stato contraente, ma controllante o controllata da un altro Stato contraente, eserciti la sua attività in questo Stato; ciò non basta affinché sia considerata stabile organizzazione.

La formulazione originaria dell’articolo 5 risale alla stesura del 1963, successivamente modificata nel 1977 dal Consiglio dell’OCSE, che ha apportato delle modifiche linguistiche.

Infatti i termini del primo comma *“in which the business of the enterprise”* sono stati sostituiti con *“through which the business of an enterprise”*. L’evoluzione storica del secondo comma ha inoltre sostituito *“includes”* con *“shall include”*, modifica prettamente formale, ma necessaria secondo le revisioni fatte dagli studiosi dell’OCSE.

Il comma tre del 1963 corrisponde all'attuale comma quattro; è stato inserito un nuovo comma tre, così come il vecchio comma quattro corrisponde al nuovo comma cinque e di conseguenza anche il cinque è diventato sei e il sei è diventato sette.⁹⁸

La clausola, precedentemente citata nel paragrafo 2.3 di questo elaborato, contenuta nell'articolo 5 e inserita all'interno di tutte le Convenzioni per contrastare la doppia imposizione, fornisce criteri per individuare se vi sia o meno stabile organizzazione. Primo criterio preso in esame è quello della presenza di una “*sede d'affari*” o anche di “*un'istallazione*”, termine che ricomprende qualsiasi locale o struttura utilizzata per lo svolgimento dell'attività dell'impresa estera.

Secondo requisito è quello della fissità della sede, come già specificato nella normativa italiana oggetto di trattazione del capitolo precedente, intesa come individuazione geografica del luogo in cui è situata; tale requisito si riallaccia inevitabilmente alla fattispecie dei cantieri di costruzione e di montaggio, per i quali il requisito di fissità della sede è piuttosto discusso data la loro mobilità, in quanto essi non permangono nello stesso luogo per tutta la durata dell'attività, ma vengono spostati a seconda delle necessità dello svolgimento dei lavori; nonostante la mancanza di permanenza, resta fermo il requisito della fissità, purché i lavori svolti nei diversi luoghi vengano considerati facenti parte dello stesso progetto.⁹⁹

L'articolo 5 presenta una struttura molto simile a quella dell'articolo 162 TUIR, norma italiana che disciplina la stabile organizzazione, in quanto la normativa interna in materia risulta essere successiva a quella convenzionale, pertanto il legislatore italiano ha preso a riferimento proprio il Modello OCSE per elaborare tale articolo interno.

2.4 Il Progetto BEPS

Il Progetto BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*, è un progetto commissionato dal G20 nel 2013 e realizzato dall'OCSE (nota come OECD a livello internazionale) consistente nello sviluppo di un piano d'azione articolato in quindici punti, per contrastare l'evasione fiscale a livello internazionale.

In particolare, questo progetto si propone di eliminare la doppia imposizione attraverso l'attuazione di regole comuni tra gli Stati europei, al fine di raggiungere una completa

⁹⁸ OECD (2012), “*Article 5. Permanent establishment*”, in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing.

⁹⁹ Commentario OCSE, articolo 5.

integrazione dal punto di vista fiscale, focalizzandosi su alcune aree critiche relative alle diversità derivanti dai regimi fiscali dei vari paesi:

- governi: molti governi hanno minori entrate a fronte di costi più elevati;
- contribuenti: quando le regole fiscali permettono di ridurre il prelievo fiscale spostando i capitali all'estero viene a verificarsi una fuga di capitale e di utili con una relativa mancanza di tassazione nel paese da cui provengono tali profitti;
- business: a seconda del tipo di business si avrà un livello di rischio differente.

Spesso, nello stabilire la propria politica fiscale, i vari governi non tengono conto degli effetti che si possono verificare attraverso l'interazione con la politica di altri paesi. La mancanza di coordinazione tra gli Stati comporta delle perdite al gettito mondiale tra i 100 e i 240 miliardi di dollari, come osservato dal Segretario dell'OCSE, *Angel Gurría*. Tale interazione porta a vuoti legislativi che permettono di erodere la base imponibile ai fini di un vantaggio fiscale indebito, al verificarsi di fenomeni di doppia imposizione e doppia non imposizione e che vengano spostati i profitti in maniera artificiosa verso Paesi a fiscalità privilegiata, in quanto non esistono principi coerenti e univoci a livello internazionale.¹⁰⁰

Gli standard internazionali vennero creati appositamente per sopperire a queste "frizioni" dovute al mancato coordinamento del sistema fiscale internazionale, indirizzando le regole in modo tale che queste rispettassero la sovranità fiscale dei paesi, presupposto che ha fatto sì che persistessero dei vuoti legislativi.¹⁰¹

Negli ultimi anni gli schemi di pianificazione fiscale attuati dalle imprese multinazionali sono diventati sempre più aggressivi, portando allo sfruttamento delle differenze tra i vari ordinamenti fiscali per ridurre l'imposizione sul reddito; ciò comporta una sovrapposizione dei vari regimi dell'esercizio dei diritti del contribuente, con rischi di doppia imposizione o al contrario, *gap* che portano all'eliminazione totale o parziale dell'imposizione; in entrambi i casi ciò comporta una non corretta applicazione della politica fiscale sia per il contribuente che per i diversi Stati.

Si è venuta quindi a creare l'opportunità/necessità del Progetto BEPS.

¹⁰⁰ Stroppa V., "Evasione internazionale: completato il pacchetto BEPS dell'OCSE", in mysolutionpost.it, 13 ottobre 2015.

¹⁰¹ OECD (2013), "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", OECD Publishing.

Questo progetto ha avuto il sostegno dei Ministri delle Finanze e dei Governatori delle banche centrali del G20 che, in occasione dell'incontro dell'8 ottobre 2015 a Lima, hanno ribadito il loro impegno, approvando il pacchetto di misure per definire la riforma delle regole fiscali internazionali, rendendo così la politica fiscale coesa, coordinata e completa. Tali regole consentono ai Governi dei vari Paesi di colmare le lacune legislative preesistenti in modo tale che i profitti non possano più sfuggire alla tassazione.

Nell'intento di contrastare i fenomeni di erosione della base imponibile, l'OCSE nel febbraio 2013, ha pubblicato il rapporto "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*", dove evidenzia le problematiche di cui si è parlato in precedenza, suggerendo quindi l'adozione di criteri finalizzati a contrastare tale fenomeno.

Successivamente, il 19 luglio 2013, l'OCSE ha pubblicato l' "*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*", un piano d'azione contenente i principali interventi che i Governi nazionali devono effettuare, toccando aree di intervento che spaziano dalla stabile organizzazione al *transfer pricing*, dagli strumenti finanziari ibridi all'abuso dei trattati, dalla *digital economy* alle *controlled foreign company (CFC)*; tali principi sono stati accolti nella Dichiarazione dei *leader* del G20 adottata al termine del *summit* di San Pietroburgo il 5 e 6 settembre 2013, durante la quale si è evidenziato il ruolo primario della lotta all'evasione fiscale nel superamento della crisi economica mondiale.¹⁰²

Il pacchetto BEPS è stato sviluppato in due anni, scadenza stabilita dall'urgente necessità di ripristinare fiducia e di fornire garanzie nel sistema fiscale, andando anche a limitare il rischio che gli Stati adottino misure non concordate che possano andare ad influire sulla stabilità dei *framework* internazionali.

L'adesione a questo progetto è stata molto forte, sono stati infatti coinvolti oltre 60 Paesi nella formazione dei gruppi di esperti chiamati a formulare tali indirizzi di azione.

Il Progetto BEPS rappresenta il primo cambiamento sostanziale degli standard fiscali internazionali dell'ultimo secolo.

¹⁰² Valente P., "*Sviluppi in ambito internazionale per contrastare l'erosione della base imponibile: quali prospettive?*", in "Corriere Tributario" 38/2013, 2013.

2.4.1 Contestualizzazione e avanzamento del progetto

Questo progetto prende vita in un momento in cui contribuenti, autorità fiscali e Governi si trovano davanti ad un veloce e inaspettato sviluppo degli standard internazionali in relazione allo scambio di informazioni.

Nonostante la velocità di avanzamento sia stata compromessa dalla difficoltà per i vari governi di riuscire ad ottenere le approvazioni necessarie e dai tempi tecnici richiesti per apportare le modifiche, l'OCSE è comunque riuscito a completare questo progetto, attraverso l'emanazione del "*Final Report*" nei tempi previsti (2015). Data la grandezza del progetto e la mole di lavoro da svolgere per mettere in pratica le linee guida contenute nell'*Action Plan*, si prevede il completamento di tale applicazione intorno al 2020.

2.4.2 Obiettivi del Progetto BEPS

Questo progetto parte dalla premessa che alcuni criteri di tassazione internazionale presentino delle lacune per quanto riguarda la corretta imposizione nei confronti delle imprese multinazionali. Essendo le politiche fiscali sviluppate sulla base di esigenze economiche e sociali interne a ciascuno Stato, l'integrazione economica transfrontaliera risulta molto bassa. Il mercato globale, anziché essere regolato da norme globali, risulta pervaso dalla presenza di una pluralità di ordinamenti giuridici che non sono in grado di tracciare le operazioni transfrontaliere in dei confini politico-geografici; ciò comporta sovrapposizioni nell'esercizio dei diritti da parte del contribuente. È quindi indispensabile un'azione a livello comunitario con lo scopo di evitare che la pluralità di ordinamenti crei la possibilità per i contribuenti di scegliere quello più conveniente, a svantaggio delle casse erariali dei singoli Stati.¹⁰³

Uno degli elementi principali su cui si va a concentrare il BEPS consiste nell'apportare modifiche alle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

Tali convenzioni, nate per evitare la doppia imposizione, vengono utilizzate sempre più spesso, con lo scopo di ottenere, attraverso operazioni triangolari, l'effetto della doppia non imposizione.

Pertanto, per prevenire la doppia non imposizione sono necessari cambiamenti fondamentali.

¹⁰³ Valente P., "*Sviluppi in ambito internazionale per contrastare l'erosione di base imponibile: quali prospettive?*", in "Corriere Tributario" 38/2013.

L'obiettivo dei Governi e dei principali organismi internazionali, in particolare l'OCSE e la Commissione Europea, è quello di aderire a delle misure coordinate per assicurare che le imprese *“paghino the 'fair share of tax' nei diversi Stati in cui operano e non adottino schemi di pianificazione fiscale aggressiva, consistenti nello sfruttamento delle distorsioni esistenti nei vari ordinamenti nazionali mediante la costruzione di strutture artificiali prive di sostanza economica.”*¹⁰⁴

L'Ocse ha pubblicato il *“Rapporto BEPS”* e l' *“Action Plan”* aventi ad oggetto il piano di azioni e i principali interventi che i Governi devono porre in essere; le “azioni” vengono ad essere intraprese per indirizzare i punti deboli del sistema verso regole che siano efficienti ed efficaci per la coordinazione della politica fiscale internazionale.

I principi internazionali derivanti dalle *best practices* dei vari ordinamenti non sono riusciti a stare al passo con il recente mutamento del contesto economico, come evidenziato nel *Rapporto BEPS*, che è andato ad identificare quattro aree chiave nell'ambito della tassazione transfrontaliera:

- 1) la potestà impositiva;
- 2) il *transfer pricing*;
- 3) la leva finanziaria;
- 4) le regole anti-abuso.

Grande rilevanza assume la potestà impositiva in quanto, come precedentemente accennato, dipende dai fattori di collegamento con la giurisdizione; vengono seguiti due criteri seguiti: quello del *principio della tassazione su base mondiale (worldwide principle)* applicato nei confronti dei soggetti residenti, e quello della *tassazione su base territoriale (principle of source)* applicato nei confronti dei soggetti non residenti. La doppia imposizione in tal caso si realizza quando entrambi gli Stati esercitano legittimamente la loro potestà impositiva.

Il piano di azioni va quindi ad apportare forti cambiamenti riguardanti nuovi approcci, come specifiche previsioni anti-abuso finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile, nuovi standard internazionali per assicurare la coerenza tra la tassazione dei ricavi delle società a livello internazionale, un riallineamento della tassazione per ripristinare gli effetti e i benefici degli standard internazionali non adeguati allo sviluppo tecnologico dei business e, non ultima, una maggiore trasparenza che è condizione imprescindibile per il successo del progetto.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Valente P., *“Stabile organizzazione e jurisdiction to tax: il dibattito a livello internazionale”*, in *“il fisco”* 20/2013.

¹⁰⁵ OECD (2013), *“Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”*, OECD Publishing.

Il Progetto BEPS segna una svolta storica in materia di coordinazione di politica fiscale. Le norme attuali del diritto fiscale internazionale, elaborate nel secolo scorso nel quadro della Società delle nazioni, non hanno subito da allora che modifiche puntuali. Il progetto si distingue inoltre per il suo volume senza precedenti: esso si prefigge di aggiornare nel loro insieme le norme del diritto fiscale internazionale.¹⁰⁶

2.5 Action Plan

L'Action Plan composto dalle 15 azioni, è stato formulato nel corso del 2013 ed è stato presentato in occasione dell'incontro del G20 a Mosca, il 19 e 20 luglio 2013, facendo seguito a un primo *report* ricognitivo sulla tematica “*Addressing Base Erosion And Profit Shifting*”, pubblicato il 12 febbraio 2013.

Nell'anno precedente infatti (2012), il G20 aveva richiesto all'OCSE di analizzare i temi dell'erosione e dello spostamento dei profitti all'estero da parte delle multinazionali.

I ministri delle finanze del G20 hanno quindi incaricato l'OCSE di sviluppare un piano d'azione che indirizzasse le tematiche del BEPS in maniera coordinata e comprensibile. Il piano di azione internazionale, condiviso sia da Paesi OCSE che non-OCSE (la dichiarazione del Progetto BEPS, presentata il 30 maggio 2013 alla riunione del Consiglio Ministeriale dell'OCSE, ha visto la partecipazione di 60 Paesi tra membri e *partner*) è finalizzato a contrastare e prevenire l'evasione fiscale internazionale, attuata nella maggioranza dei casi da grandi multinazionali.

La necessità di questo piano d'azione nasce in un contesto in cui si va sempre più sviluppando il fenomeno della globalizzazione. Gli sviluppi degli ultimi anni nelle telecomunicazioni e nella tecnologia, lo spostamento libero di capitali all'estero, la rimozione delle barriere all'ingresso dei mercati hanno avuto un grande impatto sulle attività economiche più recenti. La globalizzazione infatti ha incoraggiato gli investimenti diretti esteri in molti Paesi, ma al contempo era entrata in conflitto con i singoli ordinamenti tributari nazionali che rendevano difficile l'applicazione di questo commercio libero e globale; di conseguenza è andato sempre più crescendo il fenomeno della doppia imposizione dovuto ai sistemi di tassazione dei vari Paesi non coordinati tra loro. Ci si è quindi resi conto che era necessario estendere il fenomeno della globalizzazione anche all'ambito fiscale attraverso una normativa

¹⁰⁶ “*Erosione della base imponibile e trasferimento degli utili (BEPS)*”, Dipartimento federale delle finanze DFF – Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali SFI, 05.10.2015.

internazionale che supportasse la crescita economica globale dei mercati, quindi in *primis* delle società multinazionali. Il piano di azioni ha proprio lo scopo di riallineare i vari sistemi fiscali, colmando i vuoti legislativi dovuti dalle loro interazioni e allo stesso tempo rispettando il principio della potestà impositiva di ogni singolo Paese.

Il primo pacchetto contenente l'analisi di suddette tematiche è stato pubblicato nel settembre del 2014.

Nel 2015 è stato pubblicato il “*Final report*”, versione definitiva del progetto.

2.5.1 Obiettivi del piano d'azione

In particolare, tale piano d'azione ha lo scopo di fornire ai paesi degli strumenti, a livello nazionale ed internazionale, che vadano ad allineare i diritti fiscali con l'attività economica. Si tratta di un piano d'azione di origine politica, condiviso dai più importanti Paesi a livello mondiale (Regno Unito, Stati Uniti, Germania, Francia e Italia) e reso necessario dalla consapevolezza che l'erosione della base fiscale e lo spostamento dei profitti verso Paesi a fiscalità privilegiata trovano spazio nelle asimmetrie impositive dei vari sistemi tributari, generando fenomeni di doppia imposizione e di doppia non imposizione che l'architettura della fiscalità internazionale allo stato attuale non sembra essere in grado di contrastare. In merito alla natura politica del progetto, va osservato che lo stesso ha mosso i propri passi anche in relazione alla necessità di sostenere un modello sociale equo, soprattutto con riguardo ai Paesi in via di sviluppo e alle economie in via di transizione, danneggiati da consistenti perdite di gettito fiscale a causa di particolari operazioni tributarie attuate da queste società.

Pertanto il piano di azione prevede una serie di interventi per riallineare i principi della tassazione internazionale al mutato contesto globale e ai nuovi modelli organizzativi delle imprese multinazionali che sfruttando lacune ed asimmetrie normative, riescono ad eludere quasi totalmente i vari sistemi fiscali, per spostare i profitti in Paesi a bassa fiscalità e pagare meno imposte.

Gli obiettivi del piano d'azione sono 3 :

- 1) identificare le azioni necessarie per coordinare il Progetto BEPS;
- 2) stabilire delle scadenze per implementare tali azioni;
- 3) identificare le risorse e le metodologie necessarie per implementarle.

2.5.2 Le 15 Azioni

Le azioni contenute nell'*Action Plan* sono di fondamentale importanza ai fini del raggiungimento del Progetto BEPS. Dall'azione 2 alla 14 vengono articolate su tre concetti molto rilevanti. Il primo pilastro su cui si fondano consiste nel attribuire coerenza ai regimi fiscali nazionali nell'ambito delle attività transnazionali; il secondo concetto riguarda il rafforzamento dei requisiti sostanziali che sono alla base degli standard vigenti con l'obiettivo di arrivare ad un allineamento della tassazione internazionale, localizzando le attività produttive; il terzo pilastro riguarda l'obiettivo di aumentare la trasparenza e lo scambio di informazioni. L'azione 1 e la 15 sono invece delle azioni trasversali che vanno a completare la strategia trattando dell'economia digitale e degli strumenti convenzionali multilaterali.

Le 15 azioni previste nel Progetto BEPS sono¹⁰⁷ :

- 1) “*Address the tax challenges of the digital economy*”: L'azione numero 1 verte sui cambiamenti nella tassazione dell'economia digitale. Nel delineare tale azione è intervenuta anche la TFDE (*Task Force on the Digital Economy*), un sottogruppo della *Committee on Fiscal Affairs* (CTA). L'economia digitale è il risultato di un processo di trasformazione dovuto allo sviluppo della tecnologia informatica, che ha innovato il business mondiale, per questo è divenuto impossibile scindere l'economia digitale da quella tradizionale. Le caratteristiche di tale economica richiedono l'utilizzo di un approccio più generale che ripartisca l'imposizione fra le diverse giurisdizioni. Per migliorare lo sviluppo di questa tematica è necessario prendere in considerazione delle forme di tassazione indipendenti dalla presenza di una *taxable presence*, generalmente individuata nella stabile organizzazione, nei luoghi ove le società digitali sono attive, ciò è dovuto dalla divergenza tra il luogo in cui avviene la vendita dei beni e quello in cui avviene la tassazione. Una possibile soluzione potrebbe consistere nel tenere conto di concetti come la “presenza digitale significativa” di un'impresa o la “stabile organizzazione virtuale”, scegliendo dei parametri da utilizzare per effettuare il riscontro. Inoltre un'ipotesi è quella di suddividere i profitti di un gruppo tra i Paesi, considerando i

¹⁰⁷ OECD (2013), “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing.

fattori che contribuiscono alla formazione del reddito.¹⁰⁸

I punti relativi a tale argomento su cui si è andato a concentrare il Progetto BEPS riguardano:

- Modifica della lista di eccezioni alla definizione di stabile organizzazione, per assicurare che tali eccezioni non riguardino attività con carattere preparatorio e/o ausiliario;
- Modifica della definizione di stabile organizzazione per disciplinare circostanze in cui accordi artificiosi di vendite di beni risultino nel contratto come se la vendita fosse stata effettuata dalla stessa società;
- Le linee guida sul *transfer pricing* chiariscono che la sola titolarità di un bene immateriale non genera automaticamente il diritto di ritorno, ma che i gruppi di società svolgono un ruolo importante per avere diritto ad un rendimento appropriato, delimitando con precisione quella che è la transazione reale;
- Raccomandazione sulla struttura delle CFC (*Controlled Foreign Company*) che includa la definizione dei profitti di questa tipologia di società derivanti dall'economia digitale, soggetti a tassazione nella giurisdizione della società madre.

2) “*Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements*”:

mira a neutralizzare gli effetti di strumenti e strategie, definiti accordi ibridi che sfruttano le differenze derivanti da entità o strumenti soggetti a giurisdizioni diverse per ottenere la doppia non imposizione, quindi delle deduzioni plurime sulla stessa spesa. L'azione 2 riguarda la struttura delle regole interne per andare a neutralizzare tale effetto. Il report divide gli interventi di questa azione in 2 parti:

- Parte 1: dispone raccomandazioni per coordinare i risultati fiscali qualora sorgano agevolazioni consistenti in deduzione dei contribuenti per i costi relativi, nella misura in cui siano già ammessi nell'altra giurisdizione.
- Parte 2: mira ad assicurare che tali accordi o strumenti non siano posti in essere o detenuti per ottenere benefici fiscali.

¹⁰⁸ Servizio del bilancio del Senato (2015). Nota breve, “*Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*”. NB n. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura.

3) “*Design effective CFC rules*”:

consiste nell’andare a definire delle regole ben chiare per quanto riguarda la normativa delle società estere controllate o *Controlled Foreign Company (CFC)*, in termini di definizione e requisiti. Mirano a ridurre il rischio che contribuenti con una percentuale di controllo in compagnie estere possano abbattere la loro base imponibile spostando i profitti in una CFC residenti in Paesi a fiscalità privilegiata. Si pone l’obiettivo di andare a definire in maniera precisa il concetto di controllo e la data in cui i requisiti stabiliti debbano sussistere.

Regole:

- Definizione di CFC: come determinare l’influenza del socio su una compagnia estera;
- Esenzioni e requisiti CFC: le regole della CFC specificano che tali regole vanno applicate alle compagnie estere che sono soggette a tassazione inferiore a quella prevista nella giurisdizione della società madre;
- Definizione di profitti;
- Calcolo del reddito: vengono usate le regole della giurisdizione di provenienza;
- Attribuzione dei profitti: l’attribuzione dovrebbe essere legata all’attribuzione del controllo e i profitti da attribuire calcolati in base alla proporzione di partecipazione o controllo;
- Prevenzione ed eliminazione della doppia imposizione: la giurisdizione con cui le regole della CFC permettono di pagare effettivamente un credito d’imposta per le imprese estere.

4) “*Limiting base erosion involving interest deductions and other financial payments*”:

l’azione è implementata mediante delle raccomandazioni riguardanti le *best practices* che vanno a delineare delle regole atte a prevenire l’erosione della base imponibile attraverso la deduzione degli interessi passivi e di altri costi relativi a dei finanziamenti effettuati nei rapporti *intercompany*. L’approccio che segue la raccomandazione è quello basato sulla fissazione di soglie percentuali che vanno a limitare la deduzione e l’utilizzo dei benefici fiscali derivanti dall’indebitamento.

- 5) *“Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance”*:
consiste in una ristrutturazione per eliminare il rischio che una pratica fiscale dannosa possa fare in modo che vengano cambiati i regimi in favore di Paesi terzi, estranei al progetto. Incrementa la trasparenza evidenziando la sostanza delle operazioni attraverso metodi condivisibili che determinino degli standard minimi da rispettare se si vuole usufruire dei regimi agevolativi, inserendo un monitoraggio continuo. Viene previsto che ci sia uno scambio continuo di informazioni tra Paesi per quanto riguarda i regimi agevolativi e le procedure correlate.
- 6) *“Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances”*:
attraverso delle regole anti-abuso si prefigge l’obiettivo di prevenire lo sfruttamento di benefici in situazioni non appropriate, sulla base di quanto stabilito nelle Convenzioni tra Stati per le doppie imposizioni. Definisce standard minimi per evitare il *treaty shopping*, cioè quando un soggetto non residente in nessuno dei due Stati contraenti tenta comunque di ottenere i benefici fiscali derivanti dall’accordo; tale fenomeno viene attuato mediante costruzioni artificiali consistenti nella costituzione, nel territorio di uno dei due Stati, di società fittizie con un profilo sostanziale inconsistente, anche note come *“letterboxes”*, *“shell company”* o *“conduits”*.
Le strategie per contrastare tale fenomeno sono:
- gli Stati che partecipano ad un accordo fiscale devono contrastare la creazione di opportunità di mancata tassazione, attuata mediante elusione o evasione;
 - regola specifica di “limitazione dei benefici” che limiti l’accesso alle agevolazioni a particolari enti che presentano determinate condizioni prestabilite;
 - regola generale anti-abuso che abbia come finalità principali quelli di regolamentare accordi o transazioni ricomprese nel modello OECD.
- 7) *“Prevent the artificial avoidance of PE status”*:
l’azione 7 mira a prevenire l’elusione artificiale della fattispecie di stabile organizzazione attuata mediante accordi su commessa e strategie simili.

In questo caso sono state individuate le principali strategie da tenere sotto controllo:

- accordi su commessa: in cui si va a disciplinare la fattispecie della stabile organizzazione personale, mediante l'utilizzo di un intermediario che acquista per conto di un'impresa non residente;
- specifiche eccezioni (art. 5 modello OCSE): riguardo le attività con carattere meramente preparatorio o ausiliario;
- altre strategie: es. *splitting-up* dei contratti. Con la frammentazione di un contratto si riusciva a godere di particolari agevolazioni, andando a mascherare l'identità e l'intenzione reale delle parti;
- attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione.

8) “*Aligning transfer pricing outcomes with value creation*”:

le azioni da 8 a 10 sono state accorpate in un'unica azione con l'obiettivo di migliorare le regole in ambito di *transfer price* nell'ambito di imprese multinazionali, in modo tale che avvenga un'allocazione e una tassazione corretta dei profitti in relazione alle attività economiche da cui derivano. Sovente infatti le società tendono ad attribuire i profitti dove possono più usufruire dei vantaggi fiscali anche se non coincidono con il luogo ove effettivamente sono stati realizzati. Cerca di definire le condizioni e il prezzo, per le transazioni infragruppo risultanti nell'allocazione di profitti alle società del gruppo di differenti paesi. Vanno quindi aggiornate le linee guida con degli emendamenti correttivi che integrino le disposizioni preesistenti.

Si focalizza su 3 aree:

- *Action 8*: considera i temi di *transfer pricing* in relazione a transazioni che coinvolgono beni immateriali, che essendo mobili risultano difficili da valutare;
- *Action 9*: riguarda la ripartizione del rischio contrattuale in relazione alla possibilità dell'impresa di assumere decisioni, esercitando un controllo sul rischio in modo tale da essere preparati a ciascuna evenienza avendo a disposizione le risorse necessarie;
- *Action 10*: si concentra su altre aree di elevata rischiosità ai fini dell'erosione della base imponibile, mediante l'attuazione di strategie come

ad esempio l'incremento fittizio dei costi di gestione rispetto alla dimensione reale.

9) *“Aligning transfer pricing outcomes with value creation”*:

unita con *Action 8 e 10*.

10) *“Aligning transfer pricing outcomes with value creation”*:

unita con *Action 8 e 9*.

11) *“Measuring and monitoring BEPS”*:

gli effetti fiscali del Progetto BEPS sono rilevanti. Sei indicatori dell'attività BEPS ne evidenziano i comportamenti attraverso diversi canali così da poter monitorare l'evoluzione nel tempo e l'efficacia delle strategie adottate attraverso attività di raccolta e analisi dei dati:

- i livelli di profitto di società situate in paesi a bassa fiscalità sono superiori alla media del loro gruppo;
- le aliquote effettive pagate da grandi società multinazionali stimate tra i 4 e gli 8 ½ punti percentuali in meno rispetto alle imprese che effettuano unicamente operazioni a livello nazionale;
- gli investimenti diretti esteri sono molto concentrati;
- la separazione dei profitti tassabili dal luogo in cui si svolge attività economica è definita per i beni immateriali;
- il debito tra le parti e le terze parti è più elevato nelle società multinazionali in paesi con un tasso fiscale più elevato.

12) *“Mandatory disclosure rules”*:

riguarda le metodologie usate per venire a conoscenza di fenomeni di pianificazione aggressiva da parte dei contribuenti, mediante i regimi obbligatori di dichiarazione che devono essere chiari e facili da comprendere. L'obiettivo primario è quello di garantire trasparenza fornendo all'Amministrazione Finanziaria delle strutture modulabili in base alle esigenze per la raccolta tempestiva di informazioni in modo tale da analizzare, una volta riscontrati, gli schemi concreti per aumentare il contrasto all'evasione.

- 13) “*Transfer pricing documentation and Country-by-Country reporting*”:
migliora e coordina i documenti richiesti alle multinazionali per quanto riguarda il *transfer price*, individuando standard minimi consistenti nel richiedere ai contribuenti di indicare le imposte pagate negli Stati, in modo che le singole Amministrazioni possano identificare più facilmente le aree a rischio di elusione indirizzando in maniera opportuna le attività di controllo. Viene creato un *master file*, un *local file* e un rapporto *Country by Country*. Al *master file* possono accedere le Amministrazioni dei Paesi principali, i *local file* sono per ogni Paese e il *Country by Country* è uno strumento mediante il quale le imprese multinazionali forniscono annualmente informazioni sui redditi, sulle tasse pagate e su altri indici predefiniti; tali informazioni vengono separate per ogni giurisdizione, in base al Paese in cui operano le società.

Si forma di 3 livelli standardizzati:

- guida sulla documentazione del *transfer price* incentrata su un alto livello di trasparenza riguardo le operazioni internazionali e le politiche di tali operazioni;
- documentazione dettagliata sulle transazioni *transfer price*, in appositi *file* per ogni Paese;
- *report* che mostri annualmente, per ogni giurisdizione fiscale, l’ammontare di ricavi relativi al *business*.

- 14) “*Making dispute resolution mechanism more effective*”:
cerca di rendere più efficaci i meccanismi di risoluzione delle controversie mediante l’introduzione di standard minimi su cui basare la risoluzione dei conflitti in materia di diversa interpretazione delle normative fiscali di differenti paesi, che garantiscano:

- che gli obblighi dell’accordo relativi alla procedura amichevole vengano pienamente rispettati;
- l’implementazione dei processi amministrativi che promuovano la prevenzione e la risoluzione dei conflitti;
- che i contribuenti possano accedere al *MAP process (Mutual Agreement Procedure)*.

- 15) “*Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties*”:
analisi della legge fiscale internazionale relativa allo sviluppo di uno strumento multilaterale per fare in modo che i Paesi siano in grado di implementare misure sui trattati bilaterali, velocizzando e semplificando la realizzazione delle misure volte a contrastare i fenomeni elusivi. Fornisce un approccio innovativo che riflette la rapida e continua evoluzione del contesto socio-economico. Consente quindi di evitare di dover sottoscrivere molti trattati bilaterali e garantisce una maggiore uniformità applicativa.

Alcune di queste 15 azioni rispecchiano dei punti già individuati dall’OCSE nel 1998, nella “*Harmful Tax Competition*”, documento che prevedeva 19 raccomandazioni divise in 3 gruppi aventi l’obiettivo di incrementare la cooperazione internazionale tra gli Stati incentrando l’oggetto su:

- 1) politiche domestiche e pratiche (introduzione regole CFC, accesso a documenti bancari);
- 2) indirizzare la pratica fiscale (scambio di informazioni);
- 3) lista dei paradisi fiscali (*blacklist*).

La Comunità Europea sta supportando il Progetto BEPS nel tentativo di individuare adeguate soluzioni contro l’evasione fiscale, l’elusione e le politiche fiscali aggressive.

Alcune misure del pacchetto sono immediatamente applicabili, tra cui quelle sul *transfer price*, l’applicazione di altre invece richiede una revisione delle normative nazionali e dei trattati bilaterali. La fiscalità resta basata sulla potestà impositiva nazionale, ma gli accordi tra Stati servono per limitare i conflitti che possono sorgere per gli obblighi assunti.

Il 17 giugno 2013 la Commissione europea ha presentato un piano d’azione per una tassazione societaria più equa ed efficiente che ha anche il compito di valutare come integrare al meglio gli *output* in termini di risultati del Progetto BEPS a livello europeo; entro il 2016 verrà presentato un piano di *monitoring* attivo per i prossimi quattro anni. La collaborazione da parte dello Stato italiano a tale progetto è stata mostrata dal Ministero dell’Economia e delle Finanze che, nell’ottobre del 2013, ha assegnato al Fondo Monetario Internazionale

(FMI) e all'OCSE il compito di elaborare delle *best practices* in materia di rapporto tra Fisco e contribuente che verranno adottate dall'Italia, per promuovere tale rapporto basandolo sulla fiducia e la collaborazione, in modo tale da abbassare il numero dei contenziosi.¹⁰⁹

2.6 Action 7: premesse

Tra le 15 azioni presenti nel Progetto BEPS si è scelto di dare maggior rilievo e quindi di approfondire l'azione n° 7, relativa all'erosione della base imponibile mediante l'utilizzo della fattispecie della stabile organizzazione.

Si evidenzia come negli ultimi anni la definizione di “*stabile organizzazione*” sia divenuta inadeguata nel garantire dei criteri di collegamento con il territorio della casa madre a causa dei sofisticati modelli di business adottati da alcuni gruppi multinazionali (ad esempio, quelli operanti nel settore del commercio elettronico), che determinano una “disconnessione” tra attività generatrici di reddito e giurisdizioni nelle quali si localizzano gli utili così prodotti, facilitandone in questo modo l'utilizzo artificioso per aggirare il sistema fiscale.

L'Action 7 insiste sulla necessità di rivedere la nozione preesistente e giungere a una nuova definizione di stabile organizzazione che risponda in modo più confacente allo scenario dell'economia globale, così da poterne prevenire occultamenti artificiosi (ad esempio tramite i cosiddetti “*commissionaire arrangements*”).

ACTION 7

Prevent the artificial avoidance of PE status

“Develop changes to the definition of PE to prevent the artificial avoidance of PE status in relation to BEPS, including through the use of commissionaire arrangements and the specific activity exemptions. Work on these issues will also address related profit attribution issues.”

AZIONE 7

Prevenire l'elusione artificiale della stabile organizzazione

“Sviluppare le modifiche alla definizione di stabile organizzazione per impedire l'elusione artificiale della fattispecie di stabile organizzazione in relazione al Progetto BEPS, anche attraverso il ricorso agli accordi tramite commissioni e le esenzioni di attività specifiche. Il

¹⁰⁹ Servizio del bilancio del Senato (2015). Nota breve, “*Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*”. NB n. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura.

lavoro su questi temi permetterà anche di affrontare questioni correlate all'attribuzione dei profitti.”

L'OCSE ha pubblicato il *Discussion Draft BEPS Action 7: “Preventing the artificial avoidance of PE status”* per promuovere presso tutti i soggetti interessati commenti ed osservazioni ai fini della modifica della disciplina convenzionale vigente della stabile organizzazione.

2.6.1 Obiettivi dell'Action 7

L'Action Plan pubblicato nel luglio 2013 insiste sul bisogno di approfondire la definizione di stabile organizzazione per prevenire l'abuso di questa fattispecie.

L'interpretazione delle regole dell'accordo sulla stabile organizzazione personale permette che i contratti per la vendita di beni appartenenti a un'impresa estera non residente siano negoziati e conclusi in un paese da parte di un intermediario locale senza che i profitti di tali vendite vengano ad essere tassati alla stregua dei profitti derivanti dalla stessa vendita, qualora questa fosse avvenuta attraverso un distributore, spingendo così le imprese a sostituire l'accordo tramite il quale agiva tradizionalmente l'intermediario, con accordi su commessa, con il risultato che i profitti derivanti dalla vendita vengono portati fuori dal Paese nel quale la stessa si è conclusa. Da studi recenti è emerso che gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva maggiormente utilizzati sono quelli attuati attraverso transazioni artificiali, i cosiddetti “*commissionaire arrangements*” connessi alla stabile organizzazione. La fattispecie che maggiormente si presta a tali artifici è quella della stabile organizzazione personale poiché l'interpretazione delle convenzioni in materia consente che i contratti di vendita di beni di una società non residente vengano sottoscritti dalla *subsidiary* locale della società. I profitti derivanti da tali contratti sono assoggettati a regole diverse di tassazione rispetto a quelle previste per il distributore principale. Da questa interpretazione è nata l'abitudine di convertire le *subsidiary* in *commissionaire arrangements* di modo tale da poter spostare i profitti in un altro Paese senza che avvengano delle modifiche sostanziali nell'attività svolta.

L'Action Plan ha evidenziato anche come le imprese multinazionali frammentino in maniera artificiosa le loro operazioni in modo tale da qualificare la loro mera attività ausiliaria come

stabile organizzazione.

Obiettivo dell'azione è quindi una modifica dei paragrafi 5 e 6 dell'articolo 5 del Modello OCSE per andare a chiarire che nella circostanza in cui le attività svolte in uno Stato da un intermediario comportino la regolare conclusione di contratti da parte dell'impresa, si rinviene un “*sufficient taxable nexus*” cioè un nesso sufficiente, a condizione che l'attività svolta dall'agente non rientri nella sfera di una sua attività indipendente. Vengono quindi proposte modifiche a livello di *wording*.¹¹⁰

2.6.2 Opinioni dell'OCSE e relativi commentari

Il *Public Discussion Draft* 31/10/14 – 9/01/15 descrive le strategie identificate dal gruppo di lavoro includendo anche le opzioni di modifiche che sono state esaminate. La Commissione per gli Affari Fiscali (CFA) ha chiesto a tutte le parti interessate di commentare queste opzioni entro il 9 gennaio 2015.

Il *Report BEPS* ha riconosciuto la necessità di modificare la definizione di stabile organizzazione in relazione anche all'evoluzione del contesto fiscale. Il *Discussion Draft* illustra le strategie individuate per contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile attraverso il cosiddetto “*Artificial Avoidance of PE status*”, connesso principalmente:

- ai *commissionaire arrangements*;
- all'esenzione per specifiche attività;
- allo “*splitting-up*” dei contratti;
- all'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione;

Secondo l'OCSE, molte delle strutture con la figura del “*commissionaire*” sono state poste in essere con lo scopo di erodere la base imponibile dello stato in cui vengono effettuate le vendite. Bisogna quindi apportare modifiche per chiarire che le attività che l'intermediario

¹¹⁰ Valente P., “*Erosione della base imponibile e stabile organizzazione*”, in “il fisco” 31/2015.

svolge in uno Stato implicano la conclusione di contratti, a meno che l'intermediario non sia indipendente: in questo caso non c'è stabile organizzazione. Sono quindi state proposte modifiche di vocaboli nei paragrafi 4, 5 e 6 dell'art. 5 del modello OCSE.

Il *Revised Discussion Draft* 15/05/15 – 12/06/15 riporta le proposte e i commenti fatti dai soggetti interessati in relazione alle criticità del lavoro svolto sui commenti ed è stato discusso nell'incontro del 22-26 giugno 2015, nella cui sede è stato chiesto di finalizzare le modifiche da apportare alla tassazione convenzionale dell'OCSE. Nel cercare di stabilire delle strategie risolutive definitive in tema di *artificial avoidance of PE status* bisogna tenere conto che lo svolgimento dell'attività d'impresa presuppone certezza in termini di valutazione e definizione di tutte le condizioni che fanno sorgere la fattispecie di stabile organizzazione. Stessa linea di pensiero è seguita dalla *Confédération Fiscale Européenne* (CFE) che esalta la necessità di prevenire controversie fiscali: “*Any review of the Pe definition should ensure that no additional uncertainty or any unnecessary burden be generated on taxpayers.*”¹¹¹ Ancora, a sostegno di questa tesi c'è anche la BIAC (*The Business and Industry Advisory Committee to the OECD*).

2.6.2.1 La figura del *commissionaire*

Al centro del dibattito sulla stabile organizzazione vi è la figura del commissionario. Numerose contestazioni a livello internazionale sono legate in particolare alla questione del vincolo “giuridico” ed “economico” che lega l'impresa estera e il suo agente, poiché in base a questi vincoli si valuta l'indipendenza dell'agente stesso.

Per quanto riguarda il vincolo giuridico rilevano i poteri che l'impresa mandante può esercitare sotto il profilo legale e contrattuale; per il vincolo economico rileva invece l'individuazione del soggetto che si assume il rischio d'impresa. Se l'agente non fosse indipendente il rischio ricadrebbe su quest'ultimo.

La formulazione antecedente al dibattito del *Progetto BEPS* ha permesso che fuoriuscisse dalla sfera della disciplina giuridica e fiscale della stabile organizzazione personale la figura del commissionario anche in presenza di un intermediario che contribuisce alla regolare

¹¹¹ *Opinion Statement FC 1/2015 on the OECD 2014 Public Discussion Draft on Preventing the Artificial Avoidance of PE Status.*

conclusione di contratti. Tali lacune derivano dalle difficoltà di formulare un approccio unico dovute alle differenze nella corretta interpretazione dei paragrafi dell'*Action Plan*, ad esempio, nei paesi di *civil law* come l'Italia, dove la spendita del nome dell'impresa è legata direttamente al vincolo, sussistono alcune perplessità derivanti dal fatto che la nozione di agente indipendente possa risultare superflua poiché il *broker* e il *commissionaire* non hanno la possibilità di agire per conto del mandante. Un commissionario quindi non potrebbe mai costituire una stabile organizzazione personale in quanto non agisce mai in nome dell'impresa estera mandante; di contro la Corte di Cassazione, nel caso *Philip Morris*, ha interpretato in maniera più sostanziale il requisito della rappresentanza per l'agente.

Come riportato dal *Final report* sull'*Action 7*, la figura del *commissionaire* si presenta quando un soggetto vende prodotti in un dato Stato in nome proprio, ma in parte anche in nome dell'impresa estera, effettiva proprietaria di tali beni. Attraverso tale organizzazione l'impresa è in grado di vendere i suoi prodotti in uno Stato senza che si venga a configurare stabile organizzazione e, di conseguenza, non viene tassata su tali operazioni; per contro, finché il soggetto che si occupa della vendita non è proprietario di tali beni, non potrà essere tassato sui profitti derivanti da tale vendita, ma lo sarà unicamente sulla commissione derivante dal servizio fornito all'impresa estera.

I cambiamenti al Modello proposti dall'OCSE sono orientati alla previsione di ciascuna situazione in cui un agente operi regolarmente nel Paese della fonte per concludere contratti in nome dell'impresa estera mandante; in tali circostanze si ritiene integrata l'ipotesi di stabile organizzazione personale.

In particolare i cambiamenti al paragrafo 5 e 6 dell'articolo 5 del Modello Ocse consistono nella riformulazione del contenuto :

"[...] where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are:

- a) in name of the enterprise, or*
- b) for the transfer of the ownership or*
- c) for the provision of services by that enterprise*

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment [...]" (paragraph 5).

Per applicare il paragrafo 5 devono essere rispettate tutte le condizioni, che sono:

- un soggetto che agisca in parte in nome di un'impresa estera;

- deve svolgere tali operazioni abitualmente;
- tali contratti devono essere in nome dell'impresa.

“[...] the enterprise carrying a business through an independent agent, it cannot be taxed in the other contracting State in respect of all those dealings if the agent is acting in the ordinary course of business [...]” (paragraph 6).

Sono così state elaborate nuove definizioni, cancellando parti superflue dei paragrafi originali, per fare in modo che si considerino tutte le circostanze in cui possa venire ad esistenza una stabile organizzazione.

Le proposte sono quattro¹¹²:

- *Option A* consistente nella sostituzione dell'espressione “conclude contracts” con la locuzione “engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts” (con variante *Option C*);
- *Option B* consistente nella sostituzione dell'espressione “concludes contracts” con la locuzione “concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts” (con variante *Option D*).

2.6.2.2 Esenzione per specifiche attività: attività con carattere preparatorio e/o ausiliario

La attività a carattere preparatorio o ausiliario sono delle ipotesi che non integrano stabile organizzazione e formano la *negative list*, menzionata nella normativa. Per tali attività si intendono quelle considerate non imprescindibili per la realizzazione dell'attività e vanno analizzate in base alla singola tipologia di impresa nello svolgimento del *business* in modo tale da poter determinare la rilevanza di tale attività rispetto a quella principale. Il criterio distintivo di tali attività consiste nel fatto che l'attività svolta non costituisca di per sé una parte essenziale o significativa, in quanto i servizi che risultano non sono mirati alla produzione diretta di profitti. Tali attività svolgono la funzione di supportare lo svolgimento o la creazione dell'attività principale, vengono realizzate quindi in una fase antecedente o contemporanea all'avvio dell'attività *core*.

¹¹² OECD (2015), “Preventing the artificial avoidance of Permanent Establishment status, Action 7 – 2015 Final Report”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Tra le soluzioni proposte dall'OCSE nel *Discussion Draft* di ottobre 2014, rilevanza assume quella consistente nella subordinazione di tutte le attività presenti nell'esemplificazione negativa alla condizione di mantenimento del carattere preparatorio e ausiliario in relazione all'attività principale dell'impresa, passando così da una disapplicazione automatica ad una valutazione caso per caso, finendo con il considerare l'elenco come un'esemplificazione e non come una esclusione assoluta.¹¹³

2.6.2.3 *Splitting – up* dei contratti

Si intendono i casi in cui le operazioni vengono poste in essere da parti correlate. In queste operazioni si cerca di frammentare la struttura della società affinché non si venga a configurare stabile organizzazione. Tali casi potrebbero essere disciplinati da una norma che viene ad essere applicata ad in presenza di attività esercitate da più imprese correlate in posti differenti o nel medesimo luogo oltre che alle attività svolte da una medesima impresa in posti diversi.

Il cosiddetto *splitting-up* dei contratti potrebbe portare, secondo l'OCSE, ad un abuso dell'eccezione di cui al paragrafo 3 dell'articolo 5 del Modello OCSE:

“A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months”.

Questo problema può essere superato con l'introduzione di una regola automatica, diretta a prendere in considerazione anche le attività svolte da imprese associate, o mediante la previsione di ulteriori esempi atti a chiarire la regola anti-abuso generale. La suddetta regola automatica viene chiamata *“Principal Purpose Test” (PPT)*.

2.6.2.4 Attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione

L'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione è una tematica rilevante in ottica anti-abuso. Questo tema è disciplinato dall'articolo 7 del Modello OCSE, allocando il diritto di imposizione tra gli Stati contraenti in merito al reddito d'impresa; incarna il principio secondo

¹¹³ Paragrafi 23 e 24 del Commentario all'articolo 5 del Modello di convenzione OCSE, modificato sulla base del *Discussion Draft* (15 maggio 2015 – 12 giugno 2015).

il quale i redditi dell'impresa generalmente vengono sottoposti a tassazione nel Paese in cui è situata l'impresa, a meno che non operi in un altro Stato mediante stabile organizzazione, nel qual caso cambiano le dinamiche impositive.

L'OCSE ha ritenuto necessario assicurare il rispetto del principio dell'*arm's length* alle stabili organizzazioni nel rispetto del contribuente. L'applicazione di tale principio, come espresso nel *Rapporto BEPS*, ha l'obiettivo di allocare il reddito in proporzione a quanto attribuito a soggetti terzi e garantire che il prezzo praticato e le condizioni delle transazioni infragruppo siano le stesse previste per i soggetti esterni. Le linee guida su questa tematica sono nel paragrafo 1 e 2 dell'articolo 7 Modello OCSE. Il paragrafo 1 stabilisce la regola per l'allocatione del diritto di assoggettare a tassazione i redditi di impresa: a meno che l'impresa di uno Stato non operi mediante stabile organizzazione, i redditi vengono tassati in quello Stato; se invece opera mediante stabile organizzazione in un altro Stato, viene tassata in quest'ultimo. Il paragrafo 2 prevede la condizione per l'utilizzo del principio di *reddito at arm's length*: "*bisogna tenere conto delle functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts to the enterprise*"¹¹⁴.

2.6.3 Conclusioni dell'OCSE nel *Final Report*

Nel 2015 l'OCSE ha pubblicato un *Final Report* sull'*Action 7* del BEPS, inerente le modifiche all'articolo 5 rese necessarie dal fatto che la precedente disposizione non fosse più in grado di assicurare una "*fair allocation of taxing rights of business profits*".

Il *Final Report*, prese in considerazione le proposte dei precedenti *Discussion Drafts*, arriva a modifiche definitive riguardanti:

a. "*Commissionaire arrangements*": può essere definito come un accordo attraverso il quale un soggetto vende un prodotto in uno stato a suo nome, ma in parte anche a nome di un'impresa estera che è proprietaria del prodotto. Attraverso questo accordo l'impresa è in grado di vendere i suoi prodotti in un altro stato senza avere tecnicamente nel territorio di quello una stabile organizzazione le cui vendite possano essere assoggettate a tassazione e senza che siano tassabili nello stato in cui avviene la vendita. Finché la persona che effettua la

¹¹⁴ Paragrafo 15 del commentario all'articolo 7.

vendita non è proprietaria del prodotto che vende, essa non può essere tassata sui profitti derivanti da questa vendita, ma solamente per la remunerazione che riceve per la prestazione del servizio.

b. Esenzione per specifiche attività: molte attività nate inizialmente come preparatorie o ausiliarie sono diventate con il passare del tempo attività *core* dell'impresa. L'articolo 5 viene ad essere modificato per assicurare che ognuna delle esenzioni sia ristretta ad attività che siano diverse da preparatorie o ausiliarie, così da tassare le attività *core* nel paese in cui vengono svolte. Le modifiche apportate riguardano anche la “Regola anti-frammentazione delle operazioni”, in forza della quale non si possono alterare le strutture societarie di multinazionali per ottenere vantaggi fiscali.

c. Altre strategie: come ad esempio lo “*splitting-up*” dei contratti. Nella modifica dell' *Action 6* è stata introdotta la *PPT rule (principal purposes test)* , regola che va ad indirizzare i Paesi verso il tema delle regole anti-abuso .

d. Attribuzione dei profitti: i cambiamenti riguardanti tale argomento non consistono in modifiche sostanziali alle regole esistenti, ma vanno ad implementare tali regole, rendendole più specifiche. I profitti di un'impresa estera vengono tassati nello Stato della fonte solo per la parte attribuibile alla stabile organizzazione che l'impresa ha nello Stato.

In particolare, le modifiche apportate alla formulazione dell'articolo 5 riguardano la definizione di “conclusione di contratti” e quella di “attività preparatorie o ausiliarie”. La conclusione di contratti in nome dell'impresa non residente non è vincolante affinché venga comunque ad esistenza la stabile organizzazione personale, poiché è sufficiente che il commissionario si limiti a svolgere un ruolo decisivo in contratti perfezionati sistematicamente. Un indicatore invece fondamentale consiste invece nella circostanza in cui il compenso dell'intermediario sia “parametrato” al fatturato dell'impresa estera. L'OCSE arriva alla conclusione di modificare il *drafting* del Modello di Convenzione stabilendo che la stabile organizzazione di tipo personale ricorra quando un soggetto svolge un ruolo decisivo nella conclusione dei contratti che vengono perfezionati in maniera sistematica senza che l'impresa estera apporti modifiche sostanziali, ciò indipendentemente dal fatto che il soggetto concluda contratti in nome dell'impresa stessa; la nuova formulazione recita : “*the principal*

role leading to the conclusion of contracts”¹¹⁵.

Uno degli indicatori decisivi del determinare la figura dell’intermediario viene individuato nella circostanza che il compenso sia proporzionato al fatturato dell’impresa estera con cui è connesso. In definitiva, il *Final Report*, per quanto riguarda il requisito dell’indipendenza, si è limitato a prevedere che la situazione in cui l’agente lavori “*esclusivamente o quasi esclusivamente per una società del gruppo cui appartiene, è considerato indice sufficiente per ritenere integrato l’elemento dell’indipendenza.*”

L’OCSE sostiene che un’attività di carattere preparatorio dovrebbe precedere l’attività principale dell’impresa, così come un’attività di carattere ausiliario dovrebbe supportare il *business* e non essere parte di questo.

Tra le diverse soluzioni presentate, l’OCSE ha scelto quella consistente nella modifica della formulazione del Modello di Convenzione relativa alle attività elencate nel paragrafo 4 dell’articolo 5, tale per cui queste attività debbano presentare il carattere preparatorio o ausiliario per non costituire stabile organizzazione.

Per accelerare i tempi di recepimento delle soluzioni proposte è stata necessaria una modifica delle Convenzioni contro le doppie imposizioni precedentemente in vigore e lo strumento usato è stato quello del *Multilateral Agreement*¹¹⁶, accordo multilaterale tra i diversi Stati per evitare una modifica di tutti gli accordi bilaterali in vigore. Pertanto a partire dalla pubblicazione del *Final Report* ed entro la fine del 2016 è richiesto alle imprese di adeguare i propri modelli distributivi e di *business* in relazione a queste nuove Direttive impartite dall’OCSE. Per ciò che concerne i modelli distributivi delle imprese, le novità introdotte dal *Final Report* riguardano il mantenimento dei modelli distributivi LRD (*Low Risk Distributor*), consistente nella compravendita in nome e per conto proprio da parte dell’impresa, non permettendo la configurazione della stabile organizzazione personale.¹¹⁷

A sostegno di questo progetto di adeguamento è intervenuta anche la Commissione Europea, lanciando un programma d’azione per il miglioramento dei sistemi fiscali dei Paesi, alla luce del lavoro svolto dall’OCSE; verranno illustrate le modifiche principali al Modello di Convenzione OCSE che sono state approvate in materia di stabile organizzazione personale.

¹¹⁵ Paragrafo 32.5 del nuovo Commentario OCSE, riformulato nel *Final Report*.

¹¹⁶ OECD (2015), “*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*”, *Action 15 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹¹⁷ Avolio D., “*Stabile organizzazione e Final Report dell’OCSE: cosa cambia per i modelli distributivi delle imprese*”, in “il fisco”, 2016.

CAPITOLO 3

3. L'IMPATTO DEL COMMERCIO ELETTRONICO SULLA STABILE ORGANIZZAZIONE

3.1 Premessa

La stabile organizzazione è oggetto di numerose problematiche che ricomprendono una pluralità di aspetti fiscali come Iva, imposte dirette, accertamento ecc. e viene sottoposta a continui esami ed interventi normativi ed interpretativi da parte di autorità e organizzazioni nazionali e internazionali.¹¹⁸

Per ciò che concerne il commercio elettronico, la verifica della sussistenza dei requisiti per la determinazione di una stabile organizzazione ha comportato notevoli difficoltà; non risulta affatto semplice determinare la presenza di una sede di affari dal momento che l'attività d'impresa in questo caso viene svolta in rete, pertanto risulta difficile rinvenire il collegamento territoriale tra la transazione *on-line* e il relativo luogo geografico in cui può essere collocata tale transazione.

È da queste difficoltà emergenti che nasce l'esigenza di considerare nuove interpretazioni normative in materia. Tale processo di aggiornamento ha visto coinvolti numerosi Governi e organismi internazionali, primo fra tutti l'OCSE, che ha fornito un rilevante contributo a tale questione attraverso un documento, *"The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention – Draft for Comments"*, predisposto dal *"Working Party N. 1 on Tax Conventions and Related Questions"* in occasione del *Forum on Electronic Commerce* di Parigi, il 12 e 13 ottobre 1999.¹¹⁹ Il *Working Party* è un sottogruppo

¹¹⁸ Mayr S., Santacroce B. (a cura di), *"La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali"*, Ipsoa, Milano, 2013.

¹¹⁹ Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., *"Economia digitale e commercio elettronico. Fiscalità in Internet nella gestione d'impresa"*, IPSOA, 2015.

del Comitato per gli Affari Fiscali (CFA) dell'OCSE che si occupa dell'aggiornamento del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni.

Il contenuto di tale documento si basa sulla scelta di mantenere inalterata la formulazione dell'articolo 5 del Modello OCSE, andando ad intervenire solo sul Commentario, in modo tale da renderlo applicabile fin da subito a tutte le convenzioni in vigore aventi ad oggetto la stabile organizzazione e al contempo ampliando tale definizione anche alle sotto-definizioni di “*virtual fixed place of business*”, “*virtual agency*” e “*on-site business presence*”.

Il dibattito sorto sull'ampliamento dell'area di assoggettabilità alla definizione di stabile organizzazione ha riguardato in primo luogo la qualificazione del *server* e del *web site* come stabile organizzazione, poiché risultano essere gli elementi distintivi di tale fattispecie nel contesto digitale. Ciò ha reso necessario precisare alcune considerazioni in relazione all'applicazione dei principi generali dell'ordinamento tributario a questa nuova forma di realtà economica. Tale compito viene svolto nel Rapporto BEPS, che mostra come i cambiamenti dei diversi settori economici siano stati in grado di riconnettersi alle *best practices* fissate dei vari ordinamenti, in particolare per le attività immateriali e lo sviluppo del commercio digitale: “*This report also shows that current international tax standards may not have kept pace with changes in global business practices, in particular in the area of intangibles and the development of the digital economy*”¹²⁰.

Questo intervento nasce dalla constatazione che il processo di globalizzazione ha portato allo sviluppo di prodotti e modelli di *business* nuovi, così da creare circostanze favorevoli per l'implementazione di strategie a livello globale in un contesto in cui va sempre più crescendo l'*intellectual property*. Sono tutti concetti presi in considerazione e analizzati nell'*Action 1: “Address the Tax Challenge on Digital Economy”*, azione di apertura dell'*Action Plan* del Progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) oggetto di analisi nel precedente capitolo di questo elaborato. Con questa azione l'OCSE ha inteso affrontare tutte le problematiche fiscali inerenti l'economia digitale, sia ai fini delle imposte dirette che delle imposte indirette.

Per riuscire ad effettuare un'analisi completa e accurata della fattispecie di stabile organizzazione sembra doveroso procedere prima per un'analisi della giurisprudenza, interna ed esterna, focalizzando l'attenzione sull'ambito del commercio elettronico digitale, meglio noto come *digital economy*, e sull'impatto che questa nuova modalità di esercizio dell'attività economica ha avuto in merito alla considerazione e al trattamento giuridico e fiscale della stabile organizzazione stessa.

¹²⁰ OCSE, “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, 12 febbraio 2013.

3.1.1 La stabile organizzazione nella giurisprudenza ante riforma societaria del 2004

La fattispecie della stabile organizzazione nell'ordinamento tributario italiano è stata introdotta con la riforma delle società entrata in vigore nel 2004. Prima di tale riforma non esisteva una definizione ufficialmente riconosciuta del concetto di stabile organizzazione, seppure fosse un istituto già oggetto di numerosi interventi da parte del legislatore fin dai tempi in cui era in vigore l'imposta di ricchezza mobile, per riuscire ad identificare il presupposto soggettivo necessario ai fini dell'assoggettamento ad imposizione di un'attività economica svolta sul territorio di uno Stato da parte di un soggetto non residente.

L'articolo 145 della legge del 1958 n°645 recitava infatti : *“Presupposto dell'imposta è il possesso di un patrimonio o di un reddito da parte di soggetti tassabili in base al bilancio nonché di società ed associazioni estere operanti in Italia mediante una stabile organizzazione, ancorché non tassabili in base al bilancio”*. Tale articolo risale ad un momento temporale anteriore all'introduzione ufficiale dell'articolo 162 del TUIR nel nostro ordinamento, ma menziona comunque la stabile organizzazione, a dimostrazione del fatto che la suddetta è una questione oggetto di considerazione da molto prima del suo riconoscimento ufficiale.

Il dibattito sulla stabile organizzazione nasce infatti negli anni venti con l'intento di andare a determinare quale fosse lo Stato legittimato a tassare il reddito derivante da tale fattispecie, contrapponendo lo Stato di residenza del soggetto o lo Stato della fonte in cui veniva prodotto il reddito in questione. Negli anni seguenti la tesi più seguita dagli altri legislatori è stata quella che sceglieva di attribuire la potestà impositiva allo Stato della fonte, purché i redditi fossero riconducibili ad una organizzazione materiale o personale che *“fosse elemento di congiunzione tra la tassazione del reddito ed il luogo di produzione dello stesso”*¹²¹.

Il legislatore italiano ha cercato di sopperire alla mancanza di una disposizione specifica introducendo a livello di ordinamento interno la stabile organizzazione come elemento discriminante per tassare i redditi d'impresa, a livello invece internazionale invece ha stipulato Convenzioni contro le doppie imposizioni con Stati terzi sulla base del Modello OCSE del 1963¹²². È proprio al Modello OCSE che si è fatto riferimento fino all'entrata in

¹²¹ Grilli S., Ruggiero P., Mayr S., Santacroce B. (a cura di), *“La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali”*, Ipsoa, Milano, 2013.

¹²² Cass., 27 novembre 1987, n. 8815 e n. 8820: la Corte di Cassazione ha fatto espressamente richiamo alla *“definizione contenuta in numerose Convenzioni contro le doppie imposizioni, stipulate in conformità allo schema elaborato dall'OCSE”* ed ha statuito che *“il requisito della stabile organizzazione in Italia di società estere ... doveva essere ritenuto esistente quando l'ente straniero svolgeva abitualmente attività nel territorio nazionale avvalendosi di una struttura organizzativa materiale e/o personale, qualunque ne fosse la dimensione,*

vigore della riforma societaria del 2004, in particolare all'articolo 5 di tale Modello che analizza la stabile organizzazione.

Avendo questi pochi riferimenti, la Corte di Cassazione nelle sue interpretazioni¹²³ è arrivata ad associare la stabile organizzazione unicamente alla definizione di “*sede secondaria*” dettata dal codice civile all'allora vigente articolo 2506¹²⁴. La *ratio* alla base dell'assimilazione della fattispecie di stabile organizzazione a quella della sede secondaria risultava nella distinzione operata dai meccanismi di applicazione dell'imposta di ricchezza mobile, in base ai quali si tendeva a distinguere tra soggetti esteri tassati in base al bilancio in Italia e soggetti esteri in capo ai quali non vi era l'obbligo di presentare un bilancio. Proprio in merito a tale distinzione erano sorti dei contrasti tra la Corte di Cassazione e alcuni giudici di merito che avevano tratto la definizione convenzionale di stabile organizzazione dalle linee del trattato Italia-Francia¹²⁵; o ancora una sentenza del 1984 in cui la Corte stabiliva che “*la verifica della sussistenza o meno di una stabile organizzazione di un soggetto non residente in Italia deve essere effettuata con riferimento alle leggi di ratifica delle Convenzioni bilaterali, utilizzando, nel contempo i tratti chiarificanti contenuti nel Modello proposto dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico – OCSE*”¹²⁶. La Corte in seguito ha riconosciuto l'importanza della definizione convenzionale stabilendo che quanto disposto dall'OCSE, poiché corrispondente a molte definizioni contenute nei trattati, potesse essere considerato temporaneamente come nozione di riferimento, dato che l'articolo 2506 del c.c. inerente la sede secondaria non veniva più considerato idoneo a rappresentare la fattispecie di stabile organizzazione.¹²⁷

Dall'originarsi di questi contrasti, nel 1987 la Cassazione ha cominciato a sollevare dei dubbi circa l'uso comune di assimilare la stabile organizzazione alla sede secondaria. Difatti con le

purché non avesse carattere precario o temporaneo e costituisse, quindi, un centro di imputazione di rapporti e situazioni giuridiche riferibili al soggetto straniero”.

¹²³ Cass., 4 ottobre 1954, n. 3232; Cass., 15 novembre 1960, n. 3041; Cass., 9 luglio 1975, n. 2672: la Corte di Cassazione ha accostato la nozione di stabile organizzazione a quella di “sede secondaria” ex art. 2506 *ratione temporis* del codice civile, inquadrando così, in una prospettiva prettamente civilistica, un concetto originatosi in un contesto fiscale.

¹²⁴ “*Le società costituite all'estero, le quali stabiliscono nel territorio dello Stato una o più sedi secondarie con rappresentanza stabile, sono soggette, per ciascuna sede, alle disposizioni della legge italiana sulla pubblicità degli atti sociali.*

[...]

Le società costituite all'estero sono altresì soggette, per quanto riguarda le sedi secondarie, alle disposizioni che regolano l'esercizio dell'impresa o che la subordinano all'osservanza di particolari condizioni.

Negli atti e nella corrispondenza delle sedi secondarie di società costituite all'estero devono essere contenute le indicazioni richieste dall'art. 2250; devono essere altresì indicati l'ufficio del registro delle imprese presso il quale è iscritta la sede secondaria e il numero di iscrizione.

¹²⁵ Comm. Trib. Di Milano, 26 gennaio 1980.

¹²⁶ Comm. Trib. Di Novara, 1 ottobre 1984.

¹²⁷ Corte di Cassazione, 15 settembre 1990, n° 9580.

sentenze n°8815 e 8820 del 27 novembre 1987 è stata riconosciuta la non coincidenza delle due fattispecie in quanto la sede secondaria può essere assimilata ad una specie tipica di stabile organizzazione e non ricondotta all'intera categoria; inoltre la Corte di Cassazione ha stabilito gli elementi essenziali di una stabile organizzazione tenendo conto del fatto che:

- a) l'organizzazione deve essere strumentale ad un'attività svolta in maniera abituale dall'ente straniero in Italia, consistente nel compimento di atti e operazioni tali da rendere i complessi utilizzati e i soggetti "operanti";
- b) l'organizzazione deve essere caratterizzata da stabilità, il cui utilizzo deve essere considerato durevole, in virtù del fatto che non si tratta di attività occasionale;
- c) deve costituire un centro di imputazioni giuridiche dell'attività svolta;
- d) l'attività in questione può risultare essere anche secondaria o strumentale rispetto all'attività principale.

Da una prima analisi delle varie sentenze emanate dalla Corte di Cassazione negli anni precedenti la riforma societaria del 2004, si evidenziano differenze tra il sistema dell'imposta di ricchezza mobile e il nuovo Testo unico delle imposte sui redditi in termini di presupposti del tributo dato che nell'attuale sistema assume carattere rilevante il criterio di localizzazione dei redditi in virtù del quale si considerano prodotti in Italia i redditi di un soggetto estero solo se realizzati tramite una stabile organizzazione.

Per ciò che concerne la giurisprudenza ante riforma societaria e fiscale invece, quello della *Philip Morris* è un esempio molto attinente in quanto, oltre al problema del carattere preparatorio e ausiliario delle attività presenta anche il problema del potere di rappresentanza dell'agente.

Il caso della *Philip Morris* del 2001 riguardava la determinazione dell'esistenza di una stabile organizzazione in Italia di suddetto gruppo ed è stato trattato nelle sentenze della Corte di Cassazione n° 3367 e 3368; nel caso specifico non sembra che vi fosse prova che il soggetto avesse i poteri per impegnare le società estere nei confronti del contraente italiano.¹²⁸

Nonostante la mera partecipazione alla negoziazione del contratto all'estero del soggetto non

¹²⁸ Guglielmi S., "Il caso *Philip Morris* nelle recenti modifiche al commentario *Ocse*", in "Diritto Tributario Internazionale – Fiscalità Internazionale", 2006.

comporti in generale che il medesimo sia dotato del potere di concludere contratti né comporti la configurabilità della stabile organizzazione personale, se ne è tenuto conto come elemento indiziario.

L'Amministrazione finanziaria italiana nel caso *Philip Morris* contestava a varie società appartenenti allo stesso gruppo l'esistenza di una stabile organizzazione dato che tra le attività svolte da una controllata in Italia rientrava anche l'attività di supervisione sull'esatta esecuzione dei contratti di distribuzione di sigarette stipulati da una società tedesca del gruppo con i Monopoli di Stato.

A sua difesa, la *Philip Morris* adduceva la non rilevanza dell'attività svolta, facendola rientrare tra le attività ausiliarie irrilevanti ai fini della determinazione della stabile organizzazione dato che la società italiana non disponeva del potere di concludere contratti a nome della società estera ricorrente, respingendo quindi la sussistenza della configurazione di tale fattispecie giuridica poiché gli uffici e il personale erano riconducibili alla società italiana; inoltre, le attività di controllo in merito all'esecuzione di contratti corrispondevano a quanto disposto dall'articolo 5 del Modello OCSE¹²⁹, quindi non vi sarebbe stata sussistenza di una stabile organizzazione neppure nel caso in cui ci fosse stata una sede con personale preposto in Italia.

Infine aveva addotto come motivazione il fatto che fosse una società controllata, quindi un soggetto autonomo rispetto alla società controllante.¹³⁰

A fronte di ciò la Cassazione nella relative sentenze ha affermato il principio secondo il quale un'attività di controllo sulla regolare esecuzione dei contratti non può essere considerata come attività di natura ausiliaria in quanto funzionale alla produzione di reddito.

In conclusione, la Cassazione ha ritenuto che *"l'attività in questione - soprattutto se riferita alla distribuzione di merci in un vasto mercato - non pare possa essere ricondotta a quella di un broker ovvero di un agente generale o indipendente, i quali non danno luogo a stabile organizzazione, come espressamente previsto dall'art. 5, paragrafo 6, del Modello OCSE"*.

Dal caso *Philip Morris* sono stati elaborati molti principi di diritto

I principi elaborati dalla Corte di Cassazione sono¹³¹:

¹²⁹ Articolo 5 Modello OCSE, Paragrafo 4, lettera e) : *"una sede fissa di affari utilizzata al solo scopo di fornire informazioni [...] o attività analoghe aventi carattere preparatorio e ausiliario per l'impresa"*.

¹³⁰ "il fisco" n. 39/1980, pag. 3681.

¹³¹ Valente P., *"Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni"*, Ipsoa, 2012.

- una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria;
- attività di controllo sull'esatta esecuzione di un contratto tra soggetto residente e non residente non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria
- affidamento ad una struttura nazionale della funzione delle operazioni d'affari da parte di società non residenti in Italia comporta l'acquisto della stabile organizzazione da parte di tale struttura;
- la partecipazione di rappresentanti o incaricati di una struttura nazionale ad una fase della conclusione di contratti tra società estera e altro soggetto residente può essere ricondotta al potere di concludere contratti in nome dell'impresa, anche al di fuori di un potere di rappresentanza;
- l'accertamento dei requisiti del centro di attività stabile o stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti, deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale.

3.1.2 La stabile organizzazione nella giurisprudenza post riforma societaria del 2004

La riforma societaria intervenuta con il decreto legislativo n°344 del 2003, entrata in vigore nel 2004 viene considerata anche una riforma fiscale. Tra le principali novità apportate emerge l'introduzione di una definizione ufficiale di stabile organizzazione, inserita nel nuovo articolo 162 del TUIR.

Come ricordato nel paragrafo precedente questo concetto veniva già ricompreso implicitamente attraverso l'utilizzo di rinvii a previsioni di stampo internazionale contenute nel Modello di Convenzione OCSE e nei conseguenti trattati bilaterali contro le doppie imposizioni ratificati dagli Stati.

L'articolo 162 del TUIR supera quindi quella che era la considerazione precedente di stabile organizzazione come sede secondaria di una società non residente, incentrando la definizione di questo concetto sulla "*sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa svolge in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*", e portando poi la dottrina e la giurisprudenza stessa a suddividere tale concetto in due fattispecie principali, quella materiale

e quella personale. È permessa l'applicazione di tale norma sia nei confronti di tutti gli Stati con cui l'Italia non abbia stipulato convenzioni, sia nei confronti di quei soggetti per i quali la disposizione interna risulti più favorevole di quella di matrice convenzionale, come stabilito dall'articolo 169 TUIR *“anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione”*.

Nell'ordinamento interno ha assunto rilevanza il criterio della localizzazione dei redditi, in base al quale si individuano i redditi prodotti in altri territori e la relativa determinazione dei profitti; nell'ordinamento internazionale invece, si fa riferimento all'attribuzione della potestà impositiva per eliminare le doppie imposizioni, nell'intento di riuscire a prevenire i conflitti fra gli Stati per l'attribuzione del prelievo sui redditi prodotti nei relativi territori, che però spettano a soggetti non residenti.

Per ciò che attiene l'interpretazione della giurisprudenza in conseguenza alle novità introdotte dalla riforma societaria e fiscale in merito al requisito della presenza della sede fissa di affari possiamo constatare come non sempre sia necessaria rinvenire un luogo fisico ai fini della determinazione di una stabile organizzazione, come dimostra la sentenza avente ad oggetto l'esistenza nel territorio italiano di una stabile organizzazione di un cambiavalute che aveva il proprio ufficio in Svizzera restava la propria attività anche in Italia presso il casinò di Campione fornendo denaro ai giocatori. L'impugnazione proposta si basava sulla dimostrazione che il soggetto in questione possedesse in Italia una sede fissa di affari attraverso cui svolgeva la sua attività. La Corte di Cassazione ha rigettato l'impugnazione adducendo il fatto che il soggetto avesse svolto con carattere di professionalità l'attività di cambiavalute, da cui deriva il reddito interamente sul territorio italiano così da restare assoggettato unicamente alle imposte scaturenti dal TUIR.¹³²

Il giudice ha quindi determinato che tutta l'attività del soggetto si svolgeva nel casinò e quindi nel territorio italiano, arrivando a concludere che fosse impossibile ridurre l'attività di cambista svolta presso il casinò ad attività ausiliaria relativa all'azienda svizzera. Come dimostrato da questa sentenza la Corte ha presunto l'esistenza di una sede fissa in Italia basandosi sulla natura dell'attività svolta, tale assunzione logico-giuridica è stata accolta dai giudici. A sostegno di tale interpretazione analizziamo anche un'altra sentenza più attuale,

¹³² Cassazione, n°1978 del 30 gennaio 2006 : *“in sede di merito rimasto accertato che il soggetto ha svolto, con carattere di professionalità, attività di cambiavalute, conseguendo il reddito-di lavoro autonomo ovvero di impresa-, per intero sul territorio italiano, così da restare soggetto alle imposte sui redditi, ai sensi dell'articolo 20 comma 1, lettere d) o e). Ha ritenuto, in positivo, il giudice a quo, che l'attività del cambista [...] non può semplicemente ricondursi all'apertura di un ufficio sito ad accettabile distanza geografica dalla casa da gioco, apparendo invece normale che cambi sta graviti costantemente nell'ambito, se non addirittura all'interno del Casinò ove possa soddisfare prontamente le esigenze per vero irrazionali quanto immediate ed urgenti di una clientela sino a quel momento punita dal rischio del gioco. [...]”*.

della Corte di Cassazione¹³³. Tale sentenza riguardava un cittadino sloveno che svolgeva attività di intermediazione turistica presso località sciistiche italiane in favore di soggetti suoi connazionali. I contratti di tali attività venivano stipulati all'estero, ma l'Amministrazione era andata a contestare a questo soggetto l'esistenza di una stabile organizzazione e quindi l'assoggettabilità ad imposizione di quest'ultimo per i profitti derivanti dallo svolgimento della sua attività. Dall'altra parte il soggetto dichiarava inesistenza di una sede fissa di affari pertanto si sottraeva alla pretesa fiscale. La Cassazione ha rigettato l'impugnazione in quanto ha rilevato che:

- il soggetto svolgeva servizi d'intermediazione tipici di un'agenzia turistica;
- l'attività era svolta con continuità;
- l'attività copriva una parte rilevante dei servizi resi in Italia ai turisti sloveni.

Da questi elementi i giudici d'appello hanno desunto l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia da cui veniva ricavato un reddito diviso a metà con il *club* sciistico sloveno. Dalla sentenza seppure vengono elencate una serie di attività svolte nel territorio italiano, non si evince un luogo fisico specifico o una sede di affari che configuri stabile organizzazione. Per ciò che attiene l'interpretazione della giurisprudenza post riforma in relazione al requisito temporale della sede fissa di affari connesso all'esistenza di una stabile organizzazione, la Corte di Cassazione ha affermato in via generale che il requisito della stabilità necessita di un collegamento non occasionale con il territorio dello Stato italiano, prescindendo dalla definitività attribuita alla soglia temporale dei 183 giorni, ai fini della determinazione della residenza per la maggior parte del periodo di imposta.¹³⁴

Post riforma è stato adottato quindi il criterio di un approccio sostanziale nell'interpretazione delle sentenze della Corte di Cassazione come si può rilevare nella sentenza n°1978 del 30 gennaio 2006, nella quale i giudici hanno qualificato l'attività in questione come attività principale e non ausiliaria in relazione allo scopo principale dell'attività d'impresa¹³⁵.

¹³³ Cassazione, n° 1103 del 17 gennaio 2013.

¹³⁴ Cassazione, n°9580 del 19 settembre 1990; Commissione tributaria centrale n° 765 del 1 febbraio 2001 ai sensi della quale: *“la temporaneità della realizzazione [...] non esclude la stabilità dell'organizzazione nel territorio italiano. L'organizzazione deve essere apprezzata in riferimento all'entità dell'iniziativa da realizzare.”*

¹³⁵ In particolare si trattava di una circostanza in cui un cittadino italiano residente in Svizzera svolgeva attività di cambiavalute. L'Amministrazione contestava l'esistenza di una stabile organizzazione in relazione al fatto che svolgesse però attività di versamento e prelievo in Italia. Il soggetto adduceva come giustificazione la qualifica di ausiliaria riferita a tale attività. I giudici hanno dato ragione all'Amministrazione finanziaria italiana,

3.1.3 Le interpretazioni della giurisprudenza circa l'articolo 5 del Modello OCSE

Circa le interpretazioni della giurisprudenza in merito all'articolo 5 del Modello OCSE, in particolare riguardo i paragrafi 5 e 6, sono emerse delle difficoltà derivanti dalla diversità dei contesti normativi in cui si trovano ad operare sia imprese di *common law* che di *civil law*. Le difficoltà sorgono in relazione al significato da attribuire all'*agency law* o potere di rappresentanza. La principale caratteristica differente risiede nel fatto che nei Paesi basati su un ordinamento di derivazione anglosassone non esiste la differenza tra rappresentanza diretta e indiretta, mentre negli ordinamenti di derivazione romana come l'Italia, esiste.

Nei Paesi di *common law* la nascita di un mandato o la creazione di un rapporto di agenzia tra mandante e mandatario vincola sempre il mandante nei confronti del soggetto terzo per le azioni poste in essere dal mandatario. Nei Paesi di *civil law* la rappresentanza diretta, cioè quando il mandatario agisce in nome e per conto del mandante, trasferisce gli effetti giuridici che si vengono a produrre in capo al mandante stesso che rimane vincolato nei confronti del soggetto terzo per quanto riguarda l'operato del mandatario¹³⁶. La rappresentanza indiretta invece si sostanzia nel caso in cui il mandante agisce per conto del mandatario, ma in nome proprio; pertanto il mandante non è obbligato nei confronti del terzo.

Le difficoltà si ripercuotono, in relazione al paragrafo 5¹³⁷, solo sugli ordinamenti di *common law* perché l'agente può agire dichiarando o meno chi sia il suo principale, perciò l'espressione "*in the name of*" potrebbe essere interpretata in maniera scorretta, anziché nel senso giuridico di esistenza di una rappresentanza diretta, nel senso descrittivo di esplicitare il nome del principale; nei Paesi di *civil law* invece tale problema non si presenta poiché l'inciso dell'articolo 5 sottintende una rappresentanza diretta ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione formato dal mandatario.

ritenendo che in funzione dell'attività svolta di cambiavalute, prelievi e versamenti dovessero ritenersi oggetto dell'attività principale, costituendo quindi una stabile organizzazione nel territorio italiano, comportando pertanto l'assoggettamento del cambiavalute alle imposte sul reddito.

¹³⁶ Ne fa espresso riferimento il Codice Civile negli artt. 1388, 1703, 1704, 1705 che disciplinano la rappresentanza e il contratto di mandato.

¹³⁷ "Notwithstanding the provisions of paragraph 1 and 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies – is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph."

Al contrario riguardo il paragrafo 6¹³⁸, le difficoltà interpretative sorgono per gli ordinamenti di *civil law* in quanto in tali ordinamenti né la figura del commissionario né quella del mediatore hanno un potere di rappresentanza diretta; pertanto, fermo restando l'assunto in base al quale si ha stabile organizzazione personale solo se l'agente agisce in nome e per conto del soggetto non residente, non sembra sensato il richiamo di tali figure in tale paragrafo. Negli ordinamenti di *common law* invece *nulla quaestio* in relazione all'interpretazione di tale paragrafo, in quanto sia i *broker* che i *general commission agent* sono figure che potrebbero costituire una stabile organizzazione in virtù del fatto che vincolano sempre il proprio mandante, ma viene comunque esclusa come ipotesi perché sono considerati agenti indipendenti.

Tali premesse riguardo la difficoltà di interpretazione a causa dei differenti ordinamenti hanno originato tre correnti interpretative.¹³⁹

La prima corrente di interpretazione è di *Jones e Ward* secondo i quali le interpretazioni circa la definizione di stabile organizzazione risentono dell'influenza della disciplina fiscale inglese dello *UK Finance ACT DEL 1925*; i due autori cercano di trovare una linea di interpretazione che si adatti sia ai Paesi di *civil law* che in quelli di *common law*, basandosi su un'analisi storica dell'evoluzione della definizione di tale fattispecie, in particolare di quella personale. Giungono a due conclusioni¹⁴⁰:

- 1) in merito al paragrafo 5, è necessario che un intermediario per essere qualificato come stabile organizzazione agisca "*on behalf of e in the name of*", per nome e per conto del soggetto non residente. Questo doppio requisito (in nome e per conto di) è stato introdotto con la definizione di stabile organizzazione disposta dall'OEEC, trasposta poi nel Modello OCSE, prima si faceva riferimento solo all'inciso "*on behalf of*". Alla luce di tale interpretazione è sempre possibile richiedere l'esecuzione del contratto anche direttamente al soggetto non residente;
- 2) in merito al paragrafo 6, questo viene considerato come un'eccezione alla regola del paragrafo 5, di conseguenza se l'agente è indipendente non si costituisce stabile

¹³⁸ "An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business."

¹³⁹ Grilli S., Ruggiero P., Mayr S., Santacroce B. (a cura di), "La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali", Ipsoa, Milano, 2013.

¹⁴⁰ Avery Jones J.F. & Ward D.A., "Agent as Permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention", *European Taxation*, n°5, 1993.

organizzazione. Come già spiegato in precedenza la nozione di indipendenza va valutata sia in senso economico che giuridico; è richiesto inoltre che l'agente operi nel normale svolgimento della sua attività. Per gli autori il normale svolgimento dell'attività va inteso come l'operato svolto normalmente dall'agente per il principale e l'eventuale compenso che si vede attribuire.

La seconda corrente è legata all'interpretazione elaborata da *Roberts*¹⁴¹, la quale però può essere applicata solo ai Paesi di *civil law*. Le sue conclusioni sono:

- 1) in merito al paragrafo 5, concorda con l'interpretazione di *Jones e Ward*, considerando come imprescindibile il possesso di una rappresentanza diretta da parte dell'agente per costituire stabile organizzazione, in quanto come conseguenza della rappresentanza diretta il soggetto non residente crea un collegamento economico che è sufficiente a costituire un presupposto per la tassazione;
- 2) in merito al paragrafo 6 si discosta dall'interpretazione precedente, secondo *Roberts* infatti questo non costituisce un'eccezione al paragrafo 5, ma costituisce nuove fattispecie di stabile organizzazione. Nel paragrafo 6 sono inserite le figure di agenti che non possiedono la rappresentanza in quanto viene fatta esclusione per i mediatori, i commissionari generali e ogni altro intermediario con uno *status* indipendente; l'autore si sofferma proprio su quest'ultima figura, interpretando l'espressione "*ogni altro intermediario che goda di uno status di indipendenza*" come il fatto che tale soggetto possieda le medesime caratteristiche dei primi. Per concludere da un punto di vista soggettivo nel paragrafo 6 vengono ricompresi solo i soggetti che non agiscono in nome e per conto di, tali soggetti costituiscono stabile organizzazione di un soggetto non residente se non sono indipendenti, o se pur essendo indipendenti non agiscono nel normale svolgimento della loro attività.

La terza corrente interpretativa appartiene a *Kroppen e Pijl*¹⁴².

Kroppen si concentra sull'interpretazione della nozione di stabile organizzazione circoscritta alla Germania, si discosta dalla teoria di *Roberts*, poiché nel paragrafo 6 non è precisato se

¹⁴¹ Roberts S.I., "*The agency element of Permanent Establishment: the OECD Commentaries of the civil law view (part one)*", Intertax, 9 pagg. 396-420, 1993 e part two, Intertax 10, 1993.

¹⁴² Kroppen K., "*The German Commissionaire as a Permanent Establishment Under the OECD Model Treaty*", 24 Intertax 4, 1996; Pijl H., "*Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between article 5 (5) and (6)*", *Bulletin*, January-February 2013.

l'intermediario agisca in nome o per conto di, pertanto non essendo precisata alcuna condizione possono essere ricompresi sia gli intermediari con rappresentanza che quelli senza rappresentanza. Perché un intermediario non costituisca stabile organizzazione è necessario che sia indipendente e che agisca nel normale svolgimento della sua attività, l'indipendenza viene valutata a livello legale, l'ordinaria attività in base a quella svolta dal gruppo di intermediari in cui tale soggetto rientra. Per cui un intermediario non costituisce stabile organizzazione se non rispetta stabile organizzazione. Le conclusioni così raggiunte si adattano sia ai Paesi di *civil law* che a quelli di *common law*.

3.2 L'economia digitale

Da quanto analizzato nei paragrafi precedenti risulta evidente come l'interpretazione della nozione di stabile organizzazione possa risultare alquanto complessa in relazione alle differenze che emergono dai vari ordinamenti e ancor di più in relazione a quella che è stata l'evoluzione di tale nozione a seguito della riforma societaria e fiscale italiana del 2004, la quale ha attribuito ufficialmente un riconoscimento a livello normativo di tale fattispecie giuridica.

In conseguenza di ciò si sono formate varie interpretazioni di giuristi e della Corte di Cassazione stessa che si sono andate a sviluppare nel corso degli anni in relazione alla complessità di disciplinare tale fattispecie per quanto riguarda le imprese estere operanti in Italia; ancora maggiore difficoltà è stata riscontrata nell'ambito della definizione della stabile organizzazione quando ci si trova davanti ad un'impresa che non opera ne attraverso una sede fissa di affari, ne attraverso un agente, ma mediante un *server*. La difficoltà in questo caso è doppia in quanto risulta già complesso andare ad attribuire un'interpretazione corretta alla stabile organizzazione quale fattispecie di per sé, ma risulta altrettanto complesso andare a disciplinare il *server*, che si trova alla base di una nuova forma di economia quale è quella digitale, che negli ultimi anni sta acquisendo sempre maggiore spazio nel mercato internazionale.

Difatti il forte sviluppo della tecnologia *internet* e del relativo volume d'affari ha ampliato il dibattito sul concetto di stabile organizzazione in relazione alla possibilità di applicare i principi elaborati dall'OCSE anche alle transazioni svolte mediante commercio elettronico.

L'espansione del commercio elettronico sta avendo un forte sviluppo nell'Europa centrale, si registrano infatti il 25,7% di vendite *e-commerce* in Europa, *l'Ecommerce Europe* ha stimato che la quota di rilevanza del commercio elettronico sul PIL Europeo sia del 2,2%.¹⁴³

La digitalizzazione dell'economia offre una forte spinta ai consumatori, soprattutto nei periodi di recessione economica, in relazione alla facilità dell'approccio e la tranquillità con cui il consumatore può valutare i prodotti senza essere messo sotto pressione e al risparmio sul costo di mediazione in quanto vi è un filo diretto con il produttore.

Per commercio elettronico si intende qualsiasi iniziativa che sia di supporto ad un'attività commerciale svolta mediante l'utilizzo di *internet*; è andata sviluppandosi, finendo per affiancarsi alle forme tradizionali di commercio, di cui ha modificato i concetti di spazio e di tempo.

Tale ramo del commercio si basa su quattro caratteristiche:

- 1) svolgimento di attività commerciali per via elettronica;
- 2) elaborazione e trasmissione di dati per via elettronica;
- 3) ricomprende una moltitudine di attività (es. commercializzazione, distribuzione di dati, effettuazione di operazioni, compravendita di azioni e così via);
- 4) riguarda sia prodotti e servizi di tipo tradizionale che nuovi tipi di attività.

Il commercio elettronico si divide in commercio elettronico diretto dove la consegna avviene anche per via telematica e commercio elettronico indiretto dove c'è la consegna fisica del bene; a livello fiscale interessa maggiormente andare a definire e disciplinare il commercio elettronico diretto in quanto è la tipologia di economia digitale che crea maggiore difficoltà per la definizione di una stabile organizzazione poiché l'utilizzo di vie telematiche ha eliminato i vincoli relativi alla fisicità del bene.¹⁴⁴

Per determinare se sussista o meno stabile organizzazione devono essere individuati innanzitutto gli elementi necessari, il *server* e il sito *web*, che sostituiscono i requisiti minimi che devono sussistere nell'ambito del commercio tradizionale.

¹⁴³ "Three quarters of Europeans used the Internet in 2013", 2103 www.eurostat.ec.europa.eu.

¹⁴⁴ Valente P., Roccatagliata F., "Internet. Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico", Roma, 2001.

3.2.1 Profili giuridici dell'economia digitale

Il commercio elettronico permette l'acquisto di un bene via *internet* con diverse modalità, presupponendo la presenza di determinati elementi e svolgendo la transazione con diversi modelli di commercio elettronico. In ogni caso alla base vi è un contratto, cd. *Contratto in rete*, assoggettato sia alla legislazione interna che al Codice del consumo.

Nella legislazione interna il libro IV del Codice Civile disciplina i contratti in generale dagli artt. 1321 e seguenti. La Legge Bassanini del 15 marzo 1997, articolo 15, riconosce validità ai contratti stipulati mediante strumenti informatici o per via telematica con l'apposizione di una firma digitale (riconoscendogli la stessa efficacia probatoria di una scrittura privata), attribuendo quindi alla categoria dei contratti telematici un'autonomia giuridica ricompresa nella sfera delle obbligazioni contrattuali generali. La legislazione interna si è adattata alla normativa europea attraverso il recepimento della Direttiva 97/7/CE, introdotta con il D. Lgs. 22 maggio 1999, n°185, dove all'articolo 1 viene disciplinato il contratto a distanza, per il quale si intende un contratto avente ad oggetto la vendita di beni o la prestazione di servizi, stipulato nell'ambito di un sistema di vendita a distanza appositamente organizzato dal fornitore mediante l'utilizzo di tecniche di comunicazione a distanza fino a conclusione del contratto stesso. Secondo tale norma è necessario che prima della conclusione del contratto, il consumatore possa essere messo a conoscenza dei dati e delle informazioni riguardanti il fornitore, nonché del bene o della prestazione oggetto del contratto stesso. Il contratto si intende perfezionato nel luogo in cui il proponente riceve notizia dell'accettazione. Il Regolamento attuativo D.P.R. n°513/97, riprendendo l'orientamento della Legge Bassanini, ha stabilito che *“i contratti stipulati con strumenti informatici o per via telematica mediante l'uso della firma digitale sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge”*¹⁴⁵.

Potendosi applicare ai contratti telematici la disciplina dei contratti svolti al di fuori dei locali commerciali, viene riconosciuta la connotazione giuridica di un'offerta al pubblico all'offerta effettuata in rete tramite una pagina *web* da un operatore economico stabilito in Italia e rivolta al mercato italiano perché sono presenti gli elementi essenziali, quali la descrizione dei beni offerti, la quantificazione del prezzo e le spese accessorie. Pertanto il perfezionamento del negozio si avrà mediante un'accettazione da parte dell'acquirente, valido solo per i Paesi di *civil law*. Non viene precisato se le descrizioni presenti sul sito possano considerarsi come

¹⁴⁵ Articolo 11, comma 1, D.P.R. 513/97.

vere e proprie proposte contrattuali o semplici proposte. Da qui nasce l'esigenza di formalizzare il Codice di Consumo.¹⁴⁶

Il Codice di Consumo è stato introdotto con il D. Lgs. 6 settembre 2005 n°206 e modificato con il D. Lgs. 2 agosto 2007 n°146 in attuazione alla direttiva europea 2005/29/CE relativa alle pratiche commerciali sleali tra impresa e consumatore nel mercato interno. In tale Codice è stata riunita tutta la disciplina in materia ai fini di armonizzare e coordinare il commercio. Il Codice si concentra sulla tutela del consumatore in quanto parte più debole nei rapporti di consumo. La versione del 2007 è stata poi superata e aggiornata nel 2014 con il D. Lgs. 21 febbraio 2014 che ha recepito la Direttiva 2011/83/UE sui diritti dei consumatori, sia quelli informativi attinenti alla fase precontrattuale che in merito alla fase successiva al perfezionamento per ciò che riguarda il diritto di recesso.

Nel diritto internazionale operano criteri leggermente diversi da quelli previsti nella disciplina italiana, poiché tale ambito vede il coinvolgimento di soggetti appartenenti a diversi ordinamenti.

3.2.2 Aspetti fiscali dell'economia digitale

L'attuale disciplina fiscale deve necessariamente contenere normative riguardanti l'economia in relazione allo sviluppo che tale tipologia di commercio ha avuto negli ultimi decenni. La disciplina fiscale deve svilupparsi cercando di supportare la crescita dell'economia digitale, in quanto tale settore contribuisce al finanziamento pubblico. È quindi necessario elaborare un approccio completo alla tassazione del sistema digitale per assicurare il rispetto di una tassazione trasparente.

Come già analizzato nei paragrafi precedenti, nella nozione di commercio elettronico vengono ricomprese tutte le transazioni aventi ad oggetto la vendita di beni e la prestazione di servizi svolte attraverso la rete, permettendo quindi di svolgere tali operazioni a prescindere dalla presenza dell'elemento materiale. In relazione a questo non è possibile applicare i criteri

¹⁴⁶ Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., *"Economia digitale e commercio elettronico: fiscalità in internet nella gestione d'impresa"*, IPSOA, 2015.

tradizionali ai fini della tassazione e della determinazione del reddito collegati al principio di tassazione nello stato della fonte.

L'OCSE e l'Unione Europea hanno effettuato numerosi studi ai fini di disciplinare a livello internazionale tale branca dell'economia: l'UE si è concentrata sugli aspetti della fiscalità indiretta, l'OCSE ha cercato di adattare i principi vigenti allo sviluppo del commercio elettronico.

L'OCSE definisce il commercio elettronico come *“la vendita o l'acquisto di beni o servizi effettuata tramite internet attraverso appositi metodi specificamente predisposti per ricevere o inviare ordini. L'ordine avviene tramite questi metodi, ma il pagamento e la consegna non devono essere effettuati on-line. La transazione può avvenire tra imprese, famiglie, individui, governi e altre pubbliche o private organizzazioni”*¹⁴⁷.

I principali interventi dell'OCSE si concentrano in due momenti: la Conferenza di *Turku* in Finlandia nel 1997, in cui è stata effettuata una prima analisi delle ripercussioni dell'economia digitale sull'applicazione dei tributi e la Conferenza di *Ottawa* nel 1998, in cui è stata attuata l'iniziativa cominciata l'anno precedente.

Nell'intento di approfondire come il commercio elettronico vada a riflettersi sulla stabile organizzazione, l'OCSE ha pubblicato un apposito documento, *“Electronic Commerce: taxation framework condition”*, nel 1998 a *Ottawa*, fornendo una spiegazione per adattare tali principi anche alla branca del commercio elettronico in tema di stabile organizzazione. La conferenza di *Ottawa* ha portato alla sottoscrizione di un'intesa basata sui seguenti punti¹⁴⁸:

- le politiche dei Paesi a supporto dell'*e-commerce* dovranno essere improntate alla collaborazione e compatibili su scala mondiale;
- i Governi dovranno garantire un ambiente competitivo perseguendo il benessere sociale ed economico della collettività nel *cyberspazio*;
- l'intervento pubblico sarà circoscritto e dovrà essere coerente, trasparente e prevedibile;

¹⁴⁷ OECD, *“Next generation access and market structure”*, 20 giugno 2011.

¹⁴⁸ Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., *“Economia digitale e commercio elettronico: fiscalità in internet nella gestione d'impresa”*, IPSOA, 2015.

- i Governi dovranno promuovere la cooperazione tra imprese per favorire l'operatività tra i mercati globali del commercio elettronico;
- il settore privato svolgerà un ruolo rilevante nello sviluppo e nella diffusione delle nuove tecnologie e nella valutazione degli impatti sul piano economico e occupazionale, collaborando con il settore pubblico.

Tali punti devono essere realizzati nel rispetto dei principi di neutralità, efficacia, certezza, eguaglianza e flessibilità.

Per la realizzazione di questo progetto di adattamento, l'OCSE ha ritenuto necessario formare un gruppo di esperti, il *Business Profit Technical Advisors Group (TAG)*, per evidenziare quali principi già esistenti potessero adattarsi e quali invece dovessero essere modificati per risultare applicabili; si è cercato di seguire principalmente la prima soluzione consistente nel mantenimento di principi ormai consolidati riuscendo comunque a disciplinare il regime impositivo transnazionale in materia di *e-commerce*.

L'ambito di attività dei TAGs riguardava l'analisi e lo sviluppo delle linee guida del documento dell'OCSE "*Electronic commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers*", concretizzando l'intervento sui seguenti punti:

- l'aggiornamento del commentario in relazione al caso in cui un elaboratore elettronico potesse essere considerato stabile organizzazione;
- i metodi di attribuzione dei profitti derivanti dal commercio elettronico alla stabile organizzazione;
- i sistemi di controllo della giurisdizione e dello stato del consumatore;
- lo sviluppo di politiche di cooperazione amministrativa;
- i sistemi di registrazione delle operazioni *e-commerce* in relazione all'individuazione dei soggetti e degli elementi oggetto della transazione e del momento in cui queste si verificano.

Tra il 1999 e il 2000, il TAG ha presentato due bozze approvate poi con un unico documento dal Comitato per gli Affari Fiscali (CFA) pubblicato nel gennaio 2001.

Il CFA ha stabilito che dovessero essere mantenuti i vigenti principi, integrandoli dei concetti inerenti l'economia digitale per l'applicabilità alla stabile organizzazione. In conseguenza di ciò nel 2003, il Commentario OCSE è stato integrato con dieci nuovi paragrafi (dal 42.1 al 42.10). Il contenuto di tali paragrafi in sintesi riguarda il concetto di *server*, inteso come un disco fisso di un computer su cui viene installato un sito *web* avente natura di *software*, che rappresenta un bene immateriale e pertanto non può costituire stabile organizzazione, mentre il *server*, essendo un'attrezzatura meccanica ospitante il sito *web*, può essere assimilata ad una sede fissa di affari e pertanto costituire stabile organizzazione.

Si è arrivati quindi alla conclusione che *“un server (di proprietà o in uso) che ospita, in via esclusiva (cd. “server dedicato”) il sito web di un'impresa che ha come oggetto la commercializzazione di beni online potrebbe essere considerato come stabile organizzazione della società non residente.”*¹⁴⁹

3.2.2.1 Aspetti fiscali dell'economia digitale in relazione alla stabile organizzazione

Come dimostrato dai punti su cui si è basato l'intervento dell'OCSE, le problematiche principali derivanti dall'economia digitale hanno avuto ripercussioni in particolar modo sulla stabile organizzazione, in relazione al procedimento di verifica delle condizioni di sussistenza della sede fissa di affari in quanto le transazioni vengono svolte *on-line*. L'OCSE ha scelto di mantenere inalterato l'articolo 5, intervenendo solo sul Commentario attraverso l'introduzione di alcuni paragrafi (di cui si è parlato in precedenza).

Il TAG nel 2005 ha proposto l'introduzione della definizione di *“electronic (virtual) permanent establishment”* ai fini di risolvere i conflitti in materia di *e-commerce*.

La definizione di stabile organizzazione alla luce di questi sviluppi dovrebbe ricomprendere:

- la definizione della *virtual fixed place of business*;
- la definizione di *virtual agency*;

¹⁴⁹ Valente P., *“Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni”*, IPSOA, 2012.

- la definizione di *on-site business presence*.

Il dibattito in merito si è incentrato principalmente sulla determinazione del sito *web* e del *server*.

Il sito *web* di un'impresa è un *software* installato su un disco fisso di un *computer* chiamato *server*, pertanto di base non presenta i requisiti essenziali affinché vi sia stabile organizzazione poiché non ha una localizzazione che possa configurare una sede fissa di affari; mentre il *server*, ospita il sito *web* e perciò può essere in grado di rappresentare la sede fissa di affari di una stabile organizzazione.

Le principali modifiche introdotte dall'OCSE nel Commentario nei paragrafi 42.1 – 42.10 si concentrano sulla distinzione tra elemento fisico, dato dal *server* e l'elemento immateriale dato dal sito *web*; al contrario il *server*, caratterizzato da elementi materiali può costituire una sede fissa di affari di un'impresa che opera mediante stabile organizzazione, purché sia di proprietà o sia gestito dall'impresa stessa, in quanto molte volte accade che il *server* e il sito *web* siano gestiti da soggetti diversi e l'impresa alcune volte si ritrova a non poter disporre di questo.

Il paragrafo 42.2 del Commentario spiega come assuma rilevanza il fatto che il *server* sia situato in un determinato luogo per un certo periodo di tempo e non la sua mobilità¹⁵⁰; il *server* infatti può essere situato in un luogo in cui l'impresa non abbia altra presenza fisica; in alternativa può essere collocato su un *computer* portatile usato in diversi luoghi da un agente. Le difficoltà crescono quando viene ad essere usato lo stesso sito *web* su più *server* collocati in Paesi diversi.

Affinché si costituisca stabile organizzazione deve esserci un *server*, quale elemento fisico, che sia nella disponibilità dell'impresa stessa. L'impresa che gestisce il *server* non sempre però coincide con l'impresa che svolge la propria attività tramite i siti *web* ospitati dal *server* stesso.

Tale meccanismo viene regolato dagli accordi di *web hosting*, in base ai quali l'ISP (*internet service provider*) mette a disposizione uno spazio di memoria nel *server* per la *home page* dell'ICP (*internet content provider*), garantendo capacità di trasmissione e assicurando la

¹⁵⁰ “for instance, a server may be located in a building situated in a country where the enterprise has no other presence. Alternatively, it could be located on a portable computer used in different places within the building or moved from city to city by an itinerant employee. Further difficulties would arise where a number of mirror web sites on different servers located in different countries would be used so that a customer could be directed to any site for any function depending on electronic traffic. Another possibility would be to have only one web site which is electronically transferred in total every three months to a new server in a different building, city or country.”, documento OCSE “Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers”.

disponibilità dei dati su *internet*. In questi casi manca da parte dell'impresa la capacità di disporre del *server*, pertanto non viene riconosciuta a quest'ultimo la qualifica di sede fissa di affari e di conseguenza la sussistenza di una stabile organizzazione, dato che, come dispone l'OCSE nel paragrafo 4 dell'articolo 5¹⁵¹, l'impresa deve poter disporre delle attrezzature, dei macchinari e degli strumenti che costituiscono stabile organizzazione.

Il paragrafo 42.3 del Commentario individua due possibili soluzioni per regolare tali accordi: il contratto per la trasmissione di dati e il contratto di locazione o *leasing*.

Il paragrafo 42.6 invece si occupa di disciplinare il caso in cui vi sia una sede priva di personale. La vecchia versione del documento negava esplicitamente la necessità della presenza del personale per lo svolgimento del commercio elettronico mediante una pagina *web*, assimilando il *server* alle macchine da gioco o alle macchine da distribuzione per le quali l'articolo 5 fa le stesse previsioni.

Questa considerazione è stata criticata per due motivi: il primo è che le macchine da gioco producono il reddito nello stesso luogo in cui sono ubicate, quindi sono atte a rappresentare un collegamento territoriale ai fini dell'imposizione; la collocazione del *server* invece non definisce l'ambito geografico di appartenenza del reddito e secondo alcuni manca dell'elemento essenziale per la costituzione di una stabile organizzazione quale lo svolgimento dell'attività d'impresa. Da molti è quindi sostenuta la tesi per la quale può costituirsi stabile organizzazione solo se ci sia un intervento umano che vada oltre la semplice installazione. Vengono in contrasto per tale fattispecie le disposizioni previste dall'articolo 5 che fanno riferimento alle attività estrattive di risorse naturali dove non è richiesto l'intervento umano con l'interpretazione fornita dal Commentario per i dispositivi automatici, per i quali è richiesta la presenza minima di personale ai fini della manutenzione e del controllo di tali macchinari.¹⁵²

¹⁵¹ "a place of business may also exist where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at this disposal. It is immaterial whether the premises, facilities or installation are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise."

¹⁵² Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., "Economia digitale e commercio elettronico: fiscalità in internet nella gestione d'impresa", IPSOA, 2015.

3.2.3 Profili critici del commercio elettronico

Le criticità relative al commercio elettronico sono inerenti alla sua condizione di *a-spazialità*, cioè il fatto di non essere idoneo a determinare quella che è la localizzazione geografica della produzione del reddito. L'*a-spazialità* accompagnata dal carattere internazionale delle transazioni svolte sul *web*, hanno fatto sì che sorgessero numerose difficoltà nell'applicazione dei principi generali del diritto tributario; nasce pertanto l'esigenza di effettuare un'analisi in merito alla possibilità di applicare tali principi mantenendoli invariati.

Nel febbraio 2013 l'OCSE ha pubblicato il Rapporto BEPS (di cui si è già ampiamente parlato nel capitolo precedente) che racchiude i principi internazionali scaturiti dalle *best practices* dei vari ordinamenti, a cui è seguita la pubblicazione dell'*Action Plan On Base Erosion And Profit Shifting* che è andato ad identificare 15 azioni atte a rappresentare delle linee guida efficaci per il contrasto all'evasione fiscale, comuni a tutti gli Stati.

In riferimento al commercio elettronico assume rilevanza l'*Action 1 "Address the Tax Challenge of the Digital Economy"*, nella quale l'OCSE ha affrontato le problematiche fiscali inerenti tale modalità di commercio. Secondo l'OCSE infatti le questioni legate alla presenza in termini di economia digitale di un'impresa su un territorio dovrebbero essere affrontate senza che venga a mancare l'imposizione dovuta alla mancanza di un collegamento territoriale, come avverrebbe con la normativa ordinaria.

Le criticità sollevate dall'economia digitale per quanto concerne il contrasto all'erosione della base imponibile attraverso il *profit shifting* sono state oggetto di ulteriore analisi nel *Public Discussion Draft* del 24 marzo 2014¹⁵³.

Il gruppo incaricato di svolgere tale analisi, la cd. *Task Force*, ha ribadito la validità dei principi sanciti nella Conferenza di *Ottawa* del 1998 per disciplinare la relativa tassazione:

- neutralità: garantire un livello di tassazione neutrale ed equo;
- efficienza: i costi di *compliance* devono essere ridotti al minimo;
- certezza e semplificazione: le norme devono essere chiare e comprensibili per fornire la certezza dei rapporti Fisco – contribuente;

¹⁵³ OCSE, "*Public Discussion Draft – BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*", 24 marzo 2014.

- efficacia ed equità: l'imposizione fiscale deve essere proporzionata al gettito;
- flessibilità: i sistemi di tassazione devono essere adattabili ai continui mutamenti del contesto economico – sociale.

In aggiunta il *Discussion Draft* descrive i nuovi modelli di *business* emersi in relazione all'avvento del commercio elettronico (*business-to-business, business-to-consumer, consumer-to-consumer*).

Il documento si focalizza poi sulle strategie di pianificazione fiscale che possono determinare fenomeni di erosione della base imponibile. Con riguardo alle imposte dirette assumono rilevanza le strategie consistenti nell'eliminazione o riduzione dell'imposizione del Paese di commercializzazione, così da non istaurare una *taxable presence*; eliminare o ridurre la ritenuta alla fonte; contenere il carico fiscale applicando regimi preferenziali; infine ridurre il carico fiscale nel Paese di residenza.

Per quanto riguarda il concetto di *taxable presence* nella *digital economy* si fa riferimento nel documento ai casi molto diffusi in cui imprese hanno clienti in Stati diversi da quelli in cui sono residenti, operando attraverso una stabile organizzazione; finché tale situazione si prospetta in un contesto di ordinario commercio *nullae questio*, sorgono invece dei problemi nel momento in cui si pongono in essere operazioni di *e-commerce*, in quanto nella maggior parte dei casi l'impresa che svolge operazioni di commercio elettronico non viene tassata né nel Paese di residenza né in quello in cui si trovano i clienti.¹⁵⁴

Tali situazioni sono caratterizzate quindi da un alto grado di flessibilità sulla scelta di localizzazione di determinate attività, risultando difficile determinarne la giurisdizione.

Ai fini di determinare dei criteri di collegamento nell'economia digitale, pur non esistendo questi materialmente, il *Discussion Draft* propone una strategia, la cd. *alternative nexus*, la quale consiste nell'attribuzione di una stabile organizzazione in relazione a una significativa presenza digitale nell'economia di un altro Paese, qualora l'impresa svolga "*fully dematerialised activities*". Per la determinazione dell'inciso "*fully dematerialised activities*" si considerano degli elementi¹⁵⁵:

¹⁵⁴ OCSE, *BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2014. "That ability to maintain some level of business connection within a country without being subject to tax on business profits earned from sources within that country is the result of particular policy choices reflected in domestic laws and relevant double tax treaties, and is not in and of itself a BEPS issue".

¹⁵⁵ OCSE, "Public Discussion Draft – BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy", pag.64, 24 marzo 2014 "Potential elements of a test for when a fully dematerialised digital activity was conducted could include the following:

- il *core business* dell'impresa deve basarsi interamente o per la maggior parte sulla fornitura di beni o prestazione di servizi digitali;
- non esistono elementi fisici o materiali, ancorché non siano finalizzati alla manutenzione del *server* o del sito *web*;
- i contratti sono conclusi esclusivamente in remoto;
- i pagamenti sono effettuati esclusivamente con carte di credito o altri pagamenti elettronici;
- i siti *web* sono gli unici mezzi per relazionarsi con l'impresa;
- la maggior parte dei profitti sono attribuiti a operazioni di economia digitale;
- il cliente ignora la residenza legale o fiscale e la collocazione fisica del fornitore e da ciò non è influenzato;
- la prestazione di tali servizi non richiede il coinvolgimento di prodotti tangibili diversi da *computer* o altri strumenti informatici.

-
- *The core business of the enterprise relies completely or in a considerable part on digital goods or digital services;*
 - *No physical elements or activities are involved in the value chain other than the existence, use, or maintenance of servers and websites or other IT tools and the collection, processing, and commercialisation of location-relevant data;*
 - *Contracts are concluded exclusively remotely via the Internet or by telephone;*
 - *Payments are made solely through credit cards or other electronic payments using on-line forms or platforms linked or integrated to the relative websites;*
 - *Websites are the only means used to enter into a relationship with the enterprise; no physical stores or agencies exist for the performance of the core activities other than offices located in the parent company or operating company countries;*
 - *All or the vast majority of profits are attributable to the provision of digital goods or services;*
 - *The legal or tax residence and the physical location of the vendor are disregarded by the customer and do not influence its choices;*
 - *The actual use of the digital good or the performance of the digital service do not require physical presence or the involvement of a physical product other than the use of a computer, mobile devices or other IT tools."*

Secondo la strategia, una volta appurata la sussistenza della prevalenza di attività digitali, la “*significant digital presence*” viene riconosciuta se¹⁵⁶:

- un numero rilevante di contratti sono stati stipulati in remoto tra l’impresa e il cliente residente nell’altro Paese;
- i beni digitali dell’impresa siano utilizzati nell’altro Paese;
- vi sono ingenti pagamenti, relativi a contratti per la fornitura di beni o la prestazione di servizi digitali che costituiscono il *core business* dell’impresa, effettuati dai clienti residenti nell’altro Paese in favore dell’impresa stessa;
- esista un *branch* dell’impresa nell’altro Paese che offra funzioni secondarie.

3.2.3.1 Profili critici del commercio elettronico in relazione alla stabile organizzazione

In relazione alle forti criticità derivanti dal commercio elettronico si è reso necessario il riesame della fattispecie di stabile organizzazione alla luce di questa *new economy* riguardante l’applicabilità dei principi statuiti dall’OCSE.

Nel documento pubblicato in occasione della Conferenza di *Ottawa* nel 1998, l’OCSE aveva confermato l’approccio iniziale, ribadendo l’applicabilità dei principi contenuti nell’articolo 5 del Modello anche al commercio elettronico, mantenendo la conformità alla nozione ivi contenuta adattata in relazione allo sviluppo economico e tecnologico.¹⁵⁷

Come precedentemente spiegato, è stato istituito un gruppo di lavoro, il TAG, preposto all’analisi dell’adattabilità dei principi OCSE in relazione alla comparsa del commercio elettronico, in particolare al *Working Party* n°1 è stato assegnato il compito di integrare il Commentario all’articolo 5, per riflettere nel concetto di stabile organizzazione l’impatto del

¹⁵⁶ Hellerstein W., “*Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments*”, in *Bulletin for International Taxation*, Volume 68, 2014.

¹⁵⁷ OCSE, “*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*”, Ottawa, 1998, pag.8 : “*the taxation principles which guide governments in relation to conventional commerce should also guide the in relation to electronic commerce. The CFA believes that at this stage of development in the technological and commercial environment, existing taxation rules can implement these principles.*”

commercio *on-line*. Il lavoro svolto dal TAG è stato approvato dal Comitato Affari Fiscali nel 2000.

Il lavoro svolto dal TAG si è concentrato sulla possibilità di applicare alla nozione di stabile organizzazione comprensiva degli effetti del commercio elettronico i principi già stabiliti in precedenza, o in alternativa, qualora questi fossero risultati del tutto inadeguati, la possibilità di sostituirli con dei principi più congrui. È prevalsa la prima soluzione consistente nell'adattare i già esistenti principi al nuovo contesto. L'*output* di questo lavoro consiste in un'integrazione del Commentario dell'articolo 5, "*Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*", che prevede quindi una modifica del Commentario, lasciando inalterato il Modello di Convenzione; ciò ha destato non poche polemiche, soprattutto da parte di Spagna e Portogallo, Paesi che ritenevano necessaria invece una vera e propria modifica del Modello.

Alla base della determinazione di una stabile organizzazione in una realtà digitale vi è l'individuazione degli elementi fondamentali, quali *sito web* e *server*, che sono le componenti di supporto per lo svolgimento *on-line* dell'attività d'impresa. È importante distinguere questi due elementi in quanto il primo rappresenta un elemento immateriale, combinazione di *hardware* e *software*, che non ha una localizzazione atta a costituire una sede fissa di affari, né prevede l'impiego di macchinari o strutture in relazione alla definizione fornita dall'articolo 5; il *server* rappresenta invece la componente fisica ospitante il *sito web*. *Server* e *sito web* possono però essere gestiti da soggetti diversi, con la conseguenza che la società che esercita attività d'impresa non dispone effettivamente del *server*. Pertanto risulta difficile individuare una sede fissa di affari e creare un collegamento tra le transazioni che avvengono *on-line* e una località geografica di appartenenza. Il problema principale si riscontra perciò nella determinazione del requisito della fissità, inteso come un legame esistente di natura temporanea tra l'attività e uno spazio geografico delimitato. La collocazione del *server* può sostituirsi al requisito della fissità della sede di affari.

Per quanto concerne la fissità sono state sollevate delle questioni attinenti anche i distributori automatici, poiché il paragrafo attinente dell'articolo 5 si pone in contrasto con l'approccio utilizzato per l'*e-commerce*. Il TAG è giunto alla conclusione che si può avere stabile organizzazione se l'impresa che installa tali macchinari si occupa anche della manutenzione e del funzionamento del macchinario ed è ritenuta necessaria la presenza di personale collegato

all'imprenditore, in tal caso assumono rilevanza le direttive impartite dall'imprenditore stesso ai dipendenti, piuttosto che il potere dei dipendenti in sé e per sé.

In conclusione per ciò che attiene la fissità del *server*, essendo difficile stabilire una durata per la presenza minima ai fini della sede d'affari, l'integrazione del Commentario si limita a stabilire "*a sufficient period of time*", attribuendo importanza al fatto che il *server* resti situato in un determinato luogo per un periodo di tempo ritenuto sufficiente.¹⁵⁸

Il lavoro del TAG si è incentrato poi sul fatto che ai fini della stabile organizzazione rileva il fatto che l'impresa non residente svolga la sua attività, in tutto o in parte, con struttura e attrezzature presenti sul territorio nazionale, in questo caso il *server*. Non essendo previste disposizioni specifiche, le situazioni andranno valutate singolarmente. Come rinvenuto in precedenza, non sempre l'impresa che gestisce il *server* coincide con l'impresa che lo utilizza, ma grazie agli accordi di *web hosting*, di cui si è parlato nei precedenti paragrafi, l'ISP (*internet service provider*) fornisce uno spazio di memoria sul *server* su cui ospitare il sito *web*, garantendo una trasmissione adeguata di dati. In questi casi non è rilevata stabile organizzazione in virtù di quanto disposto dal Commentario poiché manca la capacità di disposizione dei macchinari e delle attrezzature necessarie per lo svolgimento dell'attività d'impresa¹⁵⁹.

Per risolvere il problema del rapporto tra ISP e ICP sono stati disciplinati due tipi di contratti, il contratto per trasmissione di dati e il contratto di *leasing*, che vengono a definire dei "*server dedicati*"; è comunque necessario che il *server* sia gestito dal *provider* ai fini di determinare una stabile organizzazione.

Un'altra situazione analizzata è quella dell'ipotesi di stabile organizzazione priva di personale. Dalle integrazioni apportate al Commentario si può configurare stabile organizzazione nonostante la mancanza di personale, purché questo non sia necessario allo svolgimento dell'attività d'impresa. Si fa riferimento alle attività di estrazione per le quali non è richiesta la presenza di lavoratori. Tale circostanza si pone in contrasto con quanto invece previsto per i macchinari automatici; l'OCSE infatti ritiene che le macchine da gioco possano costituire stabile organizzazione se l'impresa estera si occupa oltre che dell'istallazione, anche

¹⁵⁸ Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., "*Economia digitale e commercio elettronico: fiscalità in internet nella gestione d'impresa*", IPSOA, 2015.

¹⁵⁹ Commentario all'articolo 5, paragrafo 4, Modello OCSE : "*a place of business may also exist where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at this disposal. It is immaterial whether the premises, facilities or installation are owned or rented by or are otherwise at the disposal of enterprise*".

della manutenzione e del funzionamento, lasciando intendere che la presenza del personale sia necessaria, contrariamente a quanto dovrebbe essere nel caso del commercio digitale.

I contrasti rinvenuti vengono giustificati con il fatto che l'ampliamento del Commentario fa riferimento unicamente al commercio elettronico, sono quindi parificati a norme "*quasi-lexis specialis*".

Nel caso in cui venisse stipulato un contratto di *web hosting* avente la forma di contratto d'opera in cui un *provider* residente in uno Stato si avvalga di un *server* localizzato in un altro Stato, il *provider* svolgerebbe nel Paese estero la propria attività principale mediante una sede fissa di affari, quale è il *server*. Ciò avviene solo se per il soggetto che ne ha la gestione.

Nell'ipotesi in cui il *content provider* abbia anche la proprietà del *server*, tra l'ISP e l'ICP si potrà sviluppare un contratto di *web housing* dove il *provider* ospita nei propri locali un *server* di proprietà dell'impresa estera.

Ricapitolando, si configura stabile organizzazione quando:

- l'ICP utilizza un proprio *server* localizzato in un altro Stato;
- l'ICP non utilizza un proprio *server* localizzato in un altro Stato, ma ne gestisce la manutenzione e il funzionamento.

Al contrario ci sono alcune attività ausiliarie e preparatorie che non configurano mai stabile organizzazione, quali¹⁶⁰:

- la comunicazione tra fornitori e clienti;
- la pubblicità di beni o servizi;
- la ritrasmissione di informazioni attraverso un *mirror server* per la sicurezza e l'efficienza delle operazioni;

¹⁶⁰ OCSE, paragrafo 42.7 del Commentario all'articolo 5.

- la raccolta di dati di mercato per le società;
- la fornitura di informazioni.

Una conseguenza dell'esclusione di tali attività dalla fattispecie di stabile organizzazione è quella della frammentazione delle fasi dell'attività da parte delle imprese stesse per far sì che si configurino come attività ausiliarie. Tale questione è stata oggetto di numerose osservazioni nel *Discussion Draft*, prima fra tutte quella del *Business Profit TAG*. Queste osservazioni sono basate su un'analisi inerente la definizione e le modalità di identificazione di una stabile organizzazione virtuale in relazione all'economia digitale, considerando tre alternative possibili:

- 1) *Virtual fixed place of business Permanent Establishment*: fa riferimento al caso in cui un'impresa mantenga un sito *web* sul *server* di un'altra impresa appartenente ad un differente ordinamento, in tal caso è riconosciuta la stabile organizzazione;
- 2) *Virtual agency Permanent Establishment*: fa riferimento alla stabile organizzazione di tipo personale qualora i contratti vengano stipulati in maniera abituale per conto di una società estera attraverso mezzi tecnologici;
- 3) *On-site business presence Permanent Establishment*: un'impresa economicamente presente su un territorio estero che fornisce servizi *on-site* o con altre modalità di interfaccia presso la sede dei clienti, costituisce stabile organizzazione.

Oggetto comune a queste alternative è l'esistenza di una stabile organizzazione "virtuale". L'OCSE aveva già considerato tale orientamento nel 2004, nel documento "*Report on the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits in the Context of Electronic Commerce*". Qui la definizione di stabile organizzazione diventa più flessibile adottando dei requisiti meno stringenti per la tassazione alla fonte rispetto a quelli previsti nella tassazione tradizionale.¹⁶¹

Di contro, la BIAC (*Business and Industry Advisory Committee*) non ha accolto tale interpretazione, assumendo una posizione contraria all'adozione di una definizione di stabile

¹⁶¹ Pinto D., "*The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold*", in *Bulletin for International Taxation*, luglio 2006.

organizzazione virtuale, in quanto l'adozione di tale definizione sarebbe andata in contrasto con i principi stabiliti nella Conferenza di *Ottawa* del 1998, causando gravi problemi a livello internazionale.

Nonostante i molti pareri favorevoli di esperti in materia, è prevalsa l'opinione negativa del TAG e del BIAC, che ha portato al rifiuto della stabile organizzazione virtuale. Il mancato accoglimento può essere ricondotto a due ordini di motivi: il primo basato sul fatto che i principi e la normativa vigente fossero sufficienti a disciplinare tale fattispecie anche in relazione all'economia digitale; il secondo motivo era dato dalla mancanza di dati empirici a dimostrazione del fatto che la creazione di reddito attraverso l'economia digitale avesse portato ad una riduzione del gettito fiscale.¹⁶²

3.2.4 Sviluppi a livello OCSE dell'economia digitale: *Action 1* del Progetto BEPS e Rapporto *Digital Economy*

L'OCSE si è occupato della questione inerente l'avvento del commercio elettronico nel progetto BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*, in particolare nell'*Action 1 "Address the Tax Challenge on Digital Economy"*. Tale azione evidenzia e analizza quelle che sono le maggiori difficoltà derivanti dall'introduzione di nuove forme di *business* quali l'economia digitale.

È principio comune che un'impresa debba versare le imposte dirette nel Paese in cui è fiscalmente residente, a meno che operi in un altro Paese attraverso una stabile organizzazione. Alla stabile organizzazione vengono infatti riconosciuti i profitti attribuibili alla società che opera mediante tale fattispecie giuridica. Caratteristica principale affinché vi sia stabile organizzazione è data dall'esistenza di un collegamento o *nexus* dell'impresa con un territorio, consistente nella presenza fisica di una sede fissa di affari dell'impresa. Nelle imprese digitalizzate risulta quindi molto difficile andare a rilevare tale collegamento in quanto non esiste una presenza fisica sul territorio perché tali imprese operano soprattutto in modalità remota, attraverso l'utilizzo di una rete internet e svolta da processi automatizzati. Il 16 settembre 2014 è stato pubblicato il Rapporto "*Address the Tax Challenge of the Digital Economy*" (Rapporto *Digital Economy*), contenente un'analisi puntuale dei vari modelli di

¹⁶² Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., "*Economia digitale e commercio elettronico: fiscalità in internet nella gestione d'impresa*", IPSOA, 2015.

business esistenti nel mercato digitale che ha dimostrato che l'applicazione a tali modelli dei principi tradizionali porti ad un aumento di fenomeni di erosione della base imponibile.

I modelli esaminati nel Rapporto *Digital Economy* sono dei modelli di *business* sostanzialmente assimilabili ai modelli classici, che permettono, grazie ai progressi tecnologici dell'ICT, di coprire distanze maggiori svolgendo attività su scala mondiale (modelli di *e-commerce*, servizi di pagamento *on-line*, *app-store*, pubblicità *on-line*, modelli di *cloud computing*)¹⁶³.

Dall'analisi di questi modelli vengono evidenziate delle caratteristiche comuni rilevanti dal punto di vista fiscale:

- la mobilità, sia degli *intangibles*, che degli utenti e delle funzioni;
- la rilevanza dei dati;
- i cd. *networking effects*, modelli dove le azioni di alcuni utenti influenzano le idee e i comportamenti di altri;
- i cd. *multi-side business models* dove più gruppi di attori interagiscono sulla stessa piattaforma *on-line* e un altro gruppo è influenzato dalle esternalità;
- la tendenza verso il monopolio o l'oligopolio;
- la volatilità di questi strumenti di *business*.

Una volta terminata la descrizione dei modelli di *business*, la seconda fase attuata dall'OCSE consiste nell'esame delle opportunità legate alle operazioni poste in essere da multinazionali, individuando risultati in comune tra più imprese influenzati dal settore digitale e dei fenomeni specifici di BEPS inerenti al settore specifico.

Tra gli effetti comuni di BEPS, l'OCSE fa riferimento alle operazioni aventi ad oggetto beni intangibili; invece tra gli effetti peculiari del settore, l'OCSE presenta tre diversi casi¹⁶⁴:

¹⁶³ Valente P., Roccatagliata F., "Internet. Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico", Milano, 2001.

¹⁶⁴ Valente P., "Elusione Fiscale Internazionale", IPSOA, 2014.

- 1) la definizione di stabile organizzazione e l'utilizzo di strutture e operazioni artificiose finalizzate all'elusione;
- 2) l'impatto sulle regole per la definizione del *transfer price*;
- 3) la possibilità di adattare le norme in tema di *controlled foreign company* (CFC) all'economia digitale.

Vengono inoltre rilevate nel Rapporto *Digital Economy* delle problematiche fiscali aventi una portata più ampia, riferite al *nexus*, le cd. “*broader tax challenges*”. Lo studio parte dall'impossibilità, stante i tradizionali principi di tassazione, di sottoporre a tassazione diretta i profitti derivanti da attività che non possiedono un collegamento fisico con il territorio seppure esercitino su quello stesso territorio. L'*Action 1* si sofferma su tale questione, richiedendo l'esame di “*la possibilità per una società di avere una presenza digitale significativa nell'economia di un altro Paese senza essere tuttavia assoggettabile a tassazione a causa della mancanza di un nexus in base alle attuali regole internazionali*”.

Tale azione cerca di capire se sia possibile che sussistano le condizioni affinché vengano stabiliti nuovi collegamenti in sostituzione del *nexus* fisico dato dalla presenza fisica sul territorio. Tra le ipotesi del Rapporto *Digital Economy*, viene considerata la soluzione di attribuire rilevanza ad un nesso fiscale con un territorio, a prescindere dalla presenza fisica del soggetto estero, se si realizzano determinati fattori economici, come ad esempio la fissazione di determinate soglie di fatturato¹⁶⁵.

La *Task Force* incaricata di tale analisi ha richiesto una proroga di un anno per terminare il lavoro, nonostante ciò l'OCSE è comunque arrivata ad alcune conclusioni.

In *primis*, per ciò che concerne le *policy*, non è possibile tenere separata l'economia digitale dal resto dell'economia poiché anch'essa si sta adattando alla digitalizzazione, quindi non sembra opportuno creare delle norme *ad hoc* indirizzate unicamente al settore digitale; al contempo sono però emerse delle caratteristiche specifiche (elencate in precedenza) che rendono necessario un continuo monitoraggio per valutare l'impatto di queste sul sistema fiscale.

L'OCSE individua in particolare tre aree dove tali caratteristiche dovranno essere tenute sotto controllo in relazione a quelli che sono gli effetti peculiari del BEPS:

¹⁶⁵ Capitolo VII, Rapporto *Digital Economy*, 2014.

- la prima riguarda il fatto che le attività *core* delle imprese non debbano poter beneficiare in maniera inappropriata delle esenzioni previste per la configurazione di una stabile organizzazione, in particolar modo in riferimento alla stabile organizzazione personale;
- la seconda area di intervento riguarda il *transfer price* in relazione all'importanza del valore da attribuire alle transazioni infragruppo e ai metodi di valutazione adottati (es. *discounted cash flow*);
- terza area di intervento fa riferimento alle regole in materia di CFC, prevedendone un miglioramento ai fini di far rientrare quella parte di reddito derivante dall'economia digitale che, sulla base delle vigenti regole di trasparenza per la società-madre, viene distratto dalla tassazione.

3.2.5 Sviluppi a livello comunitario

I cambiamenti che hanno subito le attività tradizionali con l'intervento del commercio elettronico sono oggetto di un costante dibattito e sviluppo a livello comunitario.

L'economia digitale viene vista dalla Commissione Europea come un'opportunità per l'adozione di misure risolutive che vanno a semplificare l'amministrazione fiscale e la riscossione dei tributi.

Il compito di risolvere i problemi creatisi con l'introduzione del commercio elettronico a livello comunitario è stato affidato al *Gruppo di Esperti di Alto Livello della Commissione Europea sulla tassazione dell'economia digitale*, formato da sei esperti europei¹⁶⁶ con diversi profili; il Gruppo ha consegnato un rapporto completo il 28 maggio 2014.

È opinione diffusa che l'economia digitale può portare ad una crescita Europea solo se arriva a realizzare un *mercato unico digitale* sfruttando le potenzialità del Mercato Unico Europeo, portando dei benefici soprattutto in termini di lotta all'evasione fiscale.

Le conclusioni a cui arriva il Gruppo di Esperti sono:

¹⁶⁶ *Pierre Collin*, membro del Conseil d'Etat francese; *Michael Devereux*, Oxford University Centre for Business Taxation; *Jim Hagemann Snabe*, Co-CEO SAP AG; *Tea Varrak*, Innovation an Business Centre Mektory Estonia; *Mary Walsh*, Non-Executive director & consultant Ireland; *Bjorn Westberg*, Joonkoping International Business School Sweden.

- non bisogna creare un regime fiscale speciale per le imprese che svolgono attività digitale, ma bisogna applicare il regime tradizionale adattandolo alle esigenze;
- la digitalizzazione riduce i costi d'ingresso al mercato unico per le PMI e aiuta a rimuovere le barriere all'ingresso;
- gli incentivi fiscali e i crediti dovrebbero essere attribuiti in maniera ponderata, valutando gli effetti *ex ante* ed *ex post*; in relazione all'IVA, il Gruppo considera efficiente il principio di “*tassazione nel luogo di destinazione*” che dovrebbe essere applicato a livello mondiale.

Per quanto riguarda la fattispecie di stabile organizzazione, il Gruppo adotta l'approccio seguito dall'OCSE in merito alla determinazione del *nexus* ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione nel contesto dell'economia digitale. La revisione deve riguardare due elementi: il primo è quello di sostegno al lavoro svolto dal Progetto BEPS, che va a valutare le casistiche in cui le vendite di beni o servizi per conto di multinazionali debbano considerarsi svolte da agenti dipendenti; il secondo si basa sulla definizione delle eccezioni al concetto di stabile organizzazione, tenendo conto del fatto che l'economia digitale potrebbe aver portato ad una modificazione della distinzione tra attività ausiliarie e attività principali.¹⁶⁷

3.2.6 Interventi dei vari Governi

In relazione alla tassazione delle imprese multinazionali, i Governi degli Stati membri si dividono tra chi ritiene utile un adeguamento della normativa fiscale per riflettere l'impatto delle nuove tecnologie e chi invece, sostiene che i concetti già esistenti che vengono già applicati al commercio tradizionale siano sufficienti a disciplinare, con i necessari adattamenti, l'economia sviluppatasi con il progresso tecnologico. Di seguito viene fatta un'analisi dei principali interventi da parte di alcuni Stati come Francia, Regno Unito ed Italia.

¹⁶⁷ Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., “*Economia digitale e commercio elettronico: fiscalità in internet nella gestione d'impresa*”, IPSOA, 2015.

3.2.6.1 L'intervento del Governo francese

L'intervento del Governo francese in merito all'introduzione del commercio elettronico si è concretizzato nella stesura di un *Rapporto*, “*Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*”, pubblicato a Parigi nel gennaio 2013 a cura di *Pierre Collin* e *Nicolas Colin*, i quali si pongono come obiettivo quello di andare a determinare in che misura l'economia digitale contribuisca ad aumentare la ricchezza dei Paesi e quale sia il suo livello di imposizione nei Paesi in cui crea reddito. Come ogni rivoluzione industriale, anche l'introduzione del commercio elettronico necessita di una riforma fiscale atta a recepire quelli che sono i cambiamenti derivanti dallo sviluppo, in quanto i sistemi fiscali attuali, secondo tale *Rapporto*, sono inadeguati.

Tale documento va a descrivere i principi fondamentali dell'economia digitale caratterizzata da una forte innovazione sostenuta da ingenti finanziamenti, ma il vero valore aggiunto deriva da dati che rappresentano il lavoro non retribuito di numerosi utenti che utilizzano le applicazioni elettroniche.¹⁶⁸

Secondo gli autori, le attuali regole di diritto tributario francese sono inadeguate a disciplinare il contesto digitale in relazione alla sua evoluzione. Ci si concentra sul “*lavoro non retribuito*” di cui si è parlato poc'anzi, constatando come ciò abbia gravi conseguenze sull'economia del Paese, in quanto abbatte la base imponibile.

Il *Rapporto* evidenzia come l'economia digitale sia caratterizzata da elementi diversi da quelli propri del commercio tradizionale, infatti¹⁶⁹:

- si basa su un modello fondato sul reinvestimento dei profitti, anziché sulla distribuzione dei dividendi;
- è in continua evoluzione, pertanto è difficile individuarne i punti di stabilità, poiché i modelli di *business* sono temporanei;
- non crea un collegamento tra il luogo di stabilimento e il luogo di consumo, risulta quindi difficile individuare quale sia l'effettivo valore creato da tale economia;

¹⁶⁸ Valente P., “*Elusione Fiscale Internazionale*”, IPSOA, 2014.

¹⁶⁹ Valente P., “*Stabile organizzazione e jurisdiction to tax: il dibattito a livello internazionale*”, in “il fisco”, 20/2013.

- si basa sull'utilizzo di dati immessi dagli utenti che rappresentano il cuore dell'economia stessa, in quanto permettono alle imprese di migliorare e personalizzare la *performance* delle applicazioni;
- la raccolta dei dati risalta il fenomeno del "*travail gratuit*" (lavoro non retribuito) in base al quale i dati vengono raccolti senza un corrispettivo monetario portando a fare confusione tra la produzione ed il consumo;
- le multinazionali che operano in questo settore sono caratterizzate da un basso livello di tassazione degli utili poiché risulta semplice minimizzare il carico impositivo attraverso il fenomeno del "*profit sharing*";
- tali imprese sono organizzate con la finalità di comprimere l'imponibile complessivo del gruppo;
- tali imprese possono operare in tutti i Paesi senza la necessità di creare un collegamento territoriale con lo Stato dato che svolgono il loro *business* senza costituire società controllate o stabile organizzazione (la cui definizione per l'appunto non viene ritenuta idonea dal Governo francese).

Il *Rapporto* esamina le proposte di adeguamento classificandole in due categorie: la prima riguarda le regole internazionali che disciplinano la ripartizione impositiva degli Stati; la seconda fa riferimento a misure temporanee poste in essere nell'attesa che vengano applicati accordi di negoziazione internazionali. La prima categoria fa riferimento all'utilizzo inconsapevole di dati da parte degli utenti e mira all'individuazione di una nuova definizione di stabile organizzazione che tenga conto dell'economia digitale per decidere quali siano i criteri di determinazione dei profitti. Le misure ricomprese nella seconda categoria invece, sono delle azioni concrete che potrebbero essere oggetto di dibattito a livello interno, dove la prima proposta consiste nell'adozione di un regime fiscale favorevole alla raccolta e allo sfruttamento dei dati; una seconda proposta consiste invece nel cercare di trovare un regime

fiscale adatto all'economia digitale, in particolare al settore ricerca e sviluppo, sostenendo i finanziamenti¹⁷⁰.

3.2.6.2 L'intervento del Regno Unito

Il Governo del Regno Unito ha esposto il suo punto di vista in merito a come valorizzare il Mercato Unico Europeo in relazione all'economia digitale in un documento pubblicato il 20 gennaio 2015, *"The UK's vision for the European Union's digital economy"*.

Secondo gli inglesi, il commercio digitale offre grandi possibilità alle imprese. Alcuni Stati hanno già cominciato ad adeguarsi a questi cambiamenti (l'Estonia ha reso accessibili i servizi pubblici *on-line*, la Germania ha lanciato un programma in favore delle *start-up* tecnologiche, i Paesi Bassi hanno creato una rete di trasmissione di dati molto efficiente e il Regno Unito stesso attraverso le *fintech* ha rinnovato il mondo finanziario), ma vengono messi in difficoltà dalla barriera imposte dai mercati all'interno dell'Unione Europea.

I problemi presentati nel documento del Governo britannico sono:

- dal punto di vista dei consumatori, questi risultano essere molto svantaggiati in quanto spesso, uscendo dall'Unione, non possono usufruire dei servizi per cui hanno pagato;
- dal punto di vista delle *start-up*, non è facile l'accesso al mercato in quanto i requisiti amministrativi minimi richiesti sono molto stringenti e soprattutto sproporzionati rispetto alle dimensioni della *start-up* stessa;
- le disposizioni normative spesso sembrano contrastare lo sviluppo tecnologico delle imprese;
- la digitalizzazione dei servizi pubblici è presente solo in alcuni Paesi.

Le misure proposte dal Regno Unito vertono sulla creazione di un mercato flessibile, basato su una regolamentazione che rifletta anche la natura dell'economia digitale. La creazione di

¹⁷⁰ All'interno di tale proposta sarebbe previsto anche un riesame del principio del CIR (credito d'imposta per la ricerca), per adattarlo alle caratteristiche dell'economia digitale.

una vera e propria regolamentazione dell'economia digitale deve avvenire su base mondiale e affinché questo sia possibile deve essere accompagnata da una serie di accordi commerciali internazionali che tengano in considerazione l'indipendenza dei mercati.

Secondo il Regno Unito, il Mercato Unico Europeo dovrebbe essere un mercato digitale, risultando facile effettuare acquisti *on-line* tra gli Stati membri.

In Europa le disposizioni fiscali dovrebbero essere applicate in maniera coerente, le imprese non dovrebbero sfuggire alla tassazione e gli Stati e la Commissione dovrebbero cooperare al fine di introdurre norme efficienti nella maniera più rapida possibile. Inoltre il sistema fiscale europeo dovrebbe favorire lo spirito imprenditoriale e dovrebbe concentrarsi nel campo delle microimprese digitali.¹⁷¹

Secondo il Governo britannico, le imprese multinazionali digitali organizzano la loro struttura e i trasferimenti infragruppo in modo tale da spostare i profitti in "*low tax jurisdictions*"; per contrastare tale fenomeno si ritiene necessario:

- monitorare i *tax boards* con l'introduzione di misure domestiche che garantiscano un reale contributo proporzionato;
- indirizzare gli sforzi internazionali verso la creazione di una normativa più restrittiva ai fini di evitare il trasferimento dei profitti in Paesi a fiscalità privilegiata;
- definire delle *best practices* nel rispetto dei diritti di proprietà intellettuale;
- garantire maggiore trasparenza nella comunicazione pubblica da parte delle multinazionali appartenenti al settore.

Nel 2013 il cancelliere *George Osborne*, ha presentato la Legge Finanziaria, cd. *Red Book*, illustrando le misure di contrasto all'elusione e all'evasione fiscale internazionale. Tali misure consistono in:

- introduzione di una *General Anti-Abus Rule*;
- studio di proposte contro l'evasione e dei relativi strumenti;

¹⁷¹ Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., "*Economia digitale e commercio elettronico: fiscalità in internet nella gestione d'impresa*", IPSOA, 2015.

- consultazioni per la pubblicazione dei nominativi di coloro che prendono parte a tali schemi elusivi (*naming and shaming*).

3.2.6.3 L'intervento del Governo italiano

In occasione di accertamenti tributari a carico di *Google Italia*, il sottosegretario Vieri Ceriani nel 2012 ha esposto la difficoltà da parte dell'Agenzia delle Entrate di procedere contro le multinazionali digitali in quanto quest'ultime sfruttano le lacune normative nazionali e internazionali per essere sottratte a tassazione in Italia. Ceriani evidenzia come l'attività svolta nel caso di *Google* vertesse sull'individuazione della presenza dei requisiti necessari ai fini di andare a determinare l'esistenza di una stabile organizzazione. Dalle verifiche è stato possibile affermare che:

- l'esistenza di un'installazione materiale in uno specifico luogo comportasse lo svolgimento di un'attività non ausiliaria;
- la disponibilità di tale luogo sia stata continuativa integrando quindi il requisito di fissità;
- l'organizzazione dei mezzi e delle risorse umane fosse idonea alla produzione dell'intero reddito;
- l'assoggettamento ad imposizione italiana dei ricavi ivi maturati fosse stato eluso attraverso la stipula di contratti che simulavano l'esercizio di una mera attività ausiliaria.

Pertanto, nel caso *Google*, si è concluso che *“la Google Italy S.r.l. fosse da considerare stabile organizzazione della Google Inc. e della Google Ireland Ltd., in aderenza a quanto previsto dall'articolo 162 del TUIR e dall'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE,*

*ripreso dalle specifiche convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra l'Italia ed i due Paesi di residenza delle società sopra menzionate (USA e Irlanda) ”.*¹⁷²

Un altro intervento del Governo italiano in materia di tassazione delle imprese multinazionali digitali mediante l'individuazione di una stabile organizzazione in Italia è dato dall'articolo 38 del D.L. n°179/2012, cd. “*D.L. Sviluppo*”, che ha fornito la definizione di “base operativa” per le compagnie aeree operanti nel settore del traffico-passeggeri.

Il D.L. Sviluppo ha come obiettivo quello di andare a prevenire la nascita di controversie già verificatesi in passato con compagnie aeree che adottano tale modello di *business* assimilando la base operativa formata da infrastrutture e personale di servizio ad una stabile organizzazione, obbligando di conseguenza tali compagnie ad essere conformi alla normativa tributaria nazionale.

L'accertamento di una stabile organizzazione in Italia di una compagnia aerea estera, ai fini delle imposte sui redditi, deve seguire i criteri previsti dall'articolo 162 a cui va ricollegato l'articolo 8 del Modello OCSE che disciplina la sorte dei redditi derivanti da attività svolte per mezzo di navi o aeromobili nel traffico internazionale, la cui definizione è contenuta nell'articolo 3 del suddetto Modello e ricomprende qualunque trasporto effettuato da un'impresa con sede effettiva in uno Stato contraente.

L'Agenzia delle Entrate, il 31 maggio 2012 ha pubblicato la circolare n°18/E in cui ha esplicitato gli indirizzi operativi per il periodo di imposta 2012. Tali indirizzi sono rimasti immutati rispetto a quelli previsti per il 2009, quindi l'Amministrazione finanziaria mira al:

- rafforzamento delle azioni di contrasto a fenomeni fraudolenti;
- “tutoraggio” delle grandi imprese da parte delle direzioni regionali svolto attraverso un'analisi dei rischi in relazione al settore produttivo di riferimento e un controllo sistematico e preventivo finalizzato ad assicurare comportamenti fiscali corretti;
- presidio da parte delle Direzioni regionali di tutti i grandi contribuenti.

¹⁷² Valente P., “*Stabile organizzazione e jurisdiction to tax: il dibattito a livello internazionale*”, in “il fisco”, 20/2013.

Per la tipologia di contribuenti, l'Amministrazione finanziaria ha previsto che i controlli vengano classificati in attività istruttorie, accertamenti e tutoraggio. Nel tutoraggio risulta necessario monitorare alcuni fenomeni, oggetto di analisi anche da parte dell'OCSE, come:

- schemi di pianificazione fiscale internazionale;
- utilizzo strumentale delle perdite fiscali;
- l'arbitraggio basato sullo sfruttamento di strumenti finanziari complessi;
- politiche di prezzi di trasferimento non in linea con il mercato.

3.3 Il caso Amazon: la prima *digital company* a recepire le nuove regole europee

Amazon è una delle più grandi società di commercio elettronico statunitense, fondata nel 1994 da *Jeff Bezos*, creando poi vari siti in tutto il mondo. È stata una delle prime società ad operare nel settore del commercio elettronico, inizialmente fungeva da libreria *on-line*, dopodiché ha ampliato il suo *business* a prodotti e servizi di ogni tipologia.

Amazon gestisce una moltitudine di siti *web* in tutto il mondo, di cui cinque in Europa. Ha diviso lo svolgimento delle sue attività in due parti: una America del Nord, l'altra Internazionale.

In Europa, la sede principale di *Amazon* è la *Amazon EU Sàrl*, situata in Lussemburgo, che ricopre funzioni di gestione di tesoreria e di controllo delle altre filiali europee.

Nel 2003, prima che *Amazon* procedesse alla riorganizzazione delle attività europee trasferendo la sede principale in Lussemburgo, aveva chiesto un interpello alle autorità fiscali lussemburghesi in materia di imposta sulle società, descrivendo la struttura e prevedendo dei prezzi di trasferimento della proprietà intellettuale tra le due principali società del gruppo. L'Amministrazione finanziaria lussemburghese ha autorizzato l'operazione. Una delle due società però non è soggetta a imposta sul reddito delle società in quanto la sua attività consiste nell'autorizzare l'utilizzo di siti *web* in cambio di *royalties*, fiscalmente deducibili. Pertanto il trasferimento di utili verso questa società può essere assimilato ad uno spostamento dei profitti in un Paese a bassa fiscalità.

Di conseguenza, la Commissione europea nel 2014, analizzando il caso, è arrivata a concludere che l'accordo viola le disposizioni del Trattato in materia degli aiuti di Stato. La fase contenziosa è ancora in corso.¹⁷³

In seguito all'apertura dell'indagine da parte della Commissione europea, *Amazon*, a partire dal 1° maggio 2015, ha deciso di versare quanto dovuto ai Paesi europei in cui ha siti, quali Regno Unito, Germania, Spagna e Italia, eliminando la sede principale situata in Lussemburgo (lasciandovi una semplice stabile organizzazione) e aprendo delle stabili organizzazioni nei singoli Paesi in cui opera. Pertanto le imposte non saranno corrisposte solo in Lussemburgo, Paese a fiscalità privilegiata, ma anche in tutti gli altri Paesi dove genera utili.

Secondo i dati del 2013 infatti, *Amazon* in Europa ha raggiunto una crescita di ricavi del 14% per un fatturato di 15 miliardi di dollari.

Il gigante dell'*e-commerce* gestisce indirettamente in Italia delle piattaforme logistiche e dei magazzini che gli permettono di fornire il cliente in modo puntuale e tempestivo. L'esistenza di un magazzino veniva considerata di per sé un'attività tale da imporre l'apertura di una stabile organizzazione nello specifico Stato in cui il magazzino è presente, ma le riflessioni sviluppate negli ultimi tempi dall'OCSE in relazione all'*e-commerce* e più in generale sulla *digital economy* hanno determinato un cambiamento di tendenza. Nei documenti che modificano le regole di identificazione di una stabile organizzazione (attualmente in preparazione avanzata) viene stabilito che, per un soggetto che realizza *e-commerce*, il magazzino non può essere considerato come un'attività ausiliaria, pertanto obbliga l'impresa digitale non residente a creare, nello Stato in cui è situato il magazzino, una stabile organizzazione.

Nel settembre del 2014 sono stati presentati in ambito OCSE, dei documenti finalizzati alla formalizzazione di linee guida che i Paesi membri potranno seguire per disciplinare la tassazione delle imprese della *digital economy*, che ipotizzano un riesame della nozione di stabile organizzazione tenendo conto della presenza virtuale dell'impresa.¹⁷⁴

Tutto ciò ha imposto ad *Amazon* una seria riflessione che, con ogni probabilità, l'ha determinata a cambiare la struttura fiscale con cui gestisce le proprie vendite.

¹⁷³ Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., *"Economia digitale e commercio elettronico: fiscalità in internet nella gestione d'impresa"*, IPSOA, 2015.

¹⁷⁴ Santacroce B., *"Amazon cambia rotta: pagherà più tasse in Europa. Ecco come."*, in "ilsole24ore.com", 26 maggio 2015.

C'è chi sostiene che società come *Amazon* avessero da sempre pagato tasse in Italia, ma calcolate su un imponibile determinato da loro, questo perché mancava una stabile organizzazione aziendale che permettesse di applicare una tassazione corretta ed equa a tali imprese.

Il caso *Amazon* va a supportare l'orientamento secondo il quale sia necessaria una normativa più stringente per i colossi dell'*high tech*.¹⁷⁵

Un forte stimolo ad agire in tale modo per *Amazon* è stata sicuramente la spinta alla normalizzazione fiscale della *digital economy* richiesta dall'OCSE nel Progetto BEPS.

L'OCSE suggerisce infatti ai singoli ordinamenti fiscali di rivedere le proprie regole disponendo per il commercio digitale l'obbligo di operare mediante stabili organizzazioni nei Paesi in cui svolgono la loro attività e producono utili.

Sicuramente la svolta fiscale di *Amazon*, definita dal *New York Times* come “*la prima vittoria dell'Europa nella guerra in corso tra il continente e le tech companies americane*”, potrà servire da modello per altri casi simili che vedono protagonisti *Google*, *Apple* e altri colossi della *new economy*.¹⁷⁶

¹⁷⁵ Ferro L., in “ilfattoquotidiano.it”, 25 maggio 2015.

¹⁷⁶ Maccari V., “*Fisco, modello Amazon per i big dell'high-tech*”, 8 giugno 2015.

CONCLUSIONI

Con questo elaborato si è voluto dimostrato come la figura giuridica della stabile organizzazione sia stata e continui ad essere oggetto di numerosi dibattiti sia a livello nazionale che internazionale. Per questo viene svolta un'analisi comparativa-descrittiva della nozione di stabile organizzazione nel diritto interno italiano, nel diritto convenzionale e nel diritto comunitario.

La stabile organizzazione è l'elemento necessario per tassare i soggetti residenti che operano sul territorio di un altro Stato, pertanto si ricollega al principio della localizzazione dei redditi che permette la tassazione dei profitti prodotti da un soggetto estero sul territorio italiano.

Negli ultimi anni la stabile organizzazione è stata spesso utilizzata in maniera strumentale per attuare strategie di pianificazione fiscale aggressiva poste in essere da imprese multinazionali al fine di evitare la tassazione dei profitti derivanti dall'attività.

La mancanza di una disciplina ufficiale prima del 2004 accompagnata dalla complessità che caratterizza tale fattispecie, ne hanno reso difficile l'individuazione, dando origine a numerosi contrasti nell'interpretazione in materia.

Nell'elaborato vengono illustrati i numerosi interventi da parte dei vari Governi e di organismi internazionali come l'OCSE, attuati nell'intento di andare a disciplinare tali contrasti in un'ottica di armonizzazione e coordinazione internazionale.

La figura della stabile organizzazione è stata introdotta nel nostro ordinamento con la riforma societaria entrata in vigore nel 2004, prima di questo momento non esisteva una disciplina ufficiale, così la giurisprudenza ha assimilato tale concetto a quello di sede secondaria.

Con l'entrata in vigore della riforma societaria nel 2004 è stato introdotto l'articolo 162 nel TUIR, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, che ha fornito una definizione univoca di stabile organizzazione a livello nazionale, ricalcando la definizione già esistente contenuta nell'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE, la cui prima stesura risale al 1963.

Nell'elaborato viene analizzata la modalità di determinazione della stabile organizzazione attraverso l'individuazione dei requisiti fondamentali in assenza dei quali non potrebbe venire ad esistenza. Il vigente sistema normativo prevede che uno Stato possa tassare i redditi di impresa prodotti da un soggetto non residente, in quanto è possibile localizzarne l'ubicazione della fonte (e pertanto l'attività produttiva) nel suo territorio, attraverso la configurazione di

una stabile organizzazione dotata della forza di “attrarre” i redditi prodotti attraverso una struttura stabile nel tempo.

Ne consegue che la definizione di stabile organizzazione sia legata alla corretta localizzazione dei redditi prodotti dalle imprese non residenti, ed ancora, alla risoluzione dei problemi connessi alla doppia imposizione.

Il fine ultimo è quello di andare a determinare il diritto di uno Stato contraente di tassare gli utili di un’impresa residente in un altro Stato contraente.¹⁷⁷

La stabile organizzazione presenta una definizione dicotomica: vengono distinte la stabile organizzazione materiale, i cui requisiti sono la presenza di una sede fissa di affari, la fissità di tale sede e la sua strumentalità per lo svolgimento dell’attività d’impresa; la stabile organizzazione personale, costituita invece da un soggetto (agente) avente il potere di concludere contratti in nome e per conto dell’impresa in maniera abituale, purché non goda di uno *status* di indipendenza rispetto alla società. La questione sull’attribuzione del reddito alla stabile organizzazione personale è molto controversa sia nel diritto interno che in quello convenzionale. L’OCSE ritiene applicabili i medesimi principi della stabile organizzazione materiale (individuazione del soggetto passivo e determinazione del reddito imponibile). Si deve quindi procedere ad *“un’analisi funzionale e fattuale delle attività esercitate dal dependent agent per discernere quali siano svolte per conto proprio e quali per conto dell’impresa non residente e poi attribuire ai dependent agent il reddito derivante dalle attività esercitate per conto proprio e alla stabile organizzazione gli assets e i rischi relativi alle attività svolte dall’agente per conto dell’impresa.”*¹⁷⁸

Analizzando la figura dell’agente si nota come la configurabilità della stabile organizzazione personale dipenda dalla abituale conclusione di contratti, diversi dall’acquisto di beni, in nome dell’impresa non residente, salvo che tale attività non venga svolta da un intermediario che abbia uno status di indipendenza e che agisca nell’ambito della propria ordinaria attività.¹⁷⁹

La disciplina della stabile organizzazione, nel diritto comunitario, prende a riferimento la VI direttiva CEE, articolo 9, paragrafo 1, la quale dispone che il luogo della prestazione di servizi debba essere individuato nel *“luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa ...”*.

¹⁷⁷ Bregolato M., *“Imposizione internazionale: la stabile organizzazione”*, in “saggi”, misterfisco.it, 2014.

¹⁷⁸ Fort G., *“Attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione personale”*, in “Corriere tributario 38/2013”, pag. 3047, 2013.

¹⁷⁹ Ceccarelli D., Lombardo G.B., *“La tassazione delle società nella riforma fiscale”*, Milano, 2004.

Il citato articolo 9 della versione italiana della VI direttiva utilizza l'espressione "*centro di attività stabile*" e non l'espressione "*stabile organizzazione*".

A livello internazionale si sono sviluppate delle problematiche fiscali dovute all'integrazione del commercio tra i vari Paesi che hanno portato alla crescita del fenomeno di pianificazione fiscale aggressiva da parte di grandi multinazionali per sottrarsi all'imposizione. Da ciò deriv la necessità di armonizzare tale disciplina attraverso un coordinamento fra Stati.

Un primo intervento considerato è quello della stipula di Convenzioni bilaterali o multilaterali tra Stati, che ricalcano le linee guida del Modello OCSE del 1963; tali accordi hanno l'obiettivo di coordinare le operazioni tra gli Stati contraenti nelle transazioni internazionali. Tali Convenzioni però non sono state sufficienti ad arginare il problema della coordinazione fiscale a livello internazionale, pertanto, in occasione dell'incontro tra i vertici del G20 a Mosca nel 2013, è stato affidato all'OCSE il compito di elaborare degli standard fiscali per definire al meglio le preesistenti normative fiscali in modo tale da prevenire e contrastare l'erosione della base imponibile. Questo lavoro prende il nome di *Progetto BEPS, Base Erosion and Profit Shifting*, consistente un piano formato da quindici "azioni" volte a fornire delle linee guida per contrastare l'evasione fiscale internazionale e lo spostamento dei profitti verso Paesi a bassa fiscalità, stabilendo dei comportamenti coerenti e coordinati tra gli Stati. Una delle questioni più delicate durante lo svolgimento di questo progetto ha riguardato la stabile organizzazione.

A livello internazionale la stabile organizzazione è disciplinata dall'articolo 5 del Modello OCSE, definizione ricalcata anche a livello di normativa interna con l'articolo 162. Entrambe le norme presentano una nozione basata sulla sussistenza dei requisiti essenziali, sulla definizione dicotomica e sull'utilizzo di elencazioni positive e negative per delimitare i casi in cui si viene a costituire stabile organizzazione.

Il problema rilevato durante il *Progetto BEPS* nella definizione di stabile organizzazione è risultato essere più formale o terminologico, che sostanziale. La soluzione adottata consiste nell'andare a riformulare la definizione, modificandone alcuni termini, così da evitare l'utilizzo di artifici per arginare la legge. Il BEPS ha deciso infatti di dedicare alla stabile organizzazione un'azione delle quindici presenti, l'*Action 7, "Preventing the artificial avoidance of PE status"*.

Le conclusioni a cui arriva l'OCSE tenendo conto delle osservazioni presentate dagli Stati e dagli altri organismi internazionali, sono contenute nel *Final Report* del 2014 e indicano una serie di comportamenti e di modifiche da effettuare a cui tutte le società sono invitate a

conformarsi.

Le modifiche all'articolo 5 si sono rese necessarie dato che la precedente disposizione non risultava più in grado di assicurare una *“fair allocation of taxing rights of business profits”*.

Le modifiche riguardano i concetti di *“commissionaire arrangements”*, l'esenzione per specifiche attività, lo *“splitting-up”* dei contratti e l'attribuzione dei profitti.

Per *“commissionaire arrangements”* si intende un accordo attraverso il quale un soggetto vende un prodotto in uno Stato in parte a suo nome e in parte anche a nome di un'impresa estera proprietaria del prodotto.

L'OCSE arriva alla conclusione di modificare il *drafting* del Modello di Convenzione stabilendo che affinché la stabile organizzazione di tipo personale venga ad esistenza è sufficiente che il commissionario svolga un ruolo decisivo nel perfezionamento sistematico dei contratti; la nuova formulazione recita : *“the principal role leading to the conclusion of contracts”*¹⁸⁰. Un indicatore invece fondamentale consiste nel fatto che il compenso dell'intermediario sia proporzionato al fatturato dell'impresa estera.

La modifica per l'esenzione di specifiche attività è relativa al fatto che molte attività inizialmente considerate come preparatorie o ausiliarie si rivelano essere parte integrante dell'attività principale.

Lo *“splitting-up”* dei contratti è riferito alla pratica di frammentazioni delle fasi dell'attività, si cerca di evitare tale fenomeno attraverso l'inserimento della *PPT rule*, regola che va ad indirizzare i Paesi verso il tema delle regole anti-abuso.

Infine la modifica sull'attribuzione dei profitti su cui si è lungamente dibattuto ai fini di implementare le regole per la determinazione di questi in modo tale da definire una tassazione coerente, pertanto, i profitti di un'impresa estera vengono tassati nello Stato della fonte solo per la parte attribuibile alla stabile organizzazione che l'impresa ha nello Stato.

Da quanto detto è possibile affermare che le definizioni di stabile organizzazione contenute nell'articolo 162 del TUIR e nell'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE rappresentino dei punti di riferimento.

Per ciò che concerne l'economia digitale, notevoli sono le difficoltà nate dalla verifica della sussistenza dei requisiti per la determinazione di una stabile organizzazione in tale contesto; non risulta affatto semplice determinare la presenza di una sede di affari dal momento che

¹⁸⁰ Paragrafo 32.5 del nuovo Commentario OCSE, riformulato nel *Final Report*.

l'attività d'impresa viene svolta in rete, risultando difficile rinvenire il collegamento territoriale tra la transazione *on-line* e il relativo luogo geografico in cui può essere collocata tale transazione.

È da queste difficoltà emergenti che nasce l'esigenza di considerare nuove interpretazioni normative in materia. Tale processo di aggiornamento ha coinvolto numerosi Governi e organismi internazionali, primo fra tutti l'OCSE, il quale ha fornito un contributo rilevante attraverso la stesura di un documento: "*The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention – Draft for Comments*".

L'OCSE ha istituito dei gruppi di esperti, i TAG, chiamati a svolgere un processo di aggiornamento della normativa esistente in modo tale renderla applicabile al commercio elettronico, senza che diventi necessario riscrivere la disciplina.

L'intervento dell'OCSE in materia di *e-commerce* si rinviene anche nell'*Action 1*, "*Address the Tax Challenge of the Digital Economy*", in cui giunge ad alcune conclusioni.

In *primis*, per quanto riguarda le *policy*, viene stabilito che non è possibile tenere separata l'economia digitale dal resto dell'economia poiché anche quest'ultima si sta adattando alla digitalizzazione, non sembra quindi opportuno creare delle norme *ad hoc* indirizzate unicamente al settore digitale; al contempo emergono delle caratteristiche specifiche che rendono necessario un continuo monitoraggio per valutare l'impatto di queste sul sistema fiscale.

L'OCSE individua tre aree di intervento in cui tali caratteristiche dovranno essere tenute sotto controllo: quella riguardante le attività *core* delle imprese, che non dovranno poter beneficiare in maniera inappropriata delle esenzioni previste per la configurazione di una stabile organizzazione; l'area del *transfer price*, in relazione all'importanza del valore da attribuire alle transazioni infragruppo e ai metodi di valutazione adottati; infine le regole in materia di CFC per garantire maggiore trasparenza.

In conclusione, per dimostrare la relazione tra il commercio elettronico e la stabile organizzazione viene trattato un caso concreto ancora in fase di sviluppo del contenzioso, il caso *Amazon*.

Amazon è uno dei colossi nell'ambito del commercio elettronico che inizialmente aveva impostato la sua struttura organizzativa dislocando vari siti nel mondo, senza però dichiarare l'esistenza di una stabile organizzazione in ognuno dei Paesi in cui vi era un sito, dato che assolveva unicamente alla funzione di magazzino. *Amazon* riconosceva l'unica sede legale in Lussemburgo, Paese a fiscalità privilegiata.

Con l'evoluzione dell'interpretazione della stabile organizzazione nel commercio elettronico si è arrivati a riconoscere la stabile organizzazione anche in presenza di meri magazzini, una volta considerati attività ausiliaria, di conseguenza le Amministrazioni Finanziarie hanno avviato degli accertamenti.

Amazon, in seguito all'avvio di tali accertamenti ha modificato la propria struttura societaria, dichiarando l'esistenza di una stabile organizzazione in ciascun Paese ove è collocato il sito, andando a pagare di conseguenza le tasse in ogni singolo Paese anziché solo in Lussemburgo, come avveniva in precedenza.

Dallo svolgimento di questa approfondita analisi sulla stabile organizzazione e sulle complicazioni che ne possono derivare, si può concludere che tale fattispecie rappresenti un *“mero centro di imputazione di situazioni giuridiche fiscalmente rilevanti”* in capo al soggetto non residente, a cui è riconducibile la stabile organizzazione.

Si tratta quindi di una fattispecie con effetti costitutivi di situazioni giuridiche, dove il reddito viene ad essere determinato sulla base delle disposizioni relative al reddito d'impresa.

Sebbene le difficoltà e le complicazioni che ne derivano siano numerose, la stabile organizzazione può essere considerata un valido strumento per contrastare l'evasione fiscale, come sostenuto nel *Progetto BEPS*, in quanto la determinazione della sua esistenza permette di attenuare i comportamenti di pianificazione fiscale aggressiva posti in essere da parte delle multinazionali per non essere sottoposte a tassazione anche negli altri Paesi in cui si trovano ad operare, sottraendo di conseguenza i profitti e al contempo evitare di sottoporre altri soggetti alla doppia imposizione derivante dalla mancanza di coordinamento fiscale fra gli Stati.

Bibliografia

- Avolio D., *“La stabile organizzazione: profili definitivi”*, in *La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*, IPSOA, 2013.
- Ceccarelli D., Lombardo G.B., *“La tassazione delle società nella riforma fiscale”*, Milano, 2004.
- Ceriana E., *“Stabile organizzazione e imposizione sul reddito”*, in *“Diritto e pratiche tributarie”*, 1995.
- Cerrato M., *“La definizione di stabile organizzazione nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni”*, in Alemanno L. – Sacchetto C. (a cura di), *“Materiali di diritto tributario internazionale”*, Milano, 2002.
- Fort G., *“La determinazione del reddito della stabile organizzazione secondo il TUIR e il Modello OCSE”*, in Mayr S., Santacroce B. (a cura di), *“La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali”*, Ipsoa, Milano, 2013.
- Franzoni P., *“La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi”*, Egea, Milano, 2014.
- Gaffuri A. M., *“La stabile organizzazione nella nuova Ires”*, in G. Marino (a cura di), *“La nuova imposta sul reddito delle società”*, Milano, 2004.
- Garbarino C., *“Manuale di tassazione internazionale”*, IPSOA, 2005.
- Grilli S., Ruggiero P., Mayr S., Santacroce B. (a cura di), *“La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali”*, Ipsoa, Milano, 2013.
- Hellerstein W., *“Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Esatblishments”*, in *Bulletin for International Taxation*, Volume 68, 2014.

- Leo M., *“Le imposte sul reddito nel Testo Unico”*, Tomo II, Milano, 2006.
- Lovisolo A., *“Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione”*, in *“Diritto e Pratiche tributarie”*, 1983.
- Lovisolo A., *“La stabile organizzazione”*, in Aa. Vv. (coordinato da Vicktor Uckmar), in *“Diritto tributario internazionale”*, III edizione, Padova, 2005.
- Lovisolo A., Uckmar, *“Diritto tributario internazionale”*, Cedam, Padova, 2005.
- Mantovani M., *“La stabile organizzazione Iva”*, in Mayr S., Santacroce B. (a cura di), *“La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali”*, Ipsoa, Milano, 2013.
- Marino G., *“La residenza delle persone fisiche nel diritto italiano e convenzionale”*, in *“Diritto e Pratica tributaria”*, 1994.
- Mayr S., Santacroce B. (a cura di), *“La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali”*, Ipsoa, Milano, 2013.
- Melis G., *“L’interpretazione nel diritto tributario”*, Padova, 2003.
- Piazza M., *“Guida alla fiscalità internazionale”*, Milano, 2004.
- Ripa G., *“La stabile organizzazione delle imprese”*, Padova, 2004.
- Skaar A.A., *“Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle”*, Deventer-Boston, 1991.
- Tesauro F., *“Istituzioni di diritto tributario”* – Vol. II: Parte speciale, IX edizione, Torino, UTET, 2012.
- Valente P., *“Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni”*, Ipsoa, 2012.
- Valente P., *“Elusione Fiscale Internazionale”*, IPSOA, 2014.

- Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., *“Economia digitale e commercio elettronico: fiscalità in internet nella gestione d’impresa”*, IPSOA, 2015.
- Valente P., Roccatagliata F., *“Internet. Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico”*, Roma, 2001.
- Vogel K., *“Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”*, Kluwer Law International, 2012.
- Vogel K., *“On Double Taxation Conventions”*, Londra – L’Aia – Boston, 1997.

Pubblicazioni e riviste

- *“Erosione della base imponibile e trasferimento degli utili (BEPS)”*, Dipartimento federale delle finanze DFF – Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali SFI, 05.10.2015.
- *“La nozione di stabile organizzazione secondo l’OCSE e nella legislazione fiscale interna (Monografia n° 1 – 2007)”*, in *“fisconline.it”*, 2007.
- *“La stabile organizzazione nel sistema Iva: analisi e commenti”*, in *“fiscooggi.it”*, 2013.
- *“La stabile organizzazione tra norme interne e modello OCSE”*, in *“fiscooggi.it”*, 2013.
- Aciri M., *“Progetto BEPS: 15 elementi per un piano ben orchestrato”*, in *“fiscooggi.it”*, 2013.
- Adonnino P., *“Il fronte elettronico della stabile organizzazione”*, in *“Il Sole 24 Ore”*, 2003.

- Avery Jones J.F. & Ward D.A., “*Agent as Permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention*”, *European Taxation*, n°5, 1993.
- Avolio D, Santacroce B., “*Progetto BEPS, stabile organizzazione e attività preparatorie o ausiliarie*”, in “*Corriere Tributario 32-33/2015*”, 2015.
- Avolio D., “*Stabile organizzazione e Final Report dell’OCSE: cosa cambia per i modelli distributivi delle imprese*”, in “*il fisco*”, 2016.
- Avolio D., Santacroce B., “*La stabile organizzazione e l’Action 7 dell’OCSE: la figura del commissionario*”, in “*Corriere Tributario*”, 2015.
- Avolio D., Santacroce B., “*Per la stabile organizzazione basta l’affidamento degli affari*”, in “*Corriere tributario – 29/2012*”, 2012.
- Avolio D., Santacroce B., “*Progetto BEPS, stabile organizzazione e attività preparatorie e ausiliarie*”, in “*Corriere Tributario*” 32-33/2015, 2015.
- Bregolato M., “*Imposizione internazionale: la stabile organizzazione*”, in “*saggi*”, misterfisco.it, 2014.
- Buschini R., “*La stabile organizzazione ai fini Iva*”, in *Businessjus* 10, 2012.
- Ceriana E., “*Il cantiere quale stabile organizzazione: nozione e i principi internazionali*”, in “*Fiscalità internazionale*”, 2005, marzo-aprile.
- Cerrato M., Severi M., “*Contro l’elusione si amplia la stabile organizzazione*”, in “*Il Sole 24 ore – norme e tributi*”, 2015.
- Chirichigno S., Cirimbilla V., “*La determinazione del reddito della stabile organizzazione personale*”, in “*Corriere Tributario 41/2010*”, 2010.
- Ciccioli R., Dragonetti A., “*La stabile organizzazione Iva alla luce del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011*”, in “*Il fisco*”, n° 19 del 9 maggio 2011.

- Della Valle E., *“La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir”*, in *“Dottrina e Dottrine”*, Rassegna tributaria, 5/2004.
- Dourado A., *“The base erosion and profit shifting (BEPS) initiative under analysis”*, Intertax, 2015.
- Ferro L., in *“ilfattoquotidiano.it”*, 25 maggio 2015.
- Fort G., *“Attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione personale”*, in *“Corriere tributario 38/2013”*, 2013.
- Fransoni G., *“La determinazione del reddito delle stabili organizzazioni”*, *“I Venerdì di diritto e pratica tributaria”*, Fondazione Antonio Uckmar, 2013.
- Guglielmi S., *“Il caso Philip Morris nelle recenti modifiche al commentario Ocse”*, in *“Diritto Tributario Internazionale – Fiscalità Internazionale”*, 2006.
- IBDF tax portal, 2015.
- Kroppen K., *“The German Commissionaire as a Permanent Establishment Under the OECD Model Treaty”*, 24 Intertax 4, 1996.
- Lovisolo A., *“L’evoluzione della definizione di stabile organizzazione”*, in *“Corriere Tributario”*, n. 34/2004.
- Maccari V., *“Fisco, modello Amazon per i big dell’high-tech”*, 8 giugno 2015.
- Manca M., *“La stabile organizzazione nell’ordinamento italiano e il commercio elettronico”*, in *“Il fisco”*, n° 48/2003, fascicolo n° 1.
- Marongiu P., *“Il concetto di stabile organizzazione nel Nuovo Testo Unico”*, in *“Bollettino Tributario d’Informazione”*, Padova, 2006.

- Mayr S., “*Società estera con cantiere edile in Italia: vi è stabile organizzazione?*”, in “*Corriere tributario*”, 1990.
- OECD (1998), “*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*”, Ottawa.
- OECD (2012), “*Article 5. Permanent Establishment.*”, in *Model tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing.
- OECD (2012), “*R(13). Attribution of income to permanent establishments*”, in *Model tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing.
- OECD (2013), “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing.
- OECD (2014), “*Public Discussion Draft – BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*”, 24 marzo 2014.
- OECD (2015), “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, Revised Discussion Draft, OECD Publishing.
- OECD (2015), “*BEPS ACTION 7: Preventing the artificial avoidance of PE status*”, comments received on Revised Discussion Draft.
- OECD (2015), “*BEPS ACTION 7: Preventing the artificial avoidance of PE status*”, Public Discussion Draft.
- OECD (2015), “*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*”, *Action 15 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015), “*Preventing the artificial avoidance of Permanent Establishment status, Action 7 – 2015 Final Report*”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

- OECD (2015), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD.
- OECD, “*Harmful tax competition, an emerging global issue*”, OECD Paris, 1998.
- OECD, “*Next generation access and market structure*”, 20 giugno 2011.
- *Opinion Statement FC 1/2015 on the OECD 2014 Public Discussion Draft on Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*.
- Pappalardo C., “*L’Iva nel commercio elettronico*”, in “Fiscooggi”, 17 gennaio 2007.
- Pennesi M., “*Elusione fiscale. L’Ocse riesamina le regole sulle multinazionali*”, in “Sole 24ore”, 2014.
- Petrillo C., “*La stabile organizzazione nel sistema Iva – Distinzione e confronto tra normativa nazionale, Modello Ocse e diritto comunitario. Il ruolo della giurisprudenza Ue*”, in “fiscooggi.it”, 2005.
- Piazza M., “*Via italiana alla stabile organizzazione*”, in “Il Sole 24 Ore”, 15 luglio 2003.
- Pijl H., “*Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between article 5 (5) and (6)*”, *Bulletin*, January-February 2013.
- Pinto D., “*The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold*”, in *Bulletin for International Taxation*, luglio 2006.
- Pleijsier A., “*The agency permanent establishment in BEPS action 7: treaty abuse or business abuse?*”, *Intertax* vol. 43, 2015.
- Roberts S.I., “*The agency element of Permanent Establishment: the OECD Commentaries of the civil law view (part one)*”, *Intertax*, 9, 1993 e part two, *Intertax* 10, 1993.

- Roccatagliata F., *“Per la stabile organizzazione occorre una idonea combinazione di risorse umane e tecnologia”*, in *“Corriere Tributario”*, 2015.
- Santacroce B., *“Amazon cambia rotta: pagherà più tasse in Europa. Ecco come.”*, in *“ilsole24ore.com”*, 26 maggio 2015.
- Servizio del bilancio del Senato (2015). Nota breve, *“Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”*. NB n. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura.
- Stroppa V., *“Evasione internazionale: completato il pacchetto BEPS dell’OCSE”*, in *mysolutionpost.it*, 13 ottobre 2015.
- Toma Giangaspere Donato, *“La stabile organizzazione: alcune problematiche di interesse risolte dalla giurisprudenza tributaria”*, in *“Diritto e Diritti dal 1996”*, 2006.
- Turri G., *“Il reddito di impresa nei rapporti internazionali”*, in *“Diritto e diritti dal 1996”*, gennaio 2003.
- Valente P., *“Erosione della base imponibile e stabile organizzazione”*, in *“il fisco”* 31/2015.
- Valente P., *“Stabile organizzazione e jurisdiction to tax: il dibattito a livello internazionale”*, in *“Il fisco – 20/2013”*, 2013.
- Valente P., *“Sviluppi in ambito internazionale per contrastare l’erosione della base imponibile: quali prospettive?”*, in *“Corriere Tributario”* 38/2013, 2013.
- Vanni A., *“La stabile organizzazione. Gli orientamenti della giurisprudenza nell’ultimo decennio.”*, in I *“Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria”*, Fondazione Antonio Uckmar, 11-12 ottobre 2013, Milano.
- Vial E., *“Stabile organizzazione personale anche in presenza di rappresentante vincolato”*, in *“il fisco”*, 2010.

- Zona T., *“La nozione di stabile organizzazione alla luce delle recenti modifiche al Commentario al Modello OCSE”*, in *“Rassegna di fiscalità internazionale”* n° 1-2003, in allegato a *“Il fisco”* n° 13/2003.

Normativa e giurisprudenza

- Cass., 8 marzo 1969, n° 762, in *“Giust. civ. mass.”*, 1969.
- Cass., SS.UU., 15 novembre 1960, n. 3041.
- Cass., 4 ottobre 1954, n. 3232.
- Cass., 9 luglio 1975, n. 2672.
- Cass., 27 novembre 1987, n. 8815 e n. 8820.
- Cass., 30 gennaio 2006, n. 1978.
- Cass., 17 gennaio 2013, n. 1103.
- Cass., 19 settembre 1990, n. 9580.
- Cfr., Cass., sez. trib. Nn. 3367, 3368 del 2001.
- Cfr. Cass. 7682/02, 10925/02, 20597/11.
- Comm. Trib. Centr., 3 aprile 1963, n° 70273.
- Comm. Trib. Centr., 1 febbraio 2001 n. 765.
- Comm. Trib. Di Milano, 26 gennaio 1980.

- Comm. Trib. Di Novara, 1 ottobre 1984.
- D.Lgs. 12.12.2003 n. 344.
- D.Pr. 633/1972 – Decreto Iva.
- D.Pr. 917/1986 Testo Unico delle Imposte sui redditi (TUIR).
- Direttiva 2002/38/CE.
- Legge 27 dicembre 2006, n. 296.
- Modello di convenzione OCSE
- Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/201.
- Sentenza della Corte (seconda edizione) sulla causa in essere tra Gunter Berkholz e Finanzamt Hamburg-Mitte-Alsstadt, 1985.
- Sentenza della Corte (sesta edizione) sulla causa in essere tra ARO Laese BV e Inspecteur de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam, 1997.

Sitografia

- www.agenziaentrate.gov.it
- www.confindustria.it
- www.def.finanze.it
- www.diritto24.ilsole24ore.com

- www.fiscooggi.it
- www.fisconline.it
- www.ilfattoquotidiano.it
- www.ilsole24ore.com
- www.misterfisco.it
- www.odcec.mi.it
- www.oecd.org
- www.oecdlibrary.org

RIASSUNTO

Il presente elaborato si pone l'obiettivo di effettuare un'analisi sulla stabile organizzazione, esaminandola attraverso varie prospettive. Tale fattispecie viene analizzata sia alla luce dell'attuale normativa italiana, sia in un contesto internazionale nell'ambito degli interventi dell'OCSE, in particolare il Progetto BEPS; infine l'analisi verte sull'impatto che l'introduzione del commercio elettronico ha avuto sulla stabile organizzazione.

Il concetto di stabile organizzazione è stato introdotto ufficialmente nell'ordinamento tributario italiano con l'articolo 162 del TUIR, entrato in vigore nel 2004 con l'articolo 1 del D.Lgs. 12.12.2003 n. 344. In precedenza l'unico riferimento normativo era l'articolo 5 della Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni. Prima di tale riforma non esisteva una definizione ufficialmente riconosciuta del concetto di stabile organizzazione.

Avendo questi pochi riferimenti, la Corte di Cassazione nelle sue interpretazioni è arrivata ad associare la stabile organizzazione unicamente alla definizione di "*sede secondaria*" dettata dal codice civile all'allora vigente articolo 2506.

L'articolo 162 del TUIR fornisce una definizione dicotomica della stabile organizzazione, distinguendola tra materiale e personale. Quella materiale consiste in una sede fissa di affari mediante la quale l'impresa estera svolge la sua attività nel territorio dello Stato; quella personale è data invece dall'operato di un agente dipendente che possiede il potere di concludere contratti in nome e per conto dell'impresa non residente, svolgendo abitualmente tale compito. Gli elementi costitutivi di una stabile organizzazione materiale sono tre: la presenza di una sede di affari; la stabilità di tale sede; la strumentalità di questa sede per lo svolgimento dell'attività economica. I requisiti affinché venga a realizzarsi una stabile organizzazione personale sono: un requisito soggettivo che identifica l'agente dipendente; uno oggettivo consistente nella conclusione di contratti in nome dell'impresa; infine quello dell'abitudine. In questa fattispecie l'elemento della sede fissa di affari viene ad essere sostituito dall'abituale conclusione dei contratti da parte dell'agente.

La stabile organizzazione viene ad essere descritta attraverso un elenco di esemplificazioni (positive e negative) di matrice convenzionale.

Il secondo comma dell'articolo 162 contiene un'elencazione positiva di installazioni rientranti nell'espressione "stabile organizzazione", a meno che mediante queste non vengano esercitate

attività di natura preparatoria e ausiliaria. Tale elencazione viene considerata come una serie di esempi, non tassativi e non esaustivi, al fine di comprendere meglio la definizione generale. Segue poi, al terzo comma, un'elencazione negativa di casi in cui, pur essendoci una sede fissa di affari, non si viene a configurare una stabile organizzazione in quanto tale sede è utilizzata per svolgere attività non destinate alla produzione di reddito. Essa ricomprende tutte quelle operazioni aventi carattere preparatorio e/o ausiliario, pertanto la *ratio* della norma consiste nell'escludere tali fattispecie, delimitando la definizione generale.

Il vigente sistema normativo prevede che uno Stato possa tassare i redditi di impresa prodotti da un soggetto non residente, in quanto è possibile localizzarne l'ubicazione della fonte (e pertanto l'attività produttiva) nel suo territorio, attraverso la configurazione di una stabile organizzazione dotata della forza di attrarre i redditi prodotti attraverso una struttura stabile nel tempo disciplinata dall'articolo 152 del TUIR. In base a tale articolo, per i soggetti predetti aventi stabile organizzazione in Italia, la determinazione del reddito avviene mediante disposizioni puntuali; esso è determinato sulla base di un apposito conto economico relativo alla gestione della stabile organizzazione.

Nel sistema delle imposte sui redditi, la stabile organizzazione rappresenta una struttura che localizza in un territorio il reddito prodotto da un'impresa non residente, viene perciò considerata un centro di imputazione di situazioni giuridiche fiscalmente rilevanti.

Nell'ambito del diritto convenzionale, la stabile organizzazione trova la sua disciplina nell'articolo 5 del Modello OCSE; il nuovo articolo 162 del TUIR ricalca in buona parte le disposizioni dell'OCSE. Tale Modello, diviso in 7 capitoli, getta le basi per la stipula di accordi (bilaterali o multilaterali) fra Stati atti a prevenire i fenomeni di doppia imposizione. L'articolo 5 del suddetto Modello indica, con il termine "stabile organizzazione", una sede fissa di affari attraverso la quale l'impresa esercita in tutto o in parte la propria attività (materiale) o un soggetto che opera svolgendo attività imputabili al non residente (personale). La disciplina della stabile organizzazione rileva, oltre che ai fini delle imposte dirette, anche ai fini Iva, assolvendo a una duplice funzione: fissare la territorialità di alcune prestazioni di servizi e individuare il debitore d'imposta con le relative modalità di assolvimento.

In *primis* alla base dell'imposta sul valore aggiunto assume rilievo il carattere di neutralità che deve essere mantenuto, andando ad effettuare il prelievo solo nel luogo in cui si effettua l'operazione; la tassazione in un luogo esclude quindi la possibilità che avvenga una doppia tassazione sulla stessa operazione, limitando la potestà impositiva di altri Stati. In secondo luogo, ai fini Iva, la stabile organizzazione viene considerata come un'unica entità con la casa madre e non come un'entità separata, come avviene invece ai fini delle imposte dirette. La

stabile organizzazione ai fini Iva viene disciplinata dal Regolamento 282/2011 che ne delinea i confini; il Regolamento conferma quindi da una parte la necessità dell'elemento tecnico e umano richiesto per garantire la prestazione del servizio oggetto dell'attività economica, dall'altra che tali requisiti, come precedentemente stabilito nelle interpretazioni comunitarie, sussistano contemporaneamente. I tratti essenziali della stabile organizzazione ai fini Iva sono: libertà della forma giuridica e organizzativa; autonoma identificabilità (si parla infatti di un'organizzazione diversa dalla sede principale dell'attività economica); stabilità intesa come un grado sufficiente di permanenza; infine un'adeguata dotazione di strumenti e persone in base agli obiettivi preposti dall'organizzazione stessa.

La disciplina della stabile organizzazione, nel diritto comunitario, prende a riferimento la VI direttiva CEE, articolo 9, paragrafo 1, la quale dispone che il luogo della prestazione di servizi debba essere individuato nel "*luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa ...*".

Il citato articolo 9 della versione italiana della VI direttiva utilizza l'espressione "*centro di attività stabile*" e non l'espressione "*stabile organizzazione*". Secondo la giurisprudenza europea infatti, il centro di attività stabile deve avere tre caratteristiche: un grado sufficiente di permanenza in un luogo fisso; la presenza di elementi tecnici e umani; l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini Iva. La definizione adottata dalla giurisprudenza europea differisce rispetto alle altre in tre elementi: la presenza necessaria del fattore umano, la rilevanza Iva delle operazioni e la stabile organizzazione personale.

Per sottoporre la stabile organizzazione a tassazione, è necessario prima andare a determinare il reddito. La determinazione del reddito può avvenire in due modi: attraverso il metodo diretto o il metodo indiretto. In base al metodo diretto o analitico, la stabile organizzazione viene considerata come un'entità autonoma e indipendente rispetto alla casa madre, pertanto determina il proprio reddito in maniera autonoma applicando il principio del *dealing at arm's length* nei confronti della casa madre come se fosse una società figlia. Tale metodo, seppur problematico dal punto di vista concettuale, viene preferito dalla giurisprudenza dei Paesi industrializzati. Consiste nella determinazione del reddito mediante la contrapposizione dei componenti positivi e negativi di reddito relativi all'attività svolta. Il secondo metodo, il così detto metodo indiretto o forfettario che riscontriamo nell'ordinamento italiano nell'ambito dell'Irap, considera la stabile organizzazione come parte integrante e dipendente dell'attività economica principale. Scelto il metodo da applicare e individuate le situazioni giuridiche rilevanti, queste devono essere anche valorizzate dal punto di vista contabile; con ciò si

intende la determinazione di una corrispondenza di ciascuna con una quantità monetaria di valore corrente. L'articolo 7 del Modello OCSE riguarda le regole per determinare gli utili attribuibili alla stabile organizzazione e segue alla base i criteri del metodo diretto.

L'articolo dispone che i profitti vengano attribuiti mediante lo stesso metodo anno per anno, a meno che la scelta di un diverso metodo non sia giustificata da motivazioni valide e sufficienti. Il processo valutativo per la determinazione dei profitti da attribuire si articola in due fasi: la *functional analysis* e la *factual analysis* in cui si va a considerare la stabile organizzazione come un'entità autonoma e indipendente rispetto alla casa madre che utilizza i suoi *assets* e si assume i rischi.

Il dibattito aperto a livello internazionale sulla stabile organizzazione ha origini più ampie, deriva infatti dalle difficoltà riscontrate dai vari Governi riguardo la tematica della tassazione mondiale delle imprese multinazionali, le quali hanno adottato schemi di pianificazione fiscale aggressiva. Negli ultimi anni tali schemi di pianificazione sono diventati sempre più articolati, facendo leva sullo sfruttamento delle differenze tra i vari ordinamenti fiscali per ridurre l'imposizione sul reddito; ciò comporta una sovrapposizione dei vari regimi dell'esercizio dei diritti del contribuente, con rischi di doppia imposizione o al contrario *gap* che portano all'eliminazione totale o parziale dell'imposizione. In entrambi i casi ciò comporta una non corretta applicazione della politica fiscale sia per il contribuente che per i diversi Stati.

L'analisi della disciplina corrente ha rilevato debolezze che hanno portato alla necessità di creare un insieme di linee guida a livello internazionale che andasse a perfezionare e modificare la disciplina preesistente al fine di ripristinare fiducia nel sistema. L'obiettivo dei vari Governi europei e degli organismi internazionali coinvolti è dunque quello di stabilire delle misure atte a garantire che tali imprese vengano assoggettate ad una corretta imposizione, assolvendo alle imposte dovute nei diversi Paesi in cui operano.

Si è così venuta a creare l'opportunità di sviluppare il *Progetto BEPS*, "*Base Erosion and Profit Shifting*", un pacchetto di misure comprensive, ideato per essere implementato a livello domestico, attraverso un coordinamento tra Stati e supportato da un monitoraggio continuo e da una forte trasparenza di informazioni. Il *Progetto BEPS* è stato commissionato dal G20 nel 2013 e realizzato dall'OCSE (nota come OECD a livello internazionale) consistente nello sviluppo di un piano d'azione articolato in quindici punti, per contrastare l'evasione fiscale a livello internazionale.

In particolare, questo progetto si propone di eliminare la doppia imposizione attraverso l'attuazione di regole comuni tra gli Stati europei, al fine di raggiungere una completa integrazione dal punto di vista fiscale, focalizzandosi su alcune aree critiche relative alle diversità derivanti dai regimi fiscali dei vari Paesi.

Tra i concetti di riferimento vi è anche la stabile organizzazione il cui scopo principale è quello di stabilire il diritto in capo ad uno Stato contraente di tassare gli utili di un'impresa di un altro Stato situata nel territorio del primo. Infatti, secondo l'articolo 7 del Modello OCSE sull'attribuzione dei profitti derivanti dalla stabile organizzazione, uno Stato contraente non può tassare gli utili di un altro Stato, a meno che questo non operi mediante una stabile organizzazione. L'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE traccia la definizione della stabile organizzazione, distinguendola in materiale e personale.

L'adesione a questo progetto è stata molto forte, sono stati infatti coinvolti oltre 60 Paesi nella formazione dei gruppi di esperti chiamati a formulare tali indirizzi di azione.

L'obiettivo dei Governi e dei principali organismi internazionali, in particolare l'OCSE e la Commissione Europea, è quello di aderire a delle misure coordinate per assicurare che le imprese paghino il giusto ammontare di tasse in ogni Stato in cui operano e non mettano in atto schemi di pianificazione fiscale aggressiva.

Nell'intento di contrastare i fenomeni di erosione della base imponibile, l'OCSE nel febbraio 2013, ha pubblicato il rapporto *“Addressing Base Erosion and Profit Shifting”*, dove evidenzia le problematiche di cui si è parlato in precedenza, suggerendo quindi l'adozione di criteri finalizzati a contrastare tale fenomeno.

Successivamente, il 19 luglio 2013, l'OCSE ha pubblicato l' *“Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”*, un piano d'azione contenente i principali interventi che i Governi nazionali devono effettuare, toccando aree che spaziano dalla stabile organizzazione al *transfer pricing*, dagli strumenti finanziari ibridi all'abuso dei trattati, dalla *digital economy* alle *controlled foreign company (CFC)*.

Nel 2015 è stato pubblicato il *“Final report”*, versione definitiva del progetto.

Gli obiettivi del piano d'azione sono 3 : identificare le azioni necessarie per coordinare il Progetto; stabilire le scadenze per l'implementazione di tali azioni; identificare risorse e metodologie necessarie.

Le 15 azioni previste nell'*Action Plan* sono :

1. *“Address the tax challenges of the digital economy”*;
2. *“Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements”*;
3. *“Design effective CFC rules”*;

4. “Limiting base erosion involving interest deductions and other financial payments”;
5. “Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance”;
6. “Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances”;
7. “Prevent the artificial avoidance of PE status”;
8. “Aligning transfer pricing outcomes with value creation”;
9. “Aligning transfer pricing outcomes with value creation”: unita con Action 8 e 10;
10. “Aligning transfer pricing outcomes with value creation”: unita con Action 8 e 9;
11. “Measuring and monitoring BEPS”;
12. “Mandatory disclosure rules”;
13. “Transfer pricing documentation and Country-by-Country reporting”;
14. “Making dispute resolution mechanism more effective”;
15. “Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties”.

L’Action 7 insiste sulla necessità di rivedere la nozione preesistente e giungere a una nuova definizione di stabile organizzazione che risponda in modo più confacente allo scenario dell’economia globale, così da poterne prevenire occultamenti artificiosi. Obiettivo dell’azione è quindi una modifica dei paragrafi 5 e 6 dell’articolo 5 del Modello OCSE per andare a chiarire cosa avviene nella circostanza in cui le attività svolte in uno Stato da un intermediario comportino la regolare conclusione di contratti per conto dell’impresa. Il nesso affinché si costituisca stabile organizzazione consiste in un “*sufficient taxable nexus*” non ulteriormente specificato, a condizione che l’attività svolta dall’agente non rientri nella sfera di una sua attività indipendente.

Nell’ambito del Progetto e a seguito di osservazioni provenienti da tutti i Paesi membri, vengono proposte modifiche prettamente terminologiche all’Action 7 riguardante la stabile organizzazione.

Il “*Revised Discussion Draft 15/05/15 – 12/06/15*” riporta le proposte e i commenti fatti dai soggetti interessati in relazione alle criticità del lavoro svolto sui commentari.

Vengono così elaborate nuove definizioni, cancellando parti superflue dei paragrafi originali, in modo tale da considerare tutte le circostanze in cui possa venire ad esistenza una stabile organizzazione.

Nel 2015 l’OCSE ha pubblicato un *Final Report* sull’Action 7 del BEPS, inerente alle modifiche all’articolo 5 rese necessarie dal fatto che la precedente disposizione non fosse più in grado di assicurare una “*fair allocation of taxing rights of business profits*”.

Il *Final Report*, prese in considerazione le proposte dei precedenti *Discussion Drafts*, arriva a

modifiche definitive riguardanti:

- “*Commissionaire arrangements*”: può essere definito come un accordo attraverso il quale un soggetto vende un prodotto in uno stato a suo nome, ma in parte anche a nome di un’impresa estera che è proprietaria del prodotto;
- Esenzione per specifiche attività: molte attività nate inizialmente come preparatorie o ausiliarie sono diventate con il passare del tempo attività *core* dell’impresa;
- Altre strategie: come ad esempio lo “*splitting-up*” dei contratti.
- Attribuzione dei profitti: i profitti di un’impresa estera vengono tassati nello Stato della fonte solo per la parte attribuibile alla stabile organizzazione che l’impresa ha nello Stato.

Per completare l’analisi sulla stabile organizzazione sembra indispensabile esaminare tale fattispecie anche alla luce delle ripercussioni fiscali avute in conseguenza allo sviluppo del contesto tecnologico, prendendo in considerazione quindi la *digital economy* ovvero una nuova forma di commercio, diversa da quella tradizionale, che è andata sempre più diffondendosi negli ultimi anni.

Per quanto riguarda il commercio elettronico, la verifica della sussistenza dei requisiti per la determinazione di una stabile organizzazione ha comportato notevoli difficoltà; non risulta affatto semplice determinare la presenza di una sede di affari dal momento che l’attività d’impresa, in questo caso, viene svolta in rete pertanto è difficile rinvenire il collegamento territoriale tra la transazione *on-line* e il relativo luogo geografico in cui può essere collocata tale transazione.

È dall’emergere di tali difficoltà che nasce l’esigenza di considerare nuove interpretazioni normative per aggiornare la giurisprudenza in materia. Questo processo di aggiornamento ha visto il coinvolgimento di numerosi Governi e organismi internazionali, primo fra tutti l’OCSE, che ha fornito un rilevante contributo attraverso un documento, “*The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce*”, predisposto dal “*Working Party N. 1*” nel 1999. Il *Working Party* è un sottogruppo del Comitato per gli Affari Fiscali (CFA) dell’OCSE che si occupa dell’aggiornamento del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni. Il contenuto di tale documento si fonda sulla scelta di mantenere inalterata la formulazione originaria dell’articolo 5 del Modello OCSE, scegliendo di intervenire solo sul Commentario, così da renderlo applicabile fin da subito a tutte le convenzioni in vigore aventi ad oggetto la stabile organizzazione e

ampliandone al contempo la definizione. Questo intervento muove dalla constatazione che il processo di globalizzazione ha portato allo sviluppo di prodotti e modelli di *business* nuovi, così da creare circostanze favorevoli per l'implementazione di strategie a livello globale in un contesto in cui va sempre più crescendo l'*intellectual property*. Si tratta di concetti presi in considerazione e analizzati nell'*Action 1: "Address the Tax Challenge on Digital Economy"*, azione di apertura dell'*Action Plan* del Progetto BEPS.

L'aggiornamento della definizione di stabile organizzazione ha riguardato in primo luogo la qualificazione del *server* e del *web site*, che risultano essere gli elementi distintivi di tale fattispecie nel contesto digitale.

Per ciò che attiene l'interpretazione della giurisprudenza in merito al requisito della presenza della sede fissa di affari possiamo constatare come non sempre sia necessario rinvenire un luogo fisico ai fini della determinazione di una stabile organizzazione. La Corte di Cassazione ha affermato in via generale che il requisito della stabilità necessita di un collegamento non occasionale con il territorio dello Stato italiano, prescindendo dalla definitività attribuita alla soglia temporale dei 183 giorni, ai fini della determinazione della residenza per la maggior parte del periodo di imposta. Post riforma è stato adottato quindi il criterio di un approccio sostanziale nell'interpretazione delle sentenze della Corte di Cassazione.

Negli anni le interpretazioni della giurisprudenza però hanno dato luogo a numerosi contrasti alla base dei quali risiede la differenza tra Paesi che presentano un ordinamento di *civil law* e altri con un ordinamento di *common law*: nei primi, in cui rientra anche l'Italia, viene riconosciuta la differenza tra rappresentanza diretta e indiretta; nei secondi tale differenza non esiste. Le difficoltà si ripercuotono, in relazione al paragrafo 5 dell'articolo 5 del Modello OCSE, solo sugli ordinamenti di *common law* in quanto il soggetto può agire dichiarando o meno chi sia il suo principale, perciò l'espressione "*in the name of*" potrebbe essere interpretata in maniera scorretta. Al contrario nel paragrafo 6, le difficoltà interpretative sorgono nei Paesi di *civil law* poiché in tali ordinamenti né la figura del commissionario né quella del mediatore hanno un potere di rappresentanza diretta.

Tali premesse hanno originato tre correnti interpretative: la prima corrente di interpretazione è di *Jones e Ward* secondo i quali le interpretazioni circa la definizione di stabile organizzazione risentono dell'influenza della disciplina fiscale inglese; la seconda corrente è legata all'interpretazione elaborata da *Roberts*, la quale però può essere applicata solo ai Paesi di *civil law*; la terza corrente interpretativa appartiene a *Kroppen e Pijl*, in cui *Kroppen* si concentra sull'interpretazione della nozione di stabile organizzazione circoscritta alla Germania.

Grandi difficoltà sono state riscontrate anche in relazione alla definizione di stabile organizzazione quando ci si trova davanti ad un'impresa che non opera né attraverso una sede fissa di affari, né attraverso un agente, ma mediante un *server*, quindi in un contesto di economia digitale. Il forte sviluppo della tecnologia *internet* e del relativo volume d'affari ha accentuato il dibattito sulla stabile organizzazione riguardo la possibilità di applicare i principi elaborati dall'OCSE anche alle transazioni svolte mediante commercio elettronico.

Per commercio elettronico si intende qualsiasi iniziativa che sia di supporto ad un'attività commerciale svolta mediante l'utilizzo di *internet*. Tale forma di commercio è andata sviluppandosi, finendo per affiancarsi all'economia tradizionale, di cui ha modificato i concetti di spazio e di tempo. L'*e-commerce* si basa su quattro caratteristiche:

- 1) svolgimento di attività commerciali per via elettronica;
- 2) elaborazione e trasmissione di dati per via elettronica;
- 3) ricomprende una moltitudine di attività;
- 4) riguarda sia prodotti e servizi di tipo tradizionale che nuovi tipi di attività.

Per determinare se sussiste o meno stabile organizzazione devono essere individuati innanzitutto gli elementi necessari, quali il *server* e il sito *web*.

L'OCSE e l'Unione Europea hanno effettuato numerosi studi ai fini di disciplinare a livello internazionale tale branca dell'economia: l'UE si è concentrata sugli aspetti della fiscalità indiretta, l'OCSE ha cercato di adattare i principi vigenti allo sviluppo del commercio elettronico. Per realizzare questo progetto di adattamento, l'OCSE ha ritenuto necessario formare un gruppo di esperti, il *Business Profit Technical Advisors Group (TAG)*. Tra il 1999 e il 2000, il TAG ha presentato due bozze approvate poi con un unico documento dal Comitato per gli Affari Fiscali (CFA) pubblicato nel gennaio 2001.

Il CFA ha stabilito che dovessero essere mantenuti i vigenti principi, integrandoli con dei concetti inerenti l'economia digitale per l'applicabilità alla stabile organizzazione.

I principali interventi dell'OCSE si concentrano in due momenti: la Conferenza di *Turku* nel 1997, in cui è stata effettuata una prima analisi delle ripercussioni dell'economia digitale sull'applicazione dei tributi, e la Conferenza di *Ottawa* nel 1998, in occasione della quale l'OCSE ha pubblicato un apposito documento, "*Electronic Commerce: taxation framework condition*", fornendo una spiegazione per adattare tali principi anche alla branca del commercio elettronico.

La conferenza di *Ottawa* ha portato alla sottoscrizione di un'intesa basata sulla collaborazione dei Paesi a supporto dell'*e-commerce*, sulla presenza di un ambiente competitivo, su un intervento pubblico circoscritto, sulla cooperazione tra imprese e sul ruolo rilevante assunto

dal settore privato nello sviluppo e nella diffusione di nuove tecnologie e tecniche di valutazione.

Le problematiche principali derivanti dall'economia digitale hanno avuto ripercussioni in particolar modo sulla stabile organizzazione, nella fase di verifica della presenza di una sede fissa di affari in quanto le transazioni vengono svolte *on-line*.

Affinché si costituisca stabile organizzazione deve esserci un *server*, quale elemento fisico, che sia nella disponibilità dell'impresa stessa. L'impresa che gestisce il *server* non sempre coincide con l'impresa che svolge la propria attività tramite i siti *web* ospitati dal *server* stesso. Tale meccanismo viene regolato dagli accordi di *web hosting*, in base ai quali l'ISP (*internet service provider*) mette a disposizione uno spazio di memoria nel *server* per la *home page* dell'ICP (*internet content provider*), garantendo capacità di trasmissione e assicurando la disponibilità dei dati su *internet*.

Per determinare i criteri di collegamento nell'economia digitale, pur non esistendo questi materialmente, il *Discussion Draft* propone una strategia, la cd. *alternative nexus*, che prevede il riconoscimento di una stabile organizzazione in relazione a una significativa presenza digitale nell'economia di un altro Paese, qualora l'impresa svolga "*fully dematerialised activities*". L'*output* di questo lavoro consiste in un'integrazione del Commentario dell'articolo 5, "*Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*".

In conclusione per ciò che attiene la fissità del *server*, essendo difficile stabilire una durata per la presenza minima ai fini della sede d'affari, l'integrazione del Commentario si limita a richiedere "*a sufficient period of time*", attribuendo importanza al fatto che il *server* resti situato in un determinato luogo per un periodo di tempo ritenuto sufficiente.

Pertanto, si configura stabile organizzazione quando:

- l'ICP utilizza un proprio *server* localizzato in un altro Stato;
- l'ICP non utilizza un proprio *server* localizzato in un altro Stato, ma ne gestisce la manutenzione e il funzionamento.

Nello svolgimento dei lavori sono state considerate tre alternative:

- 1) *Virtual fixed place of business Permanent Establishment*: caso in cui un'impresa mantenga un sito *web* sul *server* di un'altra impresa appartenente ad un differente ordinamento, in tale circostanza è riconosciuta la stabile organizzazione;
- 2) *Virtual agency Permanent Establishment*: fa riferimento alla stabile organizzazione di tipo personale qualora i contratti vengano stipulati in maniera abituale per conto di una società estera attraverso mezzi tecnologici;

- 3) *On-site business presence Permanent Establishment*: un'impresa economicamente presente su un territorio estero che fornisce servizi *on-site* o con altre modalità di interfaccia presso la sede dei clienti, costituisce stabile organizzazione.

Nonostante i molti pareri favorevoli di esperti in materia, è prevalsa l'opinione negativa del TAG e del BIAC, che ha portato al rifiuto della stabile organizzazione virtuale e quindi di queste tre ipotesi.

In riferimento al commercio elettronico assume rilevanza l'*Action 1 "Address the Tax Challenge of the Digital Economy"*, nella quale l'OCSE ha affrontato le problematiche fiscali inerenti tale modalità di commercio. Tale azione evidenzia e analizza quelle che sono le maggiori difficoltà derivanti dall'introduzione di nuove forme di *business* quali l'economia digitale. È principio comune infatti che un'impresa debba versare le imposte dirette nel Paese in cui è fiscalmente residente, a meno che non operi in un altro Paese attraverso una stabile organizzazione. Il 16 settembre 2014 è stato pubblicato il Rapporto "*Address the Tax Challenge of the Digital Economy*" (Rapporto *Digital Economy*), contenente un'analisi puntuale dei vari modelli di *business* esistenti nel mercato digitale che ha dimostrato che l'applicazione a tali modelli dei principi tradizionali porti ad un aumento di fenomeni di erosione della base imponibile. L'OCSE individua in particolare tre aree dove tali caratteristiche dovranno essere tenute sotto controllo in relazione a quelli che sono gli effetti peculiari del BEPS: la prima riguarda le attività *core* delle imprese, le quali non devono poter beneficiare in maniera inappropriata delle esenzioni previste per la configurazione di una stabile organizzazione; la seconda area di intervento riguarda il *transfer price*; la terza fa riferimento alle regole in materia di CFC.

Di seguito vengono esaminati i principali interventi da parte di alcuni Stati come Francia, Regno Unito ed Italia.

L'intervento del Governo francese in merito all'introduzione del commercio elettronico si è concretizzato nella stesura di un *Rapporto*, "*Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*", pubblicato a Parigi nel gennaio 2013 a cura di *Pierre Collin* e *Nicolas Colin*, i quali si pongono come obiettivo quello di andare a determinare in che misura l'economia digitale contribuisca ad aumentare la ricchezza dei Paesi e quale sia il suo livello di imposizione nei Paesi in cui crea reddito.

Il Governo del Regno Unito ha esposto il suo punto di vista in merito a come valorizzare il Mercato Unico Europeo in relazione all'economia digitale in un documento pubblicato il 20 gennaio 2015, "*The UK's vision for the European Union's digital economy*".

Il sottosegretario dell'Italia, Vieri Ceriani nel 2012 ha esposto la difficoltà da parte dell'Agenzia delle Entrate di procedere contro le multinazionali digitali in quanto queste ultime sfruttano le lacune normative nazionali e internazionali per essere sottratte a tassazione in Italia.

In conclusione all'analisi svolta, viene presentato un caso di impresa che opera nell'ambito del commercio elettronico, connessa alla stabile organizzazione, il caso *Amazon*.

Amazon è una delle più grandi società di commercio elettronico statunitense, fondata nel 1994 da *Jeff Bezos*, che ha creato poi vari siti in tutto il mondo. Gestisce una moltitudine di siti *web* a livello internazionale, di cui cinque in Europa. Ha diviso lo svolgimento delle sue attività in due parti: una America del Nord, l'altra Internazionale. In seguito all'apertura di un'indagine da parte della Commissione europea, *Amazon*, a partire dal 1° maggio 2015, ha deciso di versare quanto dovuto ai Paesi europei in cui ha siti, quali Regno Unito, Germania, Spagna e Italia, eliminando la sede principale situata in Lussemburgo (lasciandovi una semplice stabile organizzazione) formalizzando delle stabili organizzazioni nei singoli Paesi in cui opera. Pertanto le imposte non saranno corrisposte solo in Lussemburgo, Paese a fiscalità privilegiata, ma anche in tutti gli altri Paesi dove genera utili.

Il gigante dell'*e-commerce* gestisce indirettamente in Italia delle piattaforme logistiche e dei magazzini che gli permettono di servire il cliente in modo puntuale e tempestivo. L'esistenza di un magazzino non veniva considerata di per sé un'attività tale da imporre l'apertura di una stabile organizzazione nello specifico Stato in cui il magazzino è presente, in quanto considerata attività ausiliaria, ma le riflessioni sviluppate negli ultimi tempi dall'OCSE in relazione all'*e-commerce* e più in generale sulla *digital economy* hanno determinato un cambiamento di tendenza. Nei documenti che modificano le regole di identificazione di una stabile organizzazione (attualmente in preparazione avanzata) viene stabilito che, per un soggetto che realizza *e-commerce* il magazzino non può essere considerato come un'attività ausiliaria, pertanto obbliga l'impresa digitale non residente a creare nello Stato in cui è situato il magazzino una stabile organizzazione.

Alla luce di questa analisi si può concludere che la stabile organizzazione rappresenti un "*mero centro di imputazione di situazioni giuridiche fiscalmente rilevanti*" in capo al soggetto non residente, a cui è riconducibile la fattispecie giuridica.

Sebbene le difficoltà e le complicazioni che ne derivano siano numerose, la stabile organizzazione può essere considerata un valido strumento per contrastare l'evasione fiscale, come sostenuto nel *Progetto BEPS*.