

Attualità

La stabile organizzazione nell'ambito dell'imposizione diretta (1)

23 Dicembre 2004

La definizione contenuta nell'articolo 5 del modello di convenzione Ocse



Premessa

La stabile organizzazione è una delle nozioni più rilevanti nel corpo del diritto tributario internazionale, sia nel campo delle imposte dirette che dell'Iva.

In particolare, rispetto alle imposte dirette svolge la funzione di ripartire tra più Stati il reddito prodotto da soggetti multinazionali, costituendo nell'ambito del diritto interno, da un lato, un criterio di localizzazione dei redditi prodotti (e, dunque, di attribuzione della soggettività passiva tributaria) e di individuazione delle norme di determinazione del quantum imponibile e nell'ambito del diritto internazionale pattizio, dall'altro, un criterio di ripartizione della potestà impositiva statale al fine di evitare la doppia imposizione.

Quanto all'Iva, invece, la stabile organizzazione, *rectius* "il centro di attività stabile" ex articolo 9, comma 1, della direttiva 77/388/Ce (sesta direttiva), assurge a elemento, residuale rispetto a quello della sede, costitutivo del presupposto della territorialità della prestazione di servizi effettuata dal soggetto non residente.

A fronte della rilevanza della nozione in esame, appare di tutta evidenza la novità rappresentata dalla previsione, contenuta nel Dlgs 344/03, di una compiuta definizione "domestica" dell'istituto, che colma una lacuna, esclusivamente definitoria, che caratterizzava la disciplina dell'imposizione diretta.

La nozione di stabile organizzazione era già rinvenibile nel nostro ordinamento fiscale. In particolare, era contenuta negli articoli 13-*bis* (detrazione per oneri vari corrisposti a stabili organizzazioni di soggetti non residenti), 15 (determinazione del credito per imposte estere su redditi prodotti all'estero da soggetti residenti mediante stabile organizzazione) 20 (redditi prodotti nel territorio dello Stato da stabili organizzazioni di soggetti non residenti), 20-*bis* (trasferimento della sede all'estero e costituzione in Italia di una stabile organizzazione), 76 (convenzione in lire dei saldi di conto delle stabili organizzazioni), 112 (reddito complessivo dei soggetti non residenti), 113 (reddito complessivo per le società e enti commerciali non residenti), 114 (reddito complessivo per gli enti non commerciali non residenti) e 127-*bis* (disposizioni in materia di imprese estere partecipate) del Tuir. Inoltre, la stabile organizzazione viene menzionata negli articoli 1, 2, 3 e 4 del Dlgs 544/1992 in recepimento della direttiva 90/434/Cee relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi. Ai fini dell'Iva è prevista dagli articoli 7 (territorialità dell'imposta), 17 (soggetti passivi), 35 (disposizioni regolamentari concernenti la dichiarazione di inizio, variazione o cessazione attività) e 38-*ter* (esecuzione di rimborsi a soggetti non residenti). Ai fini dell'Irap è prevista dall'articolo 12 del Dlgs 446/97 (determinazione del valore della produzione netta realizzata fuori dal territorio dello Stato dai soggetti non residenti).

In particolare, l'articolo 162 del Tuir, nel nuovo testo risultante dal Dlgs 344/03, detta una organica definizione dell'istituto in oggetto, modellandola - in attuazione del dettato dell'articolo 4, comma 1, lettera a, della legge delega n. 80/03 - *"sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni"*.

Si tratta di una tecnica di codificazione normativa attraverso la quale il legislatore delegato, ricorrendo una soluzione di compromesso, ha definito la nozione domestica di stabile organizzazione ricalcando, per molti aspetti, quella presente nelle convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dall'Italia e, per altri, quella contenuta nell'articolo 5 del modello di convenzione-tipo dell'Ocse.

A fronte di questa scelta appare opportuno confrontare il dettato dell'articolo 162 del Tuir con i modelli di riferimento, al fine non soltanto di evidenziare le differenze tra le varie definizioni, ma anche analizzarne le conseguenze sul piano pratico.

1. La definizione contenuta nell'articolo 5 del modello di convenzione Ocse

In estrema sintesi, il dettato dell'articolo 5 si articola sulla dicotomia tra stabile organizzazione di tipo materiale e di tipo personale, quest'ultima caratterizzata dalla mancanza di una sede fissa di affari. Infine, l'ultimo paragrafo dell'articolo viene dedicato al problema della configurabilità di una

stabile organizzazione in relazione all'esistenza di rapporti di controllo societario.

Alla stabile organizzazione di tipo materiale vengono dedicati i paragrafi dal primo al quarto dell'articolo 5.

Nel primo paragrafo viene dettato un criterio generale di individuazione nel senso di "*sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*". La dottrina e la giurisprudenza internazionale, nell'interpretare il testo convenzionale, sulla base dei criteri forniti dal Commentario al modello di convenzione, individuano un elemento costitutivo della stabile organizzazione (la presenza di una installazione fissa nel paese estero) e tre qualità che devono a esso afferire (la stabilità dell'installazione, la connessione della stessa con l'esercizio normale dell'impresa e la sua idoneità a produrre reddito).

In particolare, la presenza di una installazione fissa viene intesa in senso molto ampio, essendo sufficiente anche soltanto un'area nello Stato estero destinata dal soggetto allo svolgimento dell'attività d'impresa. Parimenti, risulta irrilevante il titolo giuridico in base al quale il soggetto abbia l'effettiva disponibilità dell'area stessa.

Il predicato della stabilità dell'installazione si presta a una duplice interpretazione, di tipo spaziale e di tipo temporale, parimenti relativizzata rispetto all'attività da svolgere. Sotto il profilo spaziale, è necessario che sia individuabile un legame tra l'installazione e una zona geografica, senza che sia indispensabile la materiale fissazione al suolo. Quanto al profilo temporale, la medesima installazione non deve avere carattere precario, anche se può presentare carattere provvisorio.

A tal proposito, il testo convenzionale dedica il paragrafo terzo all'ipotesi del cantiere di costruzione o di installazione, che presenta un carattere di provvisorietà per definizione, prevedendo un parametro minimo di durata di dodici mesi.

Il collegamento, contenuto nel paragrafo primo, tra l'installazione fissa e l'attività imprenditoriale esercitata viene inteso nel duplice senso di idoneità della stabile organizzazione a produrre reddito e di una sua connessione con l'esercizio normale dell'impresa. Quanto al primo aspetto, la dottrina maggioritaria evidenzia la natura intrinseca di tale predicato rispetto alla stabile organizzazione. Più importante è il rapporto con l'attività dell'impresa estera, sostanziatosi nella concreta individuazione di un nesso in termini di strumentalità o di oggetto rispetto agli obiettivi globali della stessa impresa.

A fronte di questi generali requisiti, ricavabili dal paragrafo 1, i paragrafi successivi sono dedicati all'elencazione di una serie di fattispecie nella quale viene configurata (paragrafo 2) o viene esclusa (paragrafo 4) l'esistenza di una stabile organizzazione.

Il paragrafo 2 dell'articolo 5 recita *"L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare:*

- a) una sede di direzione;*
 - b) una succursale;*
 - c) un ufficio;*
 - d) una officina;*
 - e) un laboratorio;*
 - f) una miniera, un pozzo di petrolio e di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali*
- ".*

Il paragrafo 4 dell'articolo 5 recita *"Nonostante le precedenti disposizioni del presente articolo, non si considera che vi sia una "stabile organizzazione" se:*

- a) si fa uso di un'istallazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;*
- b) i beni e le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;*
- c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;*
- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;*
- e) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;*
- f) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate ai paragrafi da a) a e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario".*

Si tratta di ipotesi che, alla luce delle indicazioni contenute nel Commentario, devono essere interpretate nel senso di invertire l'onere della prova quanto all'esistenza o meno di una stabile organizzazione.

Il paragrafo 12 recita che l'elencazione del paragrafo 2 dell'articolo 5 *"contiene una lista non esaustiva di esempi ciascuno dei quali può essere considerato, prima facie, come costituente una stabile organizzazione...si suppone che gli Stati contraenti interpretino le espressioni "sede di direzione", "succursale", "ufficio", ect. di guisa che tali sedi di affari costituiscano stabili organizzazioni solo se soddisfano i requisiti stabili dal paragrafo 1".*

Sul punto, anche per le importanti ricadute pratiche sia sui trattati stipulati sia sull'articolo 162 che al modello Ocse si ispirano, occorre evidenziare che, in sede di stesura del Commentario, l'Italia, unica tra i Paesi aderenti, ha formulato espressa riserva sull'interpretazione dell'elencazione in oggetto, affermando che tali esempi costituiscono sempre stabili organizzazioni, senza possibilità di prova contraria.

Il paragrafo 43 del Commentario afferma che *"l'Italia non condivide l'interpretazione data al paragrafo 12 (vedi sopra, ndr) che precede concernente la lista di esempi del paragrafo 2. A suo avviso, questi esempi possono essere sempre considerati come costituenti a priori stabili organizzazioni"*.

Quanto alla stabile organizzazione personale, il modello di convenzione distingue due fattispecie: l'agente dipendente (paragrafo 5) e l'agente indipendente (paragrafo 6), unificate dal tratto caratterizzante della stabilità dello strumento rappresentativo adottato, a fronte della mancanza di una sede fissa di affari.

A tal proposito, esclusa la configurabilità di una stabile organizzazione materiale ai sensi del paragrafo 1 dell'articolo 5 del modello di Convenzione, diviene centrale per l'interprete ricercare nella fattispecie dedotta il potere in concreto dell'agente di vincolare con la propria attività negoziale l'impresa estera, prescindendo da un'indagine circa l'esistenza di un potere di spendita del nome altrui. Peraltro, deve trattarsi di un potere esercitato in maniera ripetuta e abituale e in relazione a operazioni che costituiscano l'attività proprie dell'impresa medesima.

L'articolo 5 comma 6 parla di soggetto che *"agisce per conto di un'impresa e dispone in uno Stato contraente di poteri che essa esercita abitualmente e che le permettono di concludere contratti per conto dell'impresa"*. A tal proposito, tuttavia, il Commentario specifica che la spendita del nome altrui non rappresenta elemento scriminante in quanto *"il paragrafo si applica parimenti a un agente che conclude contratti che vincolino l'impresa anche se quei contratti non sono effettivamente conclusi a nome dell'impresa"*.

Unificate dal potere di vincolare l'impresa, le due fattispecie di stabile organizzazione personale si distinguono per i rapporti, in particolare modo economici, esistenti tra il soggetto estero e l'agente. A tal proposito, acquistano pregnanza aspetti quali il riparto del rischio d'impresa, l'individuazione dell'incidenza economica dell'operazione giuridica, la configurabilità di un potere di gerarchia o di direzione dell'impresa sull'agente. Si tratta, infatti, di elementi che portano a individuare l'esistenza di uno stato di soggezione incompatibile con una qualificazione pattizia in termini di agente indipendente. E invece, ove sia esistente nei fatti una indipendenza sostanziale tra i due soggetti,

troverà applicazione il disposto del paragrafo 6 dell'articolo 5 del modello di Convenzione, che configura l'esistenza di una stabile organizzazione soltanto in relazione a quelle operazioni economiche che esulino dalla ordinaria attività dell'agente indipendente.

Infine, l'ultimo paragrafo dell'articolo 5 afferma che non costituisce, da solo, elemento comprovante l'esistenza di una stabile organizzazione l'esistenza di rapporti di controllo societario tra due società residenti in Paesi diversi. A tal proposito, il Commentario ricomprende nell'ambito di operatività della previsione in oggetto anche le attività esercitate da una controllata a favore di un'altra controllata da parte di una società terza.

1 - continua. La seconda puntata sarà pubblicata su FISCOoggi di venerdì 24 dicembre

di

Francesco Dimartino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/stabile-organizzazione-nellambito-dellimposizione-diretta-1>