

Attualità

La stabile organizzazione nell'ambito dell'imposizione diretta (4)

28 Dicembre 2004

La stabile organizzazione personale. La stabile organizzazione e i rapporti partecipativi



3.3. La stabile organizzazione personale

Quanto alla nozione di stabile organizzazione personale, sono riscontrabili varie differenze tra l'articolo 162, commi 5-7, e l'articolo 5, paragrafi 5 e 6, del modello Ocse. In particolare, se dell'agente indipendente viene data una definizione sostanzialmente analoga, diverse scelte normative caratterizzano le due nozioni di agente dipendente. Inoltre, il testo

domestico introduce una disposizione *ad hoc* per il settore marittimo, esercitato da un soggetto estero a mezzo di un raccomandatario o di un mediatore marittimo.

Più specificatamente, la differenza più importante della nozione domestica di agente dipendente è rappresentata dal più ampio ambito di operatività che la connota, in virtù della circostanza che, a differenza del testo Ocse, viene esclusa soltanto l'attività dell'agente che si limiti ad acquistare beni per conto dell'impresa estera. Pertanto, seguendo il tenore letterale dell'articolo 162 del Tuir, se tale agente svolge all'interno dello Stato italiano altre attività preparatorie e ausiliarie (quali, procurare la possibilità di depositare, esporre o consegnare i beni, raccogliere informazioni commerciali o svolgere un'attività pubblicitaria, e, stando al tenore letterale della norma, l'acquisizione di servizi per conto dell'impresa estera), rispetto alla sua attività sarà configurabile l'esistenza di una stabile organizzazione.

Questa previsione si pone in netto contrasto con la nozione formulata in ambito Ocse, anche se trova riscontro nella maggior parte dei trattati stipulati dall'Italia.

Peraltro, si pongono dei problemi di coordinamento, da un lato, con la stabile organizzazione materiale e, dall'altro, all'interno della stessa nozione di stabile organizzazione personale con riferimento all'ipotesi di agente indipendente. Nel primo caso, infatti, lo svolgimento di tali attività ausiliarie a mezzo di una sede fissa di affari, posta nello Stato, non determinerà l'identificabilità di una stabile organizzazione.

Alle medesime conclusioni, inoltre, dovrà giungersi nel caso in cui tra l'agente e l'impresa estera non sarà identificabile un rapporto di dipendenza. Simili conclusioni sono desumibili dal dettato del comma 7 dell'articolo 162, nel quale il *discrimen* viene individuato esclusivamente nella riconducibilità o meno dell'attività dell'agente alla normale attività esercitata da questo. In particolare, ove nella sua ordinaria attività rientri lo svolgimento delle suddette attività preparatorie, allora non sarà in esso identificabile una stabile organizzazione personale. A conclusioni opposte dovrà giungersi nel caso in cui queste attività non rientrino nella sua normale attività.

Si tratta, senza dubbio, di un aspetto che abbisogna di qualificati interventi interpretativi in considerazione delle conseguenze pratiche che ne derivano. E' indubbio, infatti, che il modello operativo scelto dal soggetto estero per svolgere queste attività inciderà sulla configurabilità o meno di una stabile organizzazione.

Sempre in ordine alla definizione di agente dipendente il legislatore domestico si ispira al modello Ocse in ordine alla identificazione dei connotati del potere rappresentativo di cui è dotato l'agente stesso.

Sul punto, il paragrafo 5 dell'articolo 5 del modello Ocse individua l'agente dipendente in una "*persona ...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 a nome dell'impresa*". Il comma 6 dell'articolo 162 del Tuir lo identifica nel "*soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato conclude in nome dell'impresa stessa contratti*".

In entrambe le definizioni vi è un riferimento all'esercizio di un potere rappresentativo per conto del soggetto estero. Come già in precedenza evidenziato, in ambito Ocse il Commentario ha precisato che tale previsione non vale a escludere quei soggetti che, pur privi del potere di spendere il nome altrui, nella sostanza vincolano l'impresa estera rispetto ai rapporti giuridici instaurati. Si tratta di una posizione che tiene presupposta la considerazione che nei sistemi di *common law* non è riscontrabile una distinzione tra rappresentanza diretta e indiretta, in quanto l'attività svolta dal rappresentante comunque vincola il rappresentato nei rapporti con i terzi. Ora, la medesima

espressione utilizzata nel nostro ordinamento può essere fonte di un orientamento più restrittivo, che limiti ai soli casi di rappresentanza diretta la configurabilità di un'agente dipendente.

Passando all'esame del disposto del comma 8 dell'articolo 162 del Tuir, si tratta, come già sopra affermata, di una novità sia rispetto al modello Ocse che rispetto a tutti i trattati stipulati dall'Italia contro il fenomeno della doppia imposizione.

In sintesi, la norma in oggetto esclude la configurabilità di una stabile organizzazione nello specifico settore marittimo in un caso nel quale, secondo la regola generale del comma precedente, sarebbe pienamente configurabile l'esistenza nel territorio di un agente indipendente. Come già sopra evidenziato, l'agente indipendente costituisce stabile organizzazione soltanto per quelle attività, svolte a favore del soggetto estero, che esulino dalla sua "*ordinaria attività*". L'attribuzione di un potere di gestione di una nave non rientra tra le attività ordinarie delle figure del raccomandatario e del mediatore marittimo, che svolgono, il primo, attività ausiliarie nella gestione delle merci o delle persone trasportate e, il secondo, più in generale, attività di mediazione in ordine a tutte quelle vicende giuridiche che possono caratterizzare la gestione di un natante. Pertanto, alla luce del dettato del comma 8 dell'articolo 162, i soggetti menzionati, sia che svolgano la loro normale attività, sia che siano dotati di poteri negoziali che esulino da questa, non possono costituire stabile organizzazione per l'impresa armatrice estera.

3.4. La stabile organizzazione e i rapporti partecipativi

Il comma 9 dell'articolo 162 riprende, in sostanza, la disposizione di cui all'articolo 5, paragrafo 7, del modello Ocse, con alcune differenze, suscettibili di apportare ulteriori spunti di riflessione, quanto alla tematica della configurabilità di una stabile organizzazione rispetto ai gruppi di imprese. In particolare, il testo convenzionale contiene l'esclusivo riferimento ai rapporti di controllo tra due società, la sussistenza dei quali non può da sola giustificare l'identificazione di una stabile organizzazione. Il testo può essere integrato con la precisazione, contenuta nel Commentario, che la medesima disposizione si applica anche alle attività esercitate da una controllata a favore di altra controllata della medesima società controllante.

Il legislatore domestico rispetto a quest'ultima fattispecie sembra andare al di là del chiarimento del Commentario, poiché tra i soggetti controllanti include non solo le società, ma anche qualsiasi soggetto esercente o no l'attività d'impresa.

Tale precisazione ha spinto parte della dottrina ad affermare che il legislatore italiano ha confermato il principio, secondo cui ogni società costituisce una entità indipendente, anche se la sua attività sia supervisionata da un terzo, evitando, di conseguenza, il sorgere di interpretazioni "domestiche" della stabile organizzazione con riferimento ai gruppi di imprese, non conformi alle

previsioni contenute nel modello di convenzione Ocse.

Il riferimento esplicito è all'orientamento formatosi in seno alla nostra giurisprudenza di vertice (decisioni della Corte di cassazione nn. 3367, 3368 e 3369 del 7/03/2002, n. 4319 del 26/3/2002, n. 7682 e 7689 del 25/05/2002, n. 10925 del 25/07/2002 e n. 17373 del 6/12/2002) in ordine alla configurabilità di una stabile organizzazione, occultata all'interno di una società italiana, e plurima, in quanto rivolta a svolgere il ruolo di coordinamento e direzione per tutte le società del gruppo.

Tuttavia, un'analisi più ponderata porta a ritenere che il dettato del comma 9 dell'articolo 162 del Tuir non sembra avere introdotto sostanziali elementi di novità alla tematica in oggetto, limitandosi a riconoscere implicitamente che il problema della identificazione di una stabile organizzazione possa porsi anche all'interno dei gruppi di imprese. Nulla dice, invece, circa quali siano i presupposti in presenza dei quali una società residente possa qualificarsi come stabile organizzazione di un gruppo, limitandosi esclusivamente ad affermare che l'individuazione di un rapporto di controllo non possa da solo fondare tale qualificazione.

A tal proposito, più "incisive" si dimostrano le recenti proposte di modifica (proposte contenute nel documento di lavoro pubblicato il 12/4/2004, intitolato "*Proposed clarification of the permanent establishment definition*"), tra l'altro, del paragrafo 41 del Commentario al modello di convenzione Ocse. In esse viene specificato che le considerazioni svolte nel paragrafo quanto alla possibilità di configurare una società controllata come agente, dipendente o indipendente, della società controllante in presenza dei presupposti di cui ai paragrafi 5 e 6 dell'articolo 5, richiede che l'indagine vada condotta con riferimento a ciascuna impresa del gruppo, individualmente considerata. In sostanza, troverebbe un preciso riscontro il principio per il quale l'indagine della sussistenza di una stabile organizzazione all'interno di un gruppo non possa prescindere da un'indagine volta a individuare la sussistenza di un rapporto di asservimento tra le specifiche imprese, parti del gruppo in questione.

4 - continua. La quinta puntata sarà pubblicata su FISCOoggi di mercoledì 29 dicembre

di

Francesco Dimartino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/stabile-organizzazione-nellambito-dellimposizione-diretta-4>