

Attualità

La stabile organizzazione nell'ambito dell'imposizione diretta (5)

29 Dicembre 2004

La clausola di preferenza dell'articolo 169 del Tuir

Thumbnail
Image not found or type unknown

4. La clausola di preferenza dell'articolo 169 del Tuir

Nel capitolo precedente sono state illustrate le differenze riscontrabili tra la definizione di stabile organizzazione introdotta dall'articolo 162 del Tuir e quella fornita, da un lato, dall'articolo 5 del modello di convenzione Ocse e, dall'altro, quella fatta propria dallo Stato italiano in sede di stipula dei vari trattati contro la doppia imposizione.

Quanto al primo rapporto, tali differenze esplicano esclusivamente effetto sul piano dell'interpretazione della norma interna sotto il profilo del recepimento o meno dell'evoluzione della riflessione degli operatori giuridici internazionali, che trova un importante punto di sintesi nelle modifiche apportate al Commentario del modello di Convenzione.

Più articolata si dimostra la tematica del rapporto tra definizione interna e definizione pattizia di stabile organizzazione, in quanto solleva un problema di rapporto tra diverse fonti del diritto tributario, rilevante sia sul piano dell'applicabilità della definizione legislativa ai trattati già stipulati, sia su quello della limitazione del potere dello Stato di negoziare futuri accordi che contengano una definizione diversa di stabile organizzazione.

Nella tematica in oggetto, il legislatore domestico integra i generali criteri della successione delle leggi nel tempo e di specialità della norma convenzionale con l'ulteriore criterio della prevalenza della normativa domestica, ove più favorevole al contribuente di quella internazionale pattizia. Così dispone l'articolo 169 del Tuir, richiamato espressamente dall'articolo 162.

Sulla base, pertanto, del rinvio all'articolo 169, dovrebbe trarsi la logica conseguenza che gli

operatori economici potranno invocare l'applicazione della nozione domestica di stabile organizzazione tutte quelle volte nelle quali il trattato esistente contro la doppia imposizione fornisca una definizione meno favorevole. Più specificatamente, assumendo che l'istituto in oggetto viene in considerazione al fine di verificare se l'impresa non residente vada assoggettata a imposizione sui redditi prodotti nello Stato, una siffatta evenienza si verificherà tutte le volte nelle quali la nozione interna sia meno ampia di quelle convenzionale. Peraltro, tale possibilità potrà essere invocata anche rispetto a future convenzioni, nel caso in cui lo Stato italiano, scelga, in sede di trattative internazionali, di pattuire una nozione di stabile organizzazione caratterizzata da un più ampio ambito di operatività.

Ovviamente, se la norma pattizia, sia essa già esistente, sia quella futura, contengono una definizione più favorevole, questa prevarrà su quella contenuta nell'articolo 162 del Tuir.

Sul piano pratico diviene centrale individuare in quali casi il disposto dell'articolo 169 può trovare applicazione. In particolare, si tratterà di stabilire sotto quali aspetti la definizione legislativa di stabile organizzazione può considerarsi più favorevole per il contribuente, rispetto a quella contenuta nei trattati fino a oggi stipulati dall'Italia.

In particolare, possibili ambiti di operatività per il dettato dell'articolo 169 sono rinvenibili con riferimento alla stabile organizzazione materiale, mentre, per quella personale, la definizione dell'articolo 162 ricalca, per le parti sopra illustrate, che la differenziano dal modello Ocse, la nozione utilizzata nelle varie convenzioni stipulate.

Profili di problematicità sono individuabili con riferimento alla "nuova" previsione di una disciplina specifica per il settore marittimo. Come sopra illustrato, la presenza di un raccomandatario o di un mediatore marittimo, ai quali siano attribuiti poteri di gestione dei natanti, che vanno oltre la loro ordinaria attività, non costituisce stabile organizzazione.

Al fine di saggiare la portata applicativa della disposizione in oggetto occorre considerare il regime dell'imposizione diretta che caratterizza il settore marittimo, sia a livello di convenzione Ocse che al livello di normazione nazionale, pattizia e interna. A tal proposito, l'articolo 8 del modello di convenzione per le attività marittime conferisce il potere impositivo esclusivamente allo Stato in cui è situata la *"la sede di direzione effettiva dell'impresa"*. Di conseguenza, la norma domestica raggiunge il medesimo scopo di quella convenzionale, non sottoponendo a tassazione gli utili derivanti da attività marittime svolte da imprenditori esteri a mezzo di raccomandatari o mediatori marittimi.

Tuttavia, non tutti i trattati stipulati dall'Italia si conformano sul punto al modello Ocse, in quanto alcuni coniugano il criterio della direzione effettiva con una limitata tassazione alla fonte e altri utilizzano il generale criterio della residenza, integrato con la fattispecie della stabile organizzazione. Con particolare riferimento a questi ultimi, la previsione del comma 8 dell'articolo 162 presenta indubbe ricadute pratiche, sotto il profilo dell'estensione dell'applicazione della disposizione ai trattati stessi, giusta l'applicazione della regola di preferenza della normativa domestica più favorevole ai sensi del nuovo articolo 169 del Tuir.

Quanto alla stabile organizzazione materiale la differenza più palese attiene alla scelta dell'articolo 162 di fissare il termine di tre mesi, al di sotto del quale non è configurabile una stabile organizzazione da cantiere. Si tratta di un termine, che nella sua brevità trova limitato riscontro nei trattati in vigore. Tuttavia, con riferimento a tale ipotesi, non si porrà un problema di applicazione dell'articolo 169, in considerazione del fatto che la previsione domestica non è certamente più favorevole. E' evidente, infatti, che il contribuente, con riferimento a cantieri - che durino più di tre mesi ma meno del termine minimo fissato dal relativo trattato - avrà interesse all'applicazione di quest'ultimo termine.

Quanto all'elencazione positiva di ipotesi di stabile organizzazione si può ipotizzare un ambito di concreta operatività della clausola di preferenza dell'articolo 169 con riferimento alle differenze riscontrabili in termini di previsione di ipotesi ulteriori all'interno dei singoli trattati.

Alcuni trattati contengono ulteriori esempi positivi di stabile organizzazione, quali i magazzini di vendita, le fabbriche, le proprietà agricole, pastorali e forestali, le aree fabbricabili, le costruzioni e, più in generale, i complessi esistenti sul territorio estero per un periodo minimo, l'attività di estrazione di risorse naturali o la prestazione di servizi in un Stato estero, se l'attività si protrae per un certo tempo.

Tuttavia, non si può non rilevare come tale differenza assuma un connotato diverso in funzione del carattere vincolante, che a esse ha voluto attribuire lo Stato italiano in sede di riserva apposta nel Commentario del modello Ocse. E' evidente, infatti, che il problema del contrasto tra i vari testi normativi verrebbe decisamente a sminuirsi ove si seguisse l'orientamento di tutti gli altri Stati facenti parte dell'Ocse, che concordano nel riconoscere natura esemplificativa a tale elenco.

Anche con riferimento alle esemplificazioni negative del comma 4 dell'articolo 162, può trovare applicazione il dettato dell'articolo 169. In particolare, più che la mancata menzione in tutti i trattati dell'ipotesi dell'esercizio di più attività preparatorie e ausiliarie, occorre fare riferimento alle

specifiche lacune riscontrabili, rispetto alle quali il contribuente potrà invocare l'applicazione dell'articolo 162, in quanto più favorevole.

Alcuni trattati si caratterizzano per non prevedere alcune ipotesi di esclusione della configurabilità di una stabile organizzazione. In particolare, non contengono il riferimento alle attività di pubblicità, di fornitura di informazioni e di ricerca scientifica i trattati con Algeria, Australia, Cina, Corea del Sud, Danimarca, Estonia, Kuwait, Lituania, Messico Vietnam. Invece, non contengono il riferimento ai locali destinati alla consegna di beni i trattati con Algeria, Argentina, Bangladesh, Filippine, Costa d'Avorio, India, Indonesia, Pakistan.

Con riferimento a queste lacune, il contribuente potrà invocare l'applicazione del dettato dell'articolo 162, in quanto sul punto norma a lui più favorevole.

E, invece, alcuni trattati si caratterizzano per prevedere ipotesi ulteriori a quelle indicate dal paragrafo 4 dell'articolo 5. In particolare, il trattato con il Belgio contiene il riferimento all'affitto e alla concessione di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche, brevetti, marchi e *know how*. Il trattato con la Romania contiene il riferimento alle merci vendute in fiere o mostre. Il trattato con la Thailandia contiene il riferimento al montaggio, installazione e messa in opera di costruzioni, che non durano per più di sei mesi. Infine, il trattato con l'ex Urss contiene il riferimento ai campioni venduti in esposizione, lo studio del mercato e l'attività di progettazione per la costruzione e di assistenza tecnica.

Si tratta di previsioni, senza dubbio, più favorevoli al contribuente rispetto al dettato dell'articolo 162, in quanto espressamente escludono la configurabilità di una stabile organizzazione in caso di esercizio delle suddette attività.

5 - continua. La sesta puntata sarà pubblicata su FISCOoggi di giovedì 30 dicembre

di

Francesco Dimartino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/stabile-organizzazione-nellambito-dellimposizione-diretta-5>