

Analisi e commenti

## La stabile organizzazione - 1 dal modello Ocse al nostro Tuir

6 Maggio 2021

In conformità a quanto avvenuto a livello internazionale, è stata introdotta l'anti-fragmentation rule, per evitare la frammentazione dell'attività tra più imprese collegate, al solo fine di eludere lo status



La stabile organizzazione rappresenta il criterio di collegamento o soglia minima che consente di ripartire la potestà impositiva tra stato della fonte e della residenza.

La primissima codificazione di *permanent establishment* avviene con l'articolo 5, paragrafo 1 del modello di convenzione 1927, attualmente contenuta nell'articolo 5 del modello di convenzione Ocse, quale "*sede fissa d'affari per mezzo della quale un'impresa estera esercita in tutto o in*

*parte la propria attività*".

A livello domestico, tale definizione, come mutuata dal modello di convenzione Ocse, viene introdotta nel 2004, attraverso l'articolo 162 del Tuir. Precedentemente, in assenza di una definizione interna, giurisprudenza, prassi e dottrina hanno fatto rinvio ai concetti sviluppati in ambito internazionale.

Da allora, sotto la spinta del fenomeno della globalizzazione, sono intervenuti importanti sviluppi legati al tema sia a livello internazionale che domestico, allo scopo di disciplinare le nuove situazioni economicamente significative.

L'impulso innovativo è avvenuto inizialmente in seno all'Ocse, con la pubblicazione del nuovo

modello di convenzione contro le doppie imposizioni del 2017, allineato al progetto internazionale per il contrasto dell'erosione delle basi imponibili con la tecnica del *profit shifting*.

Quanto all'ambito di applicazione della norma e ai suoi rapporti con i trattati contro le doppie imposizioni, quale regola generale, l'articolo 162 del Tuir si applica in assenza di una convenzione contro le doppie imposizioni, ovvero laddove la prima disponga di un trattamento più favorevole per il contribuente (articolo 169, Tuir).

La riscrittura del modello Ocse ha portato con sé una serie di innovazioni anche di prevenzione all'elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione, quali l'introduzione della *anti-fragmentation rule*. Essa comporta che nel caso di svolgimento, nel medesimo Stato, di più attività da parte di una o più imprese collegate, sussiste una stabile organizzazione se le diverse attività sono complementari e connesse tra loro, fatto salvo il caso di attività preparatorie o ausiliarie.

Al riguardo, il commentario, precisa che il carattere preparatorio dell'attività richiede che sia svolta in un periodo di tempo limitato in relazione al *core business* dell'impresa. L'attività ausiliaria generalmente corrisponde a un'attività di supporto a quella principale.

Tra le novità sul tema in esame, anche la riscrittura delle nozioni di agente dipendente e indipendente.

La prima, viene in rilievo nelle ipotesi in cui una persona operi per conto di un'impresa estera stipulando abitualmente contratti e/o ricoprendo il ruolo principale per giungere alla loro sottoscrizione, senza che alcuna modifica sostanziale venga apportata dall'impresa estera.

Sono escluse tutte quelle ipotesi in cui il soggetto sia dotato di indipendenza giuridica e concluda contratti nell'ambito della propria attività ordinaria, ricorrendo, in tali casi, la figura dell'agente indipendente.

L'indipendenza non sussiste nelle ipotesi in cui la persona agisca esclusivamente o quasi per conto di una o più imprese, alla quale/i è strettamente legata da un rapporto di controllo diretto o indiretto.

Al fine di adeguare la norma domestica rispetto a quanto previsto a livello internazionale, la legge di bilancio 2018 ha apportato modifiche all'articolo 162 del Tuir e alla relativa disciplina.

Tra le novità, *in primis*, l'ampliamento della *positive list*, esemplificativa dei casi in cui si considera esistente una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, con l'inserimento al comma 2 dell'articolo 162, della lettera *f-bis*). La nuova previsione riguarda i casi in cui *“vi sia una significativa e continua presenza economica nel territorio dello Stato, costituita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”*. L'obiettivo è colmare le lacune

normative che hanno consentito alle imprese di evitare la tassazione nel luogo in cui vengono generati i profitti, formalizzando giuridicamente quell'ipotesi che viene definita *stabile organizzazione virtuale*.

Contestualmente abbiamo assistito all'abrogazione del comma 5 dell'articolo 162, che escludeva dalle ipotesi di stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di *"elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentono la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzate alla vendita di beni e servizi"*.

Da segnalare l'introduzione, sempre nell'articolo 162 del Tuir, del comma 4-bis in tema di *negative list*. La portata di tale comma va intesa nel senso che da una esclusione automatica della configurabilità di una stabile organizzazione, rispetto alle attività elencate dalla norma originaria, si passa a un'analisi *case by case* delle attività escludenti una stabile organizzazione, da valutarsi in relazione alla natura preparatoria o ausiliaria dell'attività oggetto di indagine.

In conformità a quanto avvenuto a livello internazionale, è stata introdotta l'*anti-fragmentation rule*, diretta a evitare la frammentazione dell'attività tra più imprese collegate, al solo fine di eludere lo status di stabile organizzazione e adeguata la nozione di stabile organizzazione personale.

Quanto, infine, alla valenza interpretativa del commentario, sia l'amministrazione finanziaria che la Corte di cassazione, in più occasioni, ne hanno riconosciuto il rilevante valore di ausilio interpretativo. Analoghe considerazioni devono valere anche nel caso dell'interpretazione da dare alla definizione di stabile organizzazione contenuta nell'articolo 162 Tuir, in ragione della sua derivazione convenzionale.

**Continua**

di

**Alessia Caruso**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/stabile-organizzazione-1-dal-modello-ocse-al-nostro-tuir>