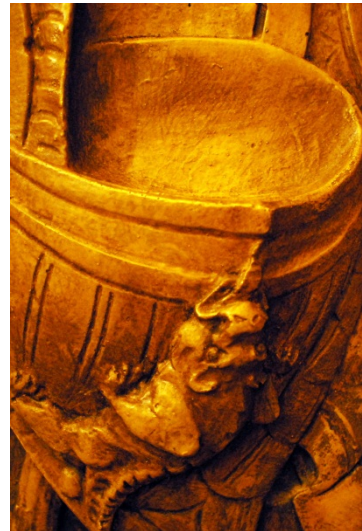




Mastercourse Fiscalità internazionale

Parma, 09.04.2014

Avv. Antonio De Luca

Concetti generali**Definizione modello
OCSE****Ipotesi tipiche****Esemplificazioni****Il caso
Philip Morris**

LA STABILE ORGANIZZAZIONE

**PERCHÈ È IMPIEGATO IL CONCETTO DI S.O.
IN CAMPO TRIBUTARIO**



per la localizzazione territoriale dei redditi derivanti dall'attività d'impresa ed ai fini IVA per individuare il presupposto territoriale relativamente alle prestazioni di servizi.

Peraltro nessuno dei numerosi richiami normativi interni alla stabile organizzazione contiene una specifica definizione di ciò che si configura come tale ai fini delle imposte dirette (II.DD.) o dell'IVA; per tale ragione la prassi, la dottrina e la giurisprudenza concordano sull'opportunità di fare riferimento, a fini interpretativi, alla nozione riportata dal modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio.



Attraverso la definizione generale e l'esemplificazione positiva e negativa di diverse ipotesi vengono dunque compresi due fenomeni qualitativamente distinti:

- la s.o. materiale ovvero ciò che rappresenta *l'esercizio all'estero di un'attività mediante una serie di mezzi materiali organizzati direttamente dall'operatore economico;*
- la s.o. personale ovvero ciò che rappresenta la *presenza all'estero senza l'esercizio diretto di un'attività, ma attraverso un rappresentante, estrinsecata attraverso modalità e figure giuridiche diverse e quindi con un legame materiale meno intenso.*

Concetti generali

**Definizione modello
OCSE**

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

**Il caso
Philip Morris**

Rinvio al modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni

Art. 5 **Stabile** **organizzazione**

1. Ai fini della presente Convenzione, l'espressione "*stabile organizzazione*" designa una sede fissa di affari mediante cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.
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 o giacimento petrolifero o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali.
3. Un cantiere di costruzione o di montaggio costituisce "*stabile organizzazione*" solamente se ha durata superiore a dodici mesi.



Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

segue

MODELLO OCSE**Art. 5
Stabile
organizzazione**

- 4. Nonostante le precedenti disposizioni di questo articolo, non si considera che vi sia una “*stabile organizzazione*” se:**
- a) si fa uso di un’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 immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;**
 - c) i beni o le merci appartenenti all’impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un’altra impresa;**

Concetti generali

**Definizione modello
OCSE**

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

**Il caso
Philip Morris**

segue

MODELLO OCSE

Art. 5

Stabile organizzazione

- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquisire beni o merci o 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 unicamente per qualsiasi combinazione delle attività citate nei paragrafi da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme quale risulta da tale combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliario.

Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

segue

MODELLO OCSE**Art. 5**
Stabile
organizzazione

5. Nonostante le disposizioni dei commi 1 e 2, quando una persona – diversa da un agente che goda di uno *status* indipendente, di cui al paragrafo 6 – agisce per conto di un'impresa, ha ed abitualmente esercita in uno Stato contraente il potere di concludere contratti in nome dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una “*stabile organizzazione*” in detto Stato in relazione ad ogni attività intrapresa dalla suddetta persona per l'impresa, a meno che le attività di detta persona siano limitate a quelle citate al comma 4 che, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non farebbero di tale sede fissa di affari una “*stabile organizzazione*” ai sensi delle disposizioni di detto comma.

Concetti generali

**Definizione modello
OCSE**

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

segue

MODELLO OCSE

Art. 5 Stabile organizzazione

6. Non si considera che un'impresa abbia una “*stabile organizzazione*” in uno Stato contraente per il solo fatto che essa esercita in detto 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.

Concetti generali

**Definizione modello
OCSE**

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

segue

MODELLO OCSE

Art. 5 Stabile organizzazione

7. Il fatto che una società residente in uno Stato contraente controlli una società residente dell'altro Stato contraente o sia da questa controllata, ovvero svolga attività in questo altro Stato (a mezzo di una stabile organizzazione oppure altrimenti) non costituisce, di per sé, motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi delle dette società una stabile organizzazione dell'altra.

Concetti generali

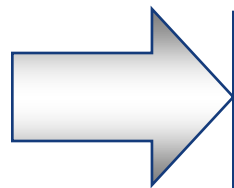
Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

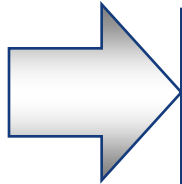
Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

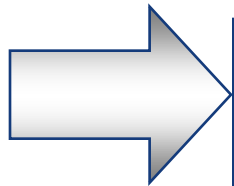
ART. 5 MODELLO OCSE



“basic rule”



“construction clause”



“agent clause”

**COLLEGAMENTO FISICO CON LO
STATO**

Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

BASIC RULE

FIXED PLACE OF BUSINESS

**STABILE
ORGANIZZAZIONE**

**Luogo fisso
d'esercizio
dell'attività**

- esistenza di una sede di affari
stabilità della sede
- svolgimento dell'attività per mezzo
della sede

**COLLEGAMENTO FISICO CON LO
STATO**

Concetti generali

Definizione modello
OCSE**Ipotesi tipiche**

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

*Verifica della sussistenza
dei requisiti che
configurano l'esistenza di
una stabile
organizzazione secondo
la definizione generale*

**La nozione di stabile
organizzazione è delineata
all'art. 5, par.1 della
Convenzione come “una
sede fissa di affari in cui
l'impresa esercita in tutto o
in parte la sua attività”.**

Il concetto è, dunque, definito attraverso un elemento costitutivo (l'installazione fissa) e tre qualità afferenti. Peraltro affinché sia configurabile una s.o. è necessario che siano contemporaneamente soddisfatti tutti e quattro gli elementi che definiscono il concetto:

- a) l'esistenza di un'installazione d'affari;**
- b) la sua stabilità;**
- c) la sua connessione con l'esercizio normale dell'impresa;**
- d) la sua idoneità a produrre reddito.**

a) Esistenza di un'installazione d'affari



L'espressione “esistenza di un'installazione d'affari” designa uno “spazio circoscritto in cui viene esercitata l'attività d'impresa”, ricomprendendo tutti gli elementi materiali (una semplice area, un locale, dei macchinari, delle apparecchiature automatiche ecc.) di cui si abbia la disponibilità;

particolarmente importante è l'irrilevanza del titolo in base al quale l'impresa abbia la disponibilità o la circostanza che tale installazione si trovi nei locali di un'altra impresa.

Concetti generali

Definizione modello
OCSE**Ipotesi tipiche**

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

b) Stabilità dell'installazione

La stabilità dell'installazione va interpretata:

- in senso temporale (escludendo le installazioni per attività occasionali o itineranti)
- in senso “*spaziale*”, come necessaria esistenza di un legame tra l'installazione e un punto geografico, pur senza la materiale fissazione al suolo.

Concetti generali

Definizione modello
OCSE**Ipotesi tipiche**

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

c) Connessione con l'esercizio normale dell'impresa

L'installazione deve essere destinata ad un'attività rientrante nel quadro normale degli affari realizzati dall'imprenditore all'estero. Pertanto purché tale attività sia in relazione di servizio rispetto agli obiettivi globali dell'impresa è irrilevante il settore in cui si esplica (commerciale, finanziario, amministrativo ecc.) o che si riveli un mero centro di costo.

Concetti generali

Definizione modello
OCSE**Ipotesi tipiche**

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

d) Idoneità a produrre reddito

L'elemento funzionale - inteso come “l'idoneità a produrre reddito” - non si riferisce ad una specifica produttività della s.o., quanto, piuttosto, all'essere essa stessa un elemento (e, quindi, anche un mero centro di costo) che contribuisce alla produttività dell'impresa.

Concetti generali

Definizione modello
OCSE**Ipotesi tipiche**

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

CONSTRUCTION CLAUSE

Un cantiere configura una s.o. solo dopo un anno di permanenza.



Si deve peraltro osservare che l'interpretazione del concetto convenzionale di “*cantiere*” non comprende fattispecie dove le attività poste in essere sul territorio nazionale si limitano a quelle di tipo manutentivo.

Concetti generali

Definizione modello
OCSE**Ipotesi tipiche**

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

Agenti dipendenti

Art. 5, paragrafo 5, Mod. OCSE

Si configura una stabile organizzazione se l'agente:

- **opera per conto dell'impresa estera (società o persona fisica);**
- **esercita il potere di stipulare contratti in nome dell'impresa, in modo continuativo;**
- **conclude contratti riguardanti l'attività propria dell'impresa, vincolanti per la stessa;**
- **non esercita alcuna delle attività indicate nel paragrafo 4 (esemplificazione negativa).**

Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

Agenti indipendenti

Art. 5, paragrafo 6, Mod. OCSE

Non si configura una stabile organizzazione se l'agente è un mediatore, commissionario o intermediario con **status indipendente**.



Si verifica la condizione di status indipendente quando:

- vi è indipendenza giuridica ed economica dell'agente;
- il rischio d'impresa ricade sull'agente;
- l'intermediario opera nell'ambito della sua attività (*).

(*) Il par. 37 del Commentario all'art. 5, configura una stabile organizzazione nel caso di un commissionario che non si limita a vendere i prodotti dell'impresa, ma agisce in qualità di agente dell'impresa stessa, nella stipulazione di contratti in via abituale.

Concetti generali

Definizione modello
OCSE**Ipotesi tipiche**

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

Ai fini della configurabilità di una stabile organizzazione personale, i requisiti posti dall'art. 5, commi 5 e 6, della Convenzione, che si ritiene abbiano natura cumulativa, possono essere così sintetizzati:

a) titolarità ed esercizio abituale di poteri di rappresentanza:

La sussistenza dei poteri di rappresentanza deve essere valutata non solo sul piano formale, ma anche sul piano sostanziale. Il potere di concludere contratti deve essere esercitato in modo ripetuto ed abituale.

b) non indipendenza del soggetto;

L'indipendenza di un soggetto va valutata sotto un profilo economico e non unicamente giuridico, tenuto conto del peso del committente rispetto al volume complessivo dell'attività del soggetto che esercita il potere di rappresentanza.

In ogni caso il requisito dell'indipendenza conduce ad escludere l'esistenza di una stabile organizzazione solo qualora il prestatore agisca nell'ambito della propria ordinaria attività (*"in the ordinary course of their business"*).

c) natura (non meramente "preparatoria o ausiliaria") dell'attività svolta;

Va valutato se l'attività costituisce una parte essenziale o significativa dell'attività dell'impresa nel suo complesso.

Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

EsemplificazioniIl caso
Philip Morris

Esemplificazione positiva

Si tratta di una serie di ipotesi – peraltro non esaustive – considerate s.o. attraverso un meccanismo presuntivo che comporta un’inversione dell’onere della prova; in sostanza, la presunzione opera nel senso che l’installazione compresa nell’elenco costituisce s.o., salvo che il contribuente non dimostri concretamente l’inesistenza dei requisiti generali sopra ricordati.



Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esempificazioni

Il caso
Philip Morris

- a) la *sede di direzione* inteso come il luogo in cui sono assunte decisioni significative in relazione all'attività d'impresa (es. *coordination center*);
- b) la *succursale* intesa come un ramo dell'impresa dotato di un certo grado di indipendenza economica e commerciale, di una propria organizzazione con separate registrazioni contabili, ma privo di autonomia giuridica;
- c) l'*ufficio* inteso come l'unità organizzativa preposta alla gestione degli aspetti amministrativi (ancorché non indipendente);
- d) l'*officina* intesa come il luogo in cui hanno luogo i processi strettamente produttivi (ancorché non indipendente)
- e) le *attività estrattive minerarie* per terra o per mare con esclusione delle attività di prospezione (nella redazione del modello OCSE non è stato raggiunto un accordo).



Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

EsemplificazioniIl caso
Philip Morris

Esemplificazione negativa

L'esclusione dell'esistenza di una S.O. nelle fattispecie incluse nell'esemplificazione negativa deriva da ragioni:

- **di ordine economico in quanto si tratta di attività di carattere preparatorio o ausiliario**
- **di ordine pratico in quanto sarebbe difficile determinare la quota di utili attribuibile a tali attività.**

Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

EsemplificazioniIl caso
Philip Morris

Esemplificazione negativa

- a) **installazione ai soli fini di deposito, esposizione o consegna;**
- b) **beni e merci immagazzinate ai soli fini di deposito, esposizione o consegna;**
- c) **beni o merci immagazzinate ai soli fini della trasformazione;**
- d) **sede fissa utilizzata ai soli fini di acquisire beni o merci o raccogliere informazioni;**
- e) **sede fissa utilizzata ai soli fini di svolgere un'attività di carattere preparatorio o ausiliario;**
- f) **sede fissa utilizzata unicamente per qualsiasi combinazione delle attività precedenti purché l'attività della sede fissa nel suo insieme quale risulta dalla combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliario.**



Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esempificazioni

Il caso
Philip Morris

Conseguenze dell'esistenza di una S.O. Art. 7 Convenzione Mod. OCSE

- ➔ Imponibilità in Italia degli eventuali redditi ivi prodotti (attraverso il principio della forza di attrazione globale o modificata);
- ➔ Possibilità che in base all'art. 7, comma 2 della Convenzione, vengano attribuiti alla s.o. *“i redditi ... che si ritiene potrebbero essere stati ricavati”* nell'altro Stato se tale s.o. *“fosse stata un'impresa indipendente, operante nelle stesse o simili condizioni e senza alcun legame con l'impresa cui appartiene”*;
- ➔ Attribuzione alla s.o. degli obblighi strumentali (contabilità, dichiarazione ecc.) all'imposizione tributaria in Italia e della configurazione come sostituto d'imposta (vedi nuovo art. 20 TUIR);
- ➔ Possibile imponibilità I.V.A. delle operazioni con la casa-madre.

Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

Criterio di localizzazione dei redditi

Art. 7 Convenzione Mod. OCSE

I redditi sono attribuibili:

- ✓ **allo Stato in cui si trova la stabile organizzazione**
- ✓ **nella misura in cui tali redditi sono attribuibili alla S.O. stessa¹**

PRINCIPIO DELLA FORZA DI ATTRAZIONE GLOBALE

- **Riconduce alla stabile
organizzazione tutti i redditi
localizzati nel territorio dello
Stato**

PRINCIPIO DELLA FORZA DI ATTRAZIONE MODIFICATA

- **Riconduce alla stabile
organizzazione solo i redditi che
derivano direttamente ed
effettivamente dall'attività
d'impresa svolta tramite la stessa**

Concetti generali

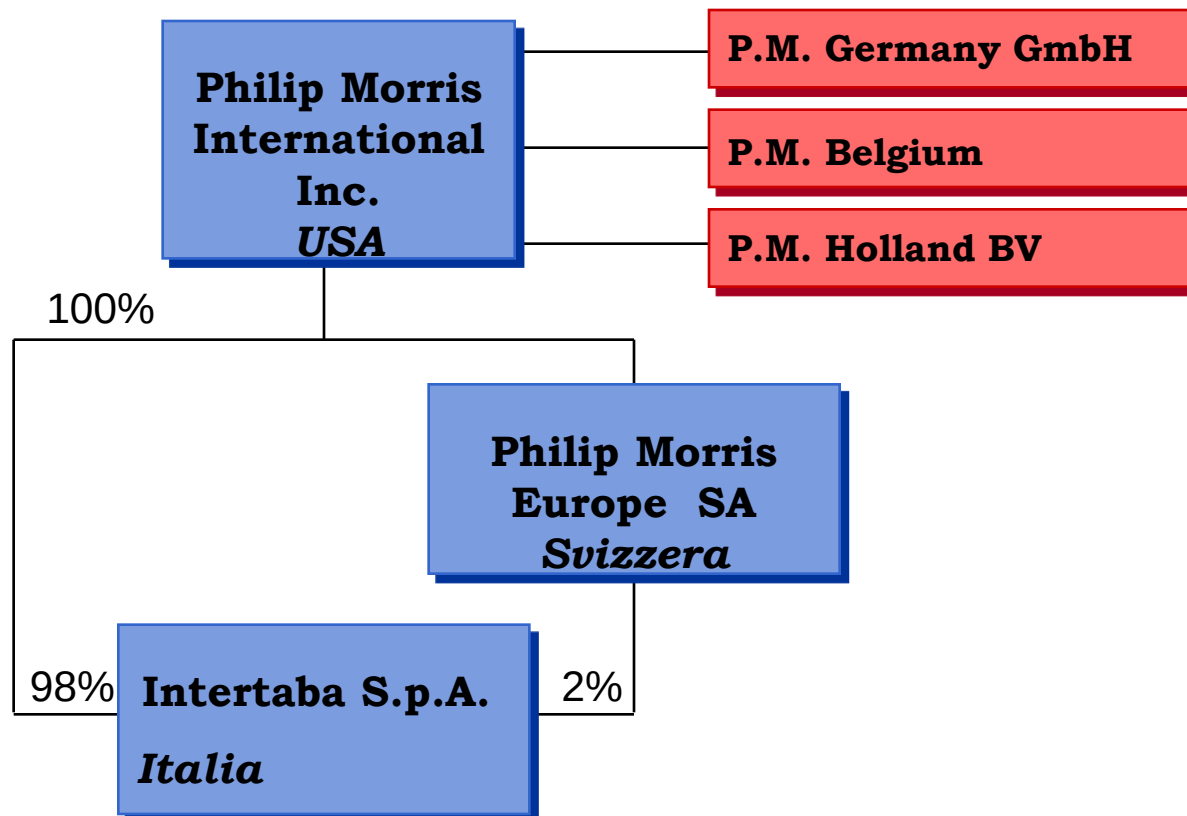
Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

**Il caso
Philip Morris**

Caso Philip Morris



Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

**Il caso
Philip Morris**

I PRINCIPI ELABORATI DALLA CASSAZIONE SUL CASO PHILIP MORRIS

I principi elaborati dalla Cassazione – cui dovranno attenersi i giudici di rinvio (la Commissione tributaria regionale della Lombardia) – sono i seguenti:

- “una società di capitali con sede in Italia 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 nazionale, al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliaria o preparatoria, deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo unitariamente considerato”;***



Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

I PRINCIPI ELABORATI DALLA CASSAZIONE SUL CASO PHILIP MORRIS

- *“un’autonoma prestazione di servizi effettuata nel territorio nazionale verso corrispettivo, quando sussista un nesso diretto ed immediato tra prestazione e corrispettivo, costituisce operazione soggetta ad IVA e ai relativi obblighi di fatturazione o autofatturazione, dichiarazione e pagamento dell’imposta, indipendentemente dal suo inserimento in un contratto che preveda altre prestazioni a carico del beneficiario e dal fatto che quest’ultimo, non residente, abbia un centro di attività stabile in Italia”;*

Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

I PRINCIPI ELABORATI DALLA CASSAZIONE SUL CASO PHILIP MORRIS

- *“l’attività di controllo sull’esatta esecuzione di un contratto tra soggetto residente e soggetto non residente non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria, ai sensi degli artt. 5, paragrafo 4, del Modello OCSE e 5, paragrafo 3, lettera e), della convenzione tra Italia e Repubblica Federale di Germania”;*
- *“l’affidamento ad una struttura nazionale della funzione delle operazioni di affari (management) da parte di società non avente sede in Italia, anche se riguardante una certa area di operazioni, comporta l’acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di centro di attività stabile ai fini IVA”;*

Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

I PRINCIPI ELABORATI DALLA CASSAZIONE SUL CASO PHILIP MORRIS

- *“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”.*

Concetti generali

Definizione modello
OCSE

Ipotesi tipiche

Esemplificazioni

Il caso
Philip Morris

Strategie di insediamento: Società vs stabile organizzazione

<i>Società</i>	<i>Branch</i>
➤ Requisiti minimi di capitalizzazione iniziale; ➤ Nomina organi sociali autonomi; ➤ Obblighi di revisione (in alcuni casi); ➤ Deducibilità fiscale degli interessi passivi su finanziamenti ricevuti dalla casa -madre (salvo norme di <i>thin capitalization</i>); ➤ Ritenuta sui dividendi (generalmente); ➤ Limiti alla deducibilità della svalutazione delle partecipazioni possedute dalla controllante per utilizzare le perdite della controllata.	➤ No capitalizzazione iniziale minima; ➤ Nessun organo sociale autonomo; ➤ Nessun obbligo di revisione; ➤ Problemi di deducibilità fiscale degli interessi passivi su finanziamenti ricevuti dalla casa - madre; ➤ Nessuna ritenuta sul rimpatrio degli utili; ➤ Possibilità di utilizzare le perdite da parte dell'<i>head office</i>.



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer

Antonio De Luca

Mail:

a.deluca@gebnetwork.it

**Valente Associati GEB
Partners**

MILANO

Viale Bianca Maria, 45 – 20122

Tel. +39 02 762613.1

Fax +39 02 76001091

TORINO

Via San Pio V, 27 – 10125

Tel. +39 011 5628970

Fax +39 011 5727604

www.gebpartners.it

