

La stabile organizzazione materiale

**(nella normativa interna e nelle Convenzioni contro le
doppie imposizioni)**

Fabio Aramini, LL.M., Partner
Studio CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni

Settembre 2010

La tassazione nei rapporti transazionali

- *Ratio*
- Fonte vs. residenza
- Stabile organizzazione materiale vs. stabile organizzazione personale
 - Due concetti per lo stesso risultato → la tassazione nello Stato della fonte

La definizione di stabile organizzazione prima del 2004

- Prima dell'inserimento della definizione nel Testo Unico il riferimento era unicamente alle **Convenzioni contro le doppie imposizioni** ed al modello OECD
 - Prassi, e.g.,
 - Circ. n. 7 del 30.4.77, ris. n. 12/510 del 30.1.79, ris. n. 9/2398 del 1.2.83, ris. n. 501504 del 7.12.91, ris. n. 282/E/VII-14-1184 del 11.12.95, circ. n. 188/E del 16.7.98, circ. n. 263/E del 12.11.98
 - Giurisprudenza di legittimità, e.g.,
 - Cass. n. 8815 del 27.11.87
 - Cass. n. 7609 del 1.9.94
 - Sentenze *Philip Morris* (2002)
 - Cass. n. 3861 del 15.3.02
 - Sentenze *Universe Gold Enterprise* (2006)

La definizione di stabile organizzazione dal 2004

- Con la **riforma del 2004**, la definizione di stabile organizzazione è stata inserita nell'Art. 162 TUIR con valore sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IRAP

Il percorso interpretativo

- La prevalenza delle Convenzioni contro le doppie imposizioni sulla normativa domestica
- Sentenze della Corte Costituzionale n. 348 e 349 del 2007 → Modifica dell'Art. 117 della Costituzione
 - Art. 117(1): *“La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, **nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali**”*

Il percorso interpretativo (2)

- Il **testo** della Convenzione
- L'Italia utilizza la **bozza del 1963**
 - Modello OCSE vs. altri Modelli
 - Carattere bilaterale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni
- **Rilevanza** del Commentario ai fini interpretativi
 - *Ambulatory approach*
 - Il Commentario rappresenta una **raccomandazione** diretta nei confronti dei Paesi OECD → Sentenze *Universe Gold Enterprise* (2006)
- Applicazione delle disposizioni domestiche **se più favorevoli** al contribuente → Art. 169 TUIR

L'Art. 5(1) del Modello di Convenzione OECD

“For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”

**L'Art. 5(1) della bozza di Modello di Convenzione OECD del
1963**

*“For the purposes of this Convention, the term
“permanent establishment” means a fixed place of
business ~~in~~ [through] which the business of an
enterprise is wholly or partly carried on”*

L'Art. 162(1) del TUIR

“Fermo restando quanto previsto dall’art. 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, l’espressione “stabile organizzazione” designa una sede fissa d’affari per mezzo della quale l’impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato”

5 elementi

1. Esistenza di un “*place of business*” a disposizione dell’impresa
2. Fisso (“*fixed*”) geograficamente
3. Fisso (“*fixed*”) temporalmente
4. Il “*place of business*” deve essere un mezzo (“*through which*”)
5. Per esercitare l’attività (“*the business* ”)

Il carattere produttivo

- **Nessun riferimento** al carattere produttivo del “*place of business*”, i.e., alla sua “partecipazione” ai profitti dell’impresa (OECD Comm. (3) e (7))
 - Nell’ambito di un’impresa è sicuramente assiomatico che ciascuna parte contribuisce alla produttività del tutto (OECD Comm. (3))

Il carattere produttivo (2)

“La teoria per cui la stabile organizzazione deve avere carattere produttivo è senz’altro superata: nell’ambito di una impresa bene organizzata, infatti, **“è sicuramente assiomatico che ciascuna parte contribuisce alla produttività del tutto”**. Anche la giurisprudenza italiana ha recepito questo principio e ha affermato che una impresa capo-gruppo può “per le esigenze più svariate, che possono consistere nella tutela dell’immagine mondiale del gruppo o nell’intento di assicurarsi una maggiore presenza sul mercato, mantenere proprie strutture indipendenti, ivi comprese stabili organizzazioni, anche quando dalle stesse non conseguano ricavi in tempi brevi” (Cass., sent. 10062, del 17 maggio 2000)” → (Ris. n. 141/E del 10.4.08)

Cfr. anche Cass. n. 8815 e n. 8820 del 27.11.87 richiamate dalle sentenze *Philip Morris* (2002)

Il primo elemento: l'esistenza di un “*place of business*” a disposizione dell'impresa

- Costituiscono “*place of business*”, ad esempio (OECD Comm. (2)),
 - Un capannone industriale
 - Un macchinario
 - Un impianto
- Un “*place of business*” esiste anche per il semplice fatto di avere **un certo spazio a disposizione** (OECD Comm. (4) e (4.1))
 - Irrilevante il diritto di proprietà
 - Bancone in un mercato
 - Disponibilità di spazio in un magazzino
 - Occupazione illegale di un immobile o un ufficio

Il primo elemento: alcune precisazioni contenute nel Comm.

- Anche se è irrilevante il titolo di proprietà (OECD Comm. (4.1 e ss.))
 - La semplice presenza di un'impresa nei locali di proprietà di un'altra non significa che il “*place of business*” è a sua disposizione
 - Esempi
 - Un **agente di vendita visita regolarmente il cliente per la raccolta di ordini** incontrando periodicamente il responsabile acquisti → i locali del cliente non possono essere considerati a disposizione → verificare OECD 5(5)

Il primo elemento: alcune precisazioni contenute nel Comm. (2)

- Esempi (cont.)
 - Un **dipendente** di una società si reca presso un'altra per un certo periodo di tempo **per verificare il rispetto degli obblighi contrattuali** → i locali della seconda società sono a disposizione se la presenza temporale è estesa → confrontare OECD 5(4)
 - Una **società di trasporti usa dei moli** presso il magazzino del cliente per consegnargli la merce → i locali della seconda società non sono a disposizione vista la presenza limitata alla sola consegna della merce

Il primo elemento: alcune precisazioni contenute nel Comm. (3)

- Esempi (cont.)
 - Un **imbianchino spende tre giorni la settimana, per due anni, nell'ufficio del suo principale cliente** → i locali del cliente sono a disposizione vista la presenza estesa ed il fatto che gli stessi vengono usati per svolgere la sua attività principale

Il secondo elemento: fisso (“*fixed*”) geograficamente

- Deve esistere una **connessione** con un certo punto geografico (OECD Comm. (5))
 - Irrilevante il fatto che il “*place of business*” sia fissato al suolo

Il secondo elemento: alcune precisazioni contenute nel Comm.

- Quando la natura del *business* è tale per cui le attività sono spostate da un luogo all'altro, un singolo “*place of business*” esiste quando sussiste una **coerenza commerciale e geografica** con riferimento al *business* stesso (OECD Comm. (5.1)) → stessa logica della *project PE*
- Esempi (OECD Comm. (5.2 e 5.3))
 - Una **miniera** costituisce un singolo “*place of business*” anche se l'estrazione è fatta su una vasta area in quanto rappresenta una “unità” commerciale e geografica con riferimento all'attività estrattiva

Il secondo elemento: alcune precisazioni contenute nel Comm. (2)

- Esempi (cont.)
 - Un **office hotel** in cui una società di consulenza affitta regolarmente degli uffici può costituire un singolo “*place of business*” della stessa in quanto l’*hotel* rappresenta un “unico” geografico in cui viene esercitata l’attività di consulenza
 - Uno *stand* al **mercato** costituisce un singolo “*place of business*” anche se lo stesso è tenuto in diversi luoghi
 - Se un **pittore** lavora in un edificio con una serie di contratti separati e per clienti diversi, l’edificio non può essere considerato un “*place of business*”

Il terzo elemento: fisso (“*fixed*”) temporalmente

- Il “*place of business*” non deve essere a carattere meramente **temporaneo** a meno che la temporaneità non dipenda dalla caratteristica del *business* (OECD Comm. (6))

Il terzo elemento: alcune precisazioni contenute nel Comm.

- La **prassi dei diversi Paesi non è coerente** con riferimento a questo elemento (OECD Comm. (6))
 - L'esperienza ha dimostrato, tuttavia, che la presenza per un periodo di tempo inferiore ai 6 mesi non è rilevante
 - Eccezione: attività di natura ricorrente
 - Eccezione: attività svolta per brevi periodi, ma esclusivamente in un Paese

Il terzo elemento: alcune precisazioni contenute nel Comm. (2)

- Le **interruzioni temporanee** di attività non fanno venir meno l'esistenza di una stabile organizzazione (OECD Comm. (6.1) e (11))
- Se un “*place of business*” è stato creato per un periodo breve e, successivamente, il periodo si allunga in maniera tale da impedire che esso possa essere considerato di natura temporanea, esso diventa un “*place of business*” e **retroattivamente** si crea una stabile organizzazione (OECD Comm. (6.3))

Il quarto elemento: il “*place of business*” deve essere un mezzo (“*through which*”)

- Esempio
 - Un imbianchino spende tre giorni la settimana, per due anni, nell'ufficio del suo principale cliente
 - “*through which*”: ufficio (luogo) o pennello (mezzo)?
 - (OECD Comm. (4.5)) → ufficio (luogo)
- Il concetto di “*through which*” deve essere inteso in senso **ampio** (OECD Comm. (4.6))
 - Una società di pavimentazione si considera che stia esercitando la sua attività “*through*” il luogo in cui sta svolgendo i lavori

Il quinto elemento: per esercitare l'attività (“*the business*”)

- Il *business* deve essere **esercitato** totalmente o parzialmente nel “*place of business*” (OECD Comm. (7))

II *Leasing*

- Secondo le regole generali, l'attività di *leasing* può dar luogo ad una stabile organizzazione (OECD Comm. (8))

Il *Leasing*: alcune precisazioni contenute nel Comm.

- Non si ha stabile organizzazione nel caso in cui l'attività di *leasing* venga fatta senza un “*fixed place of business*”
 - Lo stesso vale nel caso in cui il *lessor*, dopo l'installazione, fornisca il personale per il funzionamento del bene **sotto la direzione, la responsabilità ed il controllo del lessee**
 - Se il personale assume delle responsabilità più ampie, e.g., partecipa alle decisioni relative all'uso del bene o se, e.g., le attività per il funzionamento del bene, di ispezione, manutenzione sono svolte **sotto la direzione del lessor** si crea la stabile organizzazione se il criterio della permanenza è rispettato

Il personale

- Non è necessaria la presenza del personale (OECD Comm. (10) e (42.6))
 - Possono costituire stabile organizzazione anche i **calcolatori elettronici (rinvio)** ed i **distributori automatici**

Esistenza di una stabile organizzazione

- Una stabile organizzazione **inizia** ad esistere nel momento in cui il soggetto inizia a svolgere il proprio *business* attraverso essa e **viene meno** con la cessazione dell'attività (OECD Comm. (11))
 - **L'affitto dell'intera azienda** comporta, di norma, il venir meno della stabile organizzazione

L'Art. 5(2) del Modello di Convenzione OECD

“The term “permanent establishment” includes especially:

a) a place of management;

b) a branch;

c) an office;

d) a factory;

e) a workshop, and

f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources”

L'Art. 5(2) della bozza di Modello di Convenzione OECD del 1963

“The term “permanent establishment” shall include especially:

a) a place of management;

b) a branch;

c) an office;

d) a factory;

e) a workshop, [and]

f) a mine, [an oil or gas well, a] quarry or [any] other place of extraction of natural resources;

~~g) a building site or construction or assembly project which exists for more than twelve months”~~

L'Art. 162(2) del TUIR

“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, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, **anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all’esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali”***

La prassi

- In merito alla definizione di stabile organizzazione contenuta nel Modello OECD, l'Amministrazione finanziaria, nella circ. n. 7 del 30.4.77 parte III, aveva avuto modo di precisare che essa richiede due elementi fondamentali:
 - L'esistenza di una **installazione fissa** in senso tecnico (locali, materie, attrezzature) e
 - L'esercizio di attività da parte dell'impresa **per mezzo** di tale installazione
- Definizione sostanzialmente in linea a quella dell'OECD anche se con il letterale riferimento solo a due elementi
 - Cass. n. 8815 del 27.11.87

Alcuni casi analizzati dalla prassi in merito all'esistenza di una stabile organizzazione materiale

- **La conduzione di trattative per un finanziamento nonché la stipula del relativo contratto** presso l'ufficio di rappresentanza in Italia di una banca straniera lo configura come stabile organizzazione → ris. n. 12/538 del 12.10.79
- Una società estera che gestisce la rete ferroviaria nel proprio paese e che è proprietaria di un tratto di **rotaie** nel territorio italiano così come di una **stazione** sulle quali si esplica l'attività di trasporto merci e passeggeri ha una stabile organizzazione → ris. n. 282/E/VII-14-1184 del 11.12.95

Alcuni casi analizzati dalla prassi in merito all'esistenza di una stabile organizzazione materiale (2)

- Non esiste alcun parallelismo tra il **regime di libera prestazione di servizi assicurativi** e l'esistenza di una stabile organizzazione → ris. n. 124/E del 7.11.06
- Il servizio di utilizzo di videogiochi e vendita attraverso un *internet provider* italiano con due **server** in Italia gestiti dall'estero configura stabile organizzazione → ris. n. 119/E del 28.5.07
- Un **gasdotto** può costituire stabile organizzazione → ris. n. 83/E del 7.3.08
- Le **infrastrutture** di una base militare messe a disposizione di una banca che tramite esse svolge la sua attività costituiscono stabile organizzazione → ris. n. 141/E del 10.4.08

Alcuni casi analizzati dalla giurisprudenza di legittimità relativi all'esistenza di una stabile organizzazione materiale

- Un **mediatore italiano non residente** che opera sul piano semplicemente personale durante saltuari soggiorni in Italia senza una base fissa non ha una stabile organizzazione
 - La nozione di stabile organizzazione in Italia postula necessariamente un **quid pluris** rispetto alla mera estrinsecazione delle energie fisiche od intellettuali della persona fisica, cioè un apporto di capitale e di lavoro altrui, o almeno un apprezzabile sostrato patrimoniale in cui dette energie si estrinsecano → Cass. n. 2229 del 16.3.96

Alcuni casi analizzati dalla giurisprudenza di legittimità relativi all'esistenza di una stabile organizzazione materiale (2)

- Nel caso di **un'impresa armatoriale**, l'organizzazione stabile ben può ridursi ad un modesto apparato amministrativo – contabile, sol che abbia una sede fissa ed individuabile
 - Non si vede di quali altre attrezzature o beni possa avere bisogno un'impresa armatoriale che amministri, come nella fattispecie, un ristretto numero di navi. Non è necessario per un'impresa siffatta disporre, ad es. di propri bacini di carenaggio, o di un certo numero di dipendenti oltre a quelli imbarcati. Il **quid pluris**, l'organizzazione, va valutata in funzione del tipo d'impresa → Cass. n. 4992 del 10.10.96

Stabile organizzazione e possesso di immobili

- → Ris. n. 460196 del 13.12.89
 - Il mero **acquisto di un immobile** non è sufficiente a creare una stabile organizzazione trattandosi di un bene patrimoniale privo di distinzione organizzativa e contabile dalla casa madre
 - Diverso è il **caso di acquisto di un immobile, ristrutturazione** in economia, ovvero apertura di un ufficio per seguire i lavori di ristrutturazione affidati a terzi o per eseguire di ricerche di mercato al fine di stabilire il modo migliore per trarre profitto dall'immobile

Stabile organizzazione e possesso di immobili (2)

- → Cass. n. 8815 del 27.11.87
 - Il mero **acquisto di un immobile** non è sufficiente a creare una stabile organizzazione
 - Si può creare stabile organizzazione se, come nel caso di specie, l'immobile è **strumentale** all'esercizio di un'attività
 - Il caso riguardava un fondazione straniera che aveva acquistato, con l'impiego di ingenti capitali, diversi appezzamenti di terreno in Sardegna utilizzando una, seppur minima, organizzazione personale per gestire i risvolti contrattuali e fiscali. Tali beni venivano amministrati in vista di un futuro ed eventuale inizio di un'impresa o del perfezionamento di un'operazione speculativa

L'Art. 5(4) del Modello di Convenzione OECD

“Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*

L'Art. 5(4) del Modello di Convenzione OECD (2)

- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;*
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character”*

L'Art. 5(4) della bozza di Modello di Convenzione OECD del 1963

- Il comma 4 corrisponde al comma 3 della bozza di Modello di Convenzione del 1963 con le seguenti modifiche:

“[Notwithstanding the preceding provisions of this Article,] *the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:*

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*

L'Art. 5(4) della bozza di Modello di Convenzione OECD del 1963 (2)

d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of ~~advertising, for the supply of information, for scientific research or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character, for the enterprise~~ [carry on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;]

[f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character”]

Art. 162(4) del TUIR

“Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:

- a) viene utilizzata una istallazione 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 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;*

Art. 162(4) del TUIR

- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;*
- e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;*
- f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e) purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario”*

Le eccezioni alla definizione di stabile organizzazione: alcune precisazioni contenute nel Comm.

- L'esercizio delle attività elencate non comporta l'esistenza di una stabile organizzazione stante il carattere **preparatorio o ausiliario**
 - L'attribuzione dei profitti a queste attività sarebbe molto difficile (OECD Comm. (23))
- Il criterio per definire il carattere preparatorio o ausiliario è verificare se l'attività svolta è **parte essenziale** di quella del soggetto non residente (OECD Comm. (24))

Le eccezioni alla definizione di stabile organizzazione: alcune precisazioni contenute nel Comm. (2)

- Una sede fissa di affari costituita per attività di **management** di un'impresa o parte di essa non può essere considerata come facente un'attività con carattere preparatorio o ausiliario (OECD Comm. (24))
- Una sede fissa di affari costituita come centro di direzione avente funzione di **supervisione e di coordinamento** di tutte le attività svolte in un Paese attraverso società, stabili organizzazioni materiali e personali non può essere, di norma, considerata come facente un'attività con carattere preparatorio o ausiliario (OECD Comm. (24))

Le eccezioni alla definizione di stabile organizzazione: alcune precisazioni contenute nel Comm. (3)

- L'attività di **assistenza post vendita** non ha carattere ausiliario (OECD Comm. (25))
- Le attività di **carattere preparatorio o ausiliario** di cui all'Art. 5(4)(e) devono essere rese solo all'impresa e non anche a terzi (OECD Comm. (28))

Le eccezioni alla definizione di stabile organizzazione: alcune precisazioni contenute nel Comm. (4)

- Gli **oleodotti** di una società che opera nel settore della raffinazione del petrolio che li usa al solo scopo di trasportare i propri beni non costituiscono stabile organizzazione in quanto il trasporto rientra tra le attività di cui all'Art. 5(4)(a) (OECD Comm. (26.1))
- L'esercizio combinato di attività di **carattere preparatorio o ausiliario** non determina l'insorgenza di una stabile organizzazione se la combinazione non conferisce alle stesse un carattere essenziale all'impresa (OECD Comm. (27.1 e ss.))
- L'esercizio sia di attività di **carattere preparatorio o ausiliario** e sia **non di carattere preparatorio o ausiliario** determina l'insorgenza di una stabile organizzazione e la tassazione di entrambe (OECD Comm. (30))

Alcuni casi analizzati dalla prassi in merito al concetto di attività con carattere preparatorio o ausiliario

- L'attività di **ritiro della merce** presso i fornitori, **stoccaggio** presso i propri magazzini, **predisposizione di lotti** da consegnare ai clienti previo **controllo di qualità** e di conformità delle merci analizzate, consegna della merce, **raccolta e trasmissione dati relativi al confronto tra ordini di acquisto e vendite** eseguite ha carattere ausiliario rispetto all'attività di commercializzazione di capi di abbigliamento anche sul territorio nazionale e non costituisce stabile organizzazione → ris. n. 21/E del 27.1.2009

La combinazione delle attività nella prassi e nella riforma del TUIR

- L'attività di **acquisto merci** per conto della casa madre, se svolta insieme ad altre attività, crea stabile organizzazione → ris. n. 12/533 del 21.7.83
- L'attività **pubblicitaria e promozionale** di un marchio, di **controllo** sulla corretta applicazione del marchio, di **assistenza tecnica gratuita** a favore delle aziende tessili svolte in Italia da un organismo di produttori di lana vergine nel mondo non crea stabile organizzazione → ris. n. 501504 del 7.12.91
- *Outbound*

Le sentenze Philip Morris (2002)

- *“Una società di capitali 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...**”*
- *“... questa Suprema Corte ritiene che, sul piano dei principi che informano il sistema, **l’attività di controllo sulla regolare esecuzione di un contratto** non possa certamente essere considerata di natura ausiliaria, essendo strettamente funzionale alla produzione del reddito...”*

Observation

“Italy wishes to clarify that, with respect to paragraphs 33, 41, 41.1 and 42, its jurisprudence is not to be ignored in the interpretation of cases falling in the above paragraphs”

L'Art. 162(5) del TUIR

“Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé 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 finalizzati alla vendita di beni e servizi”

Il commercio elettronico: alcune precisazioni contenute nel Comm.

- *Internet web site*
 - Non costituisce stabile organizzazione considerando il carattere immateriale (OECD Comm. (42.2 e ss.))
- *Server*
 - Può costituire una stabile organizzazione nel rispetto dei requisiti di cui all'Art. 5(1) e ss. (OECD Comm. (42.2 e ss.))

Il commercio elettronico nel TUIR

- **Conferma** dell'impostazione dell'OECD

L'Art. 5(3) del Modello di Convenzione OECD

“A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months”

L'Art. 5(3) della bozza di Modello di Convenzione OECD del 1963

- Il comma 3 è stato aggiunto a partire dal Modello del 1977 → in precedenza comma 2

L'Art. 162(3) del TUIR

*“Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, **ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse**, è considerato “stabile organizzazione” soltanto se tale cantiere, **progetto**, o attività abbia durata superiore a **tre mesi**”*

Alcune precisazioni contenute nel Comm.

- In mancanza del requisito minimo di durata, anche la presenza di un ufficio o un laboratorio o altra fattispecie di cui all'Art. 5(2) associati con l'attività di costruzione **non crea** stabile organizzazione
 - Tuttavia, se tale ufficio o laboratorio è utilizzato nell'ambito di **diversi progetti di costruzione**, anche con durata singola inferiore ai 12 mesi, e le attività ivi svolte vanno oltre quelle di carattere ausiliario o preparatorio, si crea stabile organizzazione in presenza delle condizioni richieste dall'Art. 5(1) e ss.

Alcune precisazioni contenute nel Comm. (2)

- Definizione (OECD Comm. (17)):
 - La definizione di cantiere di costruzione, di montaggio o di installazione include non solo la **costruzione** di immobili, ma anche di strade, ponti, canali, la **ristrutturazione** di edifici, strade, ponti e canali, **la messa in posa** di tubazioni, l'attività di **scavo** e di **drenaggio**
 - In aggiunta il termine progetto di installazione non è ristretto all'attività di installazione di un cantiere di costruzione. Include anche l'attività di installazione di nuovi macchinari, quali macchine complesse, in un edificio già esistente oppure all'aperto
 - L'attività di **progettazione e supervisione** nei cantieri di costruzione è inclusa

Alcune precisazioni contenute nel Comm. (3)

- Durata (OECD Comm. (18)):
 - Il *test* dei 12 mesi si applica ad ogni singolo cantiere o progetto
 - Il tempo speso dal contraente su altri siti o progetti non deve essere tenuto in considerazione
 - Un cantiere di costruzione deve essere considerato come unico, anche se si fonda su diversi contratti, quando tale cantiere presenta una **coerenza commerciale e geografica** → stessa logica di quando il Commentario si sofferma sulla fissità temporale
 - Il cantiere di costruzione è singolo anche se ci sono diversi clienti (es. costruzione di villette a schiera)
 - Il cantiere di costruzione è singolo anche se si muove (OECD Comm. (20))

Alcune precisazioni contenute nel Comm. (4)

- Durata (OECD Comm. (19)):
 - La stabile organizzazione di progetto **si crea** dalla data in cui il contraente inizia i lavori, compresi quelli aventi carattere preparatorio – ad esempio con l'istallazione di un ufficio di progettazione
 - La stabile organizzazione **continua ad esistere fino a** quando i lavori sono terminati o il sito è definitivamente abbandonato
 - Interruzioni di carattere temporaneo, incluse quelle stagionali (es. per cattivo tempo), non hanno rilevanza

Alcune precisazioni contenute nel Comm. (5)

- Durata (OECD Comm. (19)) (cont.):
 - Se il *main contractor* **subappalta** ad altri alcune fasi dei lavori, al fine del computo dei 12 mesi occorre considerare anche il tempo speso da questi ultimi
 - Il *subcontractor* ha una stabile organizzazione se, a sua volta, ha una presenza nel cantiere per più di 12 mesi

Stabile organizzazione di progetto: alcune differenze tra il TUIR e l'Art. 5(3)

- L'Art. 162(3) del TUIR limita l'attività a **3 mesi** invece di 12
- L'Art. 162(3) del TUIR menziona espressamente l'attività di **supervisione (ma non di progettazione)** – anche se l'attività di progettazione è ripresa nella seconda parte della norma)

L'Art. 5(7) del Modello di Convenzione OECD

“The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other”

L'Art. 5(7) della bozza di Modello di Convenzione OECD del 1963

- Il comma 7 corrisponde al comma 6 della bozza di Modello di Convenzione del 1963

L'Art. 162(9) del TUIR

*“Il fatto che **un'impresa** non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli **un'impresa** residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra”*

Alcune precisazioni contenute nel Comm.

- La verifica in merito all'esistenza di una stabile organizzazione deve essere effettuata **separatamente** per ciascuna società residente in uno Stato contraente (OECD Comm. (41.1))
- La prestazione di **servizi infragruppo** (es. *management services*) non crea una stabile organizzazione (OECD Comm. (42))

Le sentenze *Philip Morris* (2002)

- ! *“Lo stesso Commentario prevede espressamente (sub art. 5, par. 4, punto 24) che una struttura nazionale possa assumere il ruolo di management office di un gruppo con ramificazioni internazionali”*
- ! *“... il fenomeno delle stabili organizzazioni occulte trova un più favorevole terreno di coltura all'interno dei gruppi multinazionali di società, nei quali la politica unitaria del gruppo può assumere forme di utilizzazione delle società controllate talmente penetranti da far divenire queste ultime, pur dotate di uno status di soggetti autonomi, vere e proprie strutture di gestione dell'impresa esercitata da altre società”*

Le sentenze *Philip Morris* (2002) (2)

- *“Quale necessaria premessa metodologica è necessario considerare che, secondo il Commentario al mod. O.C.S.E. (sub. art. 5, par. 4, punto 24), se un’impresa ha delegato ad una propria struttura funzioni di management, anche relativamente ad una limitata area di operazioni del gruppo, gli affari regionali in tal modo condotti danno luogo ad un “place of management”, secondo il par. 2, lett. a), del modello di convenzione. L’indagine, soprattutto quando mirante ad accertare l’esistenza di una stabile organizzazione occulta o, comunque, non formalmente costituita, deve quindi riguardare l’attività compiuta dalla struttura nazionale **al di fuori del proprio ordinary business nel suo complesso**”*

I conflitti di qualificazione

- Conflitti di qualificazione sui fatti vs. conflitti di qualificazione sulle norme (OECD Comm. all'Art. 23, par. 32.1 e ss.)
- Conseguenze in merito all'applicazione dell'art. 23 del Modello
- Conseguenze in merito all'applicazione dell'art. 165 del TUIR

La soggettività giuridica della stabile organizzazione

- La stabile organizzazione **non è soggetto giuridicamente distinto** dalla casa madre
 - Prassi, e.g.,
 - Ris. n. 12/510 del 30.1.79, circ. n. 32 del 22.9.80
 - Giurisprudenza di legittimità, e.g.,
 - Cass. n. 2672 del 9.7.75
 - Cass. n. 3861 del 15.3.02
- ! Applicazione delle **convenzioni contro le doppie imposizioni** alle stabili organizzazioni