

Stabile organizzazione, va avanti l'Ocse

Per individuare il reddito d'impresa imponibile

Il disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale (all'esame del Senato) prevede la definizione della «nozione di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni», articolo 4 comma 1 lettera a). Il nostro ordinamento, infatti, non dispone ancora di una nozione di "stabile organizzazione"; una definizione ritenuta valida dall'amministrazione finanziaria e recepita anche dalla giurisprudenza è contenuta nell'articolo 5 del modello di convenzione Ocse contro le doppie imposizioni.

L'espressione "stabile organizzazione", come risulterà dai decreti delegati, dovrà pertanto uniformarsi al testo delle convenzioni stipulate dall'Italia (68 trattati in vigore al 31 maggio 2002).

I principi del modello Ocse. La verifica della sussistenza di una stabile organizzazione è di fondamentale importanza: il concetto di stabile organizzazione è, infatti, impiegato in ambito tributario per la localizzazione territoriale dei redditi derivanti dall'attività d'impresa e ai fini Iva per individuare il presupposto territoriale relativamente alle prestazioni di servizi.

In base all'articolo 7 del modello Ocse, il reddito conseguito da un'impresa è di regola imponibile nello Stato di residenza, a meno che la stessa impresa non svolga un'attività economica in un altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. In questo caso, gli utili dell'impresa sono imponibili nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione, ma soltanto nella misura in cui gli utili siano attribuibili alla stabile organizzazione stessa.

L'articolo 5, con l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività. Come chiarisce il paragrafo 2 del commentario Ocse (all'articolo 5), l'esistenza di una "sede di affari" può essere individuata qualora siano disponibili, a qualsiasi titolo, locali, immobili o macchinari, impianti e attrezzature varie utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa; o anche solo qualora l'impresa disponga di determinati spazi a disposizione, in modo permanente. Inoltre, la qualificazione della sede di affari come "fissa" deve essere intesa con riferimento sia all'ambito temporale che alla localizzazione.

Si deve, infine, osservare che l'attività deve essere svolta attraverso la stabile organizzazione; deve, pertanto, esistere necessariamente un collegamento tra il requisito oggettivo dell'esistenza della sede e quello dell'esercizio di attività.

Accanto alla previsione dei requisiti generali per l'individuazione di una stabile organizzazione, i paragrafi 2 e 3 dell'articolo 5 individuano alcune ipotesi che possono configurare l'esistenza di una stabile organizzazione (sede di direzione, succursale, ufficio, officina, laboratorio, miniera o giacimento petrolifero o di gas naturale, cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali; cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata oltrepassa i dodici mesi).

Lo stesso articolo 5 del modello Ocse prevede, inoltre, al paragrafo 4, ipotesi ausiliarie che non configurano una stabile organizzazione, anche qualora si sia in presen-

za di una sede fissa di affari:

- uso di un'installazione al solo scopo del deposito, dell'esposizione o della consegna di merce appartenente all'impresa;
- immagazzinamento di merci appartenenti all'impresa al solo scopo di deposito, di esposizione o di consegna, ovvero ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa o di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- utilizzo di una sede fissa di affari, per l'impresa, al solo fine di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche e di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario.

Infine, i paragrafi 5 e 6 dell'articolo 5 del modello Ocse disciplinano le ipotesi di utilizzo da parte della casa madre di agenti dipendenti e indipendenti (cosiddetto *agent clause*).

PAGINA A CURA DI

**GIANPAOLO VALENTE
PIERGIOGIO VALENTE**

LE CONSEGUENZE

Le novità in base ai principi stabiliti dalla Cassazione sul caso Philip Morris

Principi	Conseguenze
Una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere del gruppo	La ricostruzione dell'attività svolta dalla società nazionale, al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliaria o preparatoria, va riferita al programma del gruppo unitariamente considerato
Attività di controllo sull'esatta esecuzione di un contratto tra soggetto residente e soggetto non residente	Non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria o preparatoria (ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 4, del modello Ocse)
Affidamento a una struttura nazionale di attività di management da parte di società estera	Comporta l'acquisto, da parte di questa struttura, della qualità di stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito e di centro di attività stabile ai fini dell'Iva
Partecipazione di rappresentanti di una struttura nazionale a una fase della conclusione di contratti tra società estera e altro soggetto residente	Può essere ricondotta al potere di concludere contratti in nome dell'impresa, anche al di fuori del potere di rappresentanza
Requisiti del centro di attività stabile, compresi quello di dipendenza e partecipazione alla conclusione di contratti	L'accertamento deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche, e soprattutto, su quello sostanziale
Autonoma prestazione di servizi effettuata nel territorio nazionale verso corrispettivo, quando sussista un nesso diretto e immediato tra prestazione e corrispettivo	È operazione soggetta a Iva e agli obblighi di fatturazione dichiaratoria e versamento indipendentemente dal suo inserimento in un contratto che prevede altre prestazioni a carico del beneficiario e dal fatto che quest'ultimo, non residente, abbia un centro di attività stabile in Italia

Sotto tiro le basi occulte di multinazionali estere

Le sentenze della sezione tributaria della Corte di cassazione n. 3368/2002 e n. 7682/2002 (depositate il 25 maggio scorso), in tema di stabile organizzazione di soggetti non residenti, introducono alcuni profili di criticità per i gruppi esteri operanti in Italia.

In estrema sintesi, i principi elaborati sono i seguenti:

- presunzione di esistenza di una stabile organizzazione (cosiddetta stabile organizzazione occulta);
- definizione di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria;
- verifica se l'attività (in concreto)

esercitata dalla società italiana sia preparatoria o ausiliaria (ai sensi dell'articolo 5 paragrafo 4 del modello Ocse).

Le sentenze riguardano una società italiana costituita in forma di società

di capitali, appartenente a un gruppo multinazionale (Philip Morris), avente a oggetto la produzione, distribuzione, vendita e commercializzazione di filtri per prodotti di tabacco. L'attività si svolgeva sulla base di una serie di rapporti contrattuali con i Monopoli, la capogruppo e altre società del gruppo; in particolare, l'attività di servizi si espletava, tra l'altro, nell'assistenza nell'adempimento dei contratti stipulati dalle consorelle con i Monopoli.

Nella sentenza si rileva che:

— l'attività svolta serviva a mascherare il ruolo effettivo di stabile organizzazione rivestito per conto del gruppo;

— la natura interorganica del rapporto con società del gruppo emergeva da documenti programmatici, da cui risultava l'indirizzo e il coordinamento dei vertici del gruppo per il raggiungimento di un obiettivo unitario.

Le argomentazioni della difesa. In sede di giudizio, la difesa ha eccepito:

1) la non esistenza di una stabile organizzazione "materiale" e "personale", dal momento che gli uffici e il personale sono attribuibili alla società italiana e che questa non dispone del potere di concludere contratti in nome della società estera;

2) la non dipendenza giuridica ed economica dalla società estera;

3) che l'attività di servizi nei confronti del gruppo (assistenza nell'esatto adempimento dei contratti) non è l'attività principale e ha, in ogni caso, natura ausiliaria.

Le motivazioni della Cassazione.

I giudici di legittimità hanno osservato che:

— l'attività di controllo sui contratti non è ausiliaria e preparatoria, ma strettamente funzionale alla produzione del reddito;

— la società italiana è stabile organizzazione plurima (di società estere appartenenti allo stesso gruppo), in quanto i servizi sono prestati a diverse società del gruppo;

— non vi è indipendenza giuridica ed economica, dal momento che l'attività esercitata in concreto (assistenza nell'esatto adempimento dei contratti) è estranea all'oggetto sociale;

— le scelte produttive e commerciali della società italiana venivano assunti dalla struttura organizzativa del gruppo.

I principi della Corte di cassazione

I requisiti di territorialità delle prestazioni

In assenza di una definizione di stabile organizzazione nel nostro ordinamento tributario, peraltro di prossima introduzione con la riforma Tremonti (come evidenziato nell'articolo sopra), la prassi ministeriale e la giurisprudenza hanno recepito la definizione contenuta nell'articolo 5 del modello Ocse contro le doppie imposizioni. In particolare, ai fini della verifica dell'esistenza della stabile organizzazione, la risoluzione ministeriale 1 febbraio 1983, n. 9/2398 e la circolare ministeriale 30 aprile 1977, n. 7/1946 postulano il concorso di due elementi costitutivi fondamentali:

- la presenza di un'installazione fissa in senso tecnico (locali, materiale, attrezzature);
- l'esercizio dell'attività da parte dell'impresa per mezzo di tale installazione.

La Corte di cassazione (si veda per tutte la sentenza 27 novembre 1987, n. 8820), con riferimento alla stabile organizzazione in Italia di società estere, ha enunciato i seguenti requisiti fondamentali:

- l'organizzazione deve essere strumentale a un'attività svolta abitualmente in Italia da un ente straniero;
- l'organizzazione deve essere stabile, tale cioè da poter essere utilizzata in maniera durevole;
- sono irrilevanti le dimensioni e l'assetto strutturale dell'organizzazione;
- l'attività svolta dalla stabile organiz-

zazione può essere secondaria o strumentale rispetto a quella dell'ente estero e lo scopo può anche non essere economico.

Infine, si ricorda che la giurisprudenza di merito (tra le altre Commissione tributaria centrale 7 novembre 1978, n. 14990; 20 maggio 1980, n. 5868) ha osservato come il possesso di una partecipazione, anche maggioritaria, in una società italiana da parte di una società estera — di per sé — non sia sufficiente a configurare l'esistenza di una stabile organizzazione.

In ambito Iva, l'articolo 7 del Dpr 633/72 si limita a fare riferimento al concetto di "stabile organizzazione" — agli effetti della territorialità delle prestazioni di servizi — senza fornire una precisa definizione (ulteriori riferimenti si ritrovano agli articoli 17, 21, 38-ter e 40 del Dpr 633/72); né una definizione si rinviene nella VI Direttiva comunitaria che, all'articolo 9, fa riferimento al "centro di attività stabile" diverso dalla sede. Sul punto, la Corte di giustizia, con la sentenza 17 luglio 1997, c. 190/95, ha sottolineato che, affinché un centro di attività possa essere qualificato come stabile, è necessario che presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate.