SDA Bocconi

Bocconi School of Management

EMPOWERING LIVES THROUGH KNOWLEDGE AND IMAGINATION

MILANO | ITALY

La stabile organizzazione: passato, presente e futuro

Marco Mosconi

Monza, 19/11/2019

SDA Bocconi

Agenda

Introduzione

I) La stabile organizzazione – normativa domestica e Modello OCSE

II) La nuova lett. f-*bis* dell'art. 162, co. 2, TUIR. Analogie e differenze con le proposte in ambito OCSE e UE

III) La stabile organizzazione «virtuale». Scenari interpretativi e problematiche applicative

SDA Bocconi

PARTE I)

La stabile organizzazione
– normativa domestica e Modello OCSE

SDA Bocconi

La stabile organizzazione

Definizione di stabile organizzazione del modello di convenzione OCSE

- ✓ L'art. 5, OCSE prevede vari tipi di stabile organizzazione:
  - ✓ **Stabile organizzazione fissa** (art. 5, par. 1);
  - ✓ **Stabile organizzazione di progetto** (art. 5, par. 3);
  - ✓ **Stabile organizzazione personale** (art. 5, par.5);
- ✓ Con due eccezioni (art. 5, parr. 4 e 6) ed una raccomandazione (art. 5, par. 7).

SDA Bocconi

I) SO – normativa domestica

A livello domestico, la nozione di stabile organizzazione (SO) è stata introdotta nel 2003 ed è contenuta nell'**art. 162 TUIR**, il quale dispone che:

1. *[…] Ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive […], l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*

N.B.: la nozione di SO di cui all'art. 162 TUIR **non vale né in presenza di una convenzione contro le doppie imposizioni né ai fini IVA**

SDA Bocconi

La stabile organizzazione

- ✓ Gli elementi costitutivi della stabile organizzazione fissa sono 5:
  1. **Base fissa**: edifici, infrastrutture, installazioni, macchinari, impianti;
  2. **A disposizione** (anche se non di proprietà): un ufficio in una *subsidiary*, una bancarella in un mercato, uno spazio in un magazzino adibito a deposito merci;
  3. **Fissità geografica;**
  4. **Fissità temporale;**
  5. **Usata per l'esercizio dell'impresa.**

SDA Bocconi

La stabile organizzazione

- ✓ Il par. 2, art. 5, OCSE enuclea una serie di esempi di stabile organizzazione fissa. Essi sono da considerare:
  - ✓ **Solo degli esempi** da verificare sempre alla luce degli elementi costitutivi della stabile organizzazione fissa: *"Only if they meet the requirements of paragraph 1"* (OECD Comm., Art. 5, par. 12);
- ✓ Il punto di vista italiano:
  - ✓ **Inversione dell'onere della prova:** *"Italy does not adhere to the interpretation given in paragraph 12 above concerning the list of examples of paragraph 2. In its opinion, these examples* ***can always be regarded as constituting A PRIORI*** *permanent establishments"* (OECD Comm., Art. 5, *Observations*, par. 43).

I) SO «materiale» – normativa domestica

L'art. 162 TUIR contiene un'elencazione esemplificativa di situazioni che configurano una SO (cd. «***positive list***»). Si specifica infatti che:

> *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, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali […]*

I) SO materiale

Ai fini delle imposte dirette, non risulta essenziale, quale elemento caratterizzante la S.O., quello umano (differenza con IVA): es. oleodotto; distributori automatici di alimenti e/o bevande.

SDA Bocconi

I) SO «di progetto»

3. 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 una durata superiore a tre mesi.

La stabile organizzazione di progetto

L'art. 5, par. 3 OECD MC definisce la stabile organizzazione di progetto:

- ✓ *"3. A building site or construction or installation constitutes a permanent establishment* ***only if it*** *last more than twelve months".*

Gli elementi caratterizzanti della stabile organizzazione di progetto sono

- *Schermo temporale: 12 mesi*
- *Si considera anche il tempo speso sul sito dai subcontraenti;*
- *Le interruzioni stagionali devono essere computate;*
- *Unità commerciale (stesso contratto);*
- *Unità geografica (in senso lato).*
- *Inizio e fine:*
- *Inizio delle attività;*
- *Termine della costruzione.*

I) SO «materiale»: la negative list

Casi che non configurano una S.O. (c.d. "negative list", comma 4)
a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa (cfr. la ris. Agenzia delle Entrate 17.1.2017 n. 4)
b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna
c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa
d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa
e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività (modificata dalla legge di bilancio 2018)
f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e)

La stabile organizzazione

L'art. 5, par. 4, OECD MC propone la seguente elencazione:

- ✓Uso di magazzini per fini di deposito, esposizione, consegna;
- ✓Lo stock di merce se tenuto per magazzino, esposizione, consegna;
- ✓Lo stock di merce se per lavorazione da parte di un'altra impresa;
- ✓Base fissa per acquisti o raccolta di informazioni;
- ✓Base fissa per attività preparatoria o ausiliaria.

I) SO «materiale»

Attività aventi carattere preparatorio o ausiliario

Con riguardo alle ipotesi idonee ad escludere la sussistenza di una S.O., l'art. 162 co. 4-bis del TUIR stabilisce che le attività "singole" elencate nelle lett. da a) ad e), o l'attività complessiva risultante dalla combinazione di tali attività (f), devono avere carattere preparatorio (ovvero, poste in essere prima dello svolgimento dell'attività "principale" dell'impresa) o ausiliario (ovvero, di supporto all'attività principale).

Configurano S.O. le sedi fisse di affari in cui l'impresa, oltre a svolgere attività preparatorie o ausiliarie, svolge altre attività che rappresentano funzioni essenziali della produzione e/o della vendita.

Vedasi Commentario OCSE emendato post BEPS Action 7

I) SO «materiale»

Anti-fragmentation rule – 162 comma 5
Costituisce stabile organizzazione, una base fissa utilizzata o gestita da un'impresa o da un'impresa ad essa "strettamente correlata":

- se queste svolgono la propria attività nello stesso luogo (o in un altro luogo costituente S.O. per le stesse),
- se l'attività risultante dalla combinazione delle attività delle due imprese nello stesso luogo o nei due luoghi non sia di carattere preparatorio o ausiliario,

a condizione che le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo o, dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano *funzioni complementari* che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.
La disposizione mira ad evitare la frammentazione dell'attività svolta in Italia al fine di ricadere nelle esclusioni previste dalla c.d. negative list.
(Cass. 7.10.2011 n. 20597)
art. 162 co. 7-bis del TUIR: *correlazione*

SDA Bocconi

I) SO «personale»

162 comma 6
Se un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente **conclude contratti** o **opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali** da parte dell'impresa e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa, **si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto** per conto dell'impresa, a meno che le attività di tale soggetto siano limitate allo svolgimento delle attività di cui al comma 4 le quali, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni del medesimo comma 4

SDA Bocconi

I) SO «personale»: l'esimente

162 comma 7

Il comma 6 non si applica quando il soggetto, che opera nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente, svolge la propria attività in qualità di agente **indipendente** e agisce per l'impresa nell'ambito della propria **ordinaria attività**. Tuttavia, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente, ai sensi del presente comma, in relazione a ciascuna di tali imprese.

SDA Bocconi

La stabile organizzazione Personale

L'art. 5, par. 5, OCSE fornisce la definizione di stabile organizzazione personale;

Esso prevede che la stabile organizzazione personale sia caratterizzata da:

- ✓ non necessaria una base fissa;
- ✓ esercizio abituale;
- ✓ è sufficiente una persona o una società che firma contratti (anche non in nome del soggetto non residente); o
- ✓ è sufficiente una persona (anche non dipendente!) o una società che sia in grado di vincolare il soggetto non residente anche se non firma i contratti.

SDA Bocconi

La stabile organizzazione personale

Pur ricorrendo gli elementi precedenti, non si ha stabile organizzazione personale qualora ci sia:

- ✓ L'attività svolta sia ausiliaria o preparatoria; ovvero
- ✓ Indipendenza economica (rischio);
- ✓ Indipendenza legale (non soggetto ad istruzioni dettagliate. Diversi principals non significa indipendenza legale);
- ✓ Esercizio "normale" dell' attività svolta dall'agente.

La stabile organizzazione

Stabile organizzazione fissa (Articolo 5(1))

- Requisiti:
  - Base fissa
  - A disposizione
  - Fissità geografica
  - Fissità temporale
  - Usata per l'esercizio dell'impresa
- Eccezione:
  - Attività aventi carattere preparatorio o ausiliario

Stabile organizzazione personale (Articolo 5(5))

- Requisiti:
  - Capacità di impegnare l'impresa (anche senza avere la rappresentanza)
- Eccezioni:
  - Attività aventi carattere preparatorio o ausiliario
  - Presenza di un agente indipendente

La stabile organizzazione

Esempio 1: un dipendente di un soggetto estero che visita un cliente italiano periodicamente per vendere la merce.

- ✓ No stabile organizzazione fissa: manca la base fissa “a disposizione”; potrebbe come stabile organizzazione personale;

Esempio 2: la presenza di un dipendente di un soggetto estero presso un’azienda italiana per verificare la corretta esecuzione del contratto da parte di quest’ultima.

- ✓ Dipende dalla rilevanza che può essere attribuita all’attività di supervisione;

SDA Bocconi

La stabile organizzazione

Esempio 3: oleodotto che passa da uno Stato.

- ✓ Si. Ma potrebbe anche diventare un "no", se si tratta di semplice attività di trasporto ausiliaria a quella principale che è quella di raffineria;

Esempio 4: soggetto che sollecita e riceve ordini dall'estero, quest'ultimo limitandosi ad un'approvazione di routine (rubber stamp)

- ✓ Si.

SDA Bocconi

La stabile organizzazione

Problematiche di transfer pricing:

Allocazione e/o attribuzione dei profitti in ragione delle attività svolte, rischi assunti, asset detenuti, come se si trattasse di una entità separata a sè stante, anche quando si relaziona con la “casa madre” (o meglio la sede principale) o altre branch estere del medesimo soggetto.

Problema di determinazione del capitale di rischio/fondo di dotazione e di allocazione del capitale di debito e correlati interessi passivi (in particolare per le banche, ma non solo)

SDA Bocconi

PARTE II)

La nuova lett. f-*bis* dell'art. 162, co. 2, TUIR.
Analogie e differenze
con le proposte in ambito OCSE e UE

SDA Bocconi

II) La nuova lett. f-*bis* dell'art. 162, co. 2, TUIR

L'art. dall'art. 1, co. 1010, lett. a), L. n. 205/2017 ha aggiunto la **lett. f-*bis*** alla «*positive list*» di cui all'art. 162, co. 2, TUIR

A decorrere dal 1° gennaio 2018, l'espressione «stabile organizzazione» infatti comprende altresì:

> f-*bis*) *una* ***significativa e continuativa presenza economica*** *nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua* ***consistenza fisica*** *nel territorio stesso*

II) Presenza economica «significativa»

Se l'aggettivo «continuativa» appare abbastanza chiaro, cosa si intende invece per **presenza economica** «**significativa**»?

Manca qualsivoglia riferimento a **parametri quantitativi e/o qualitativi** ed è peraltro da escludere che questi possano essere fissati in via di prassi stante la riserva di legge *ex* art. 23 Cost.

De iure condendo, si possono formulare varie ipotesi per sostanziare il concetto:

- Volume dei ricavi (al lordo dei costi)? O soglia sui profitti (al netto dei costi)?
- Fattori «digitali» (nome a dominio, piattaforma digitale locale,…)? O anche ulteriori fattori? (numero di contratti conclusi, possibilità di pagare in valuta locale,…)
- Fattori correlati agli utilizzatori? (numero di utenti attivi mensilmente, raccolta e profilatura dei dati,…)
- Combinazione dei precedenti fattori?

SDA Bocconi

II) La «presenza economica significativa» nei lavori dell'OCSE

Al fine di sostanziare il concetto di «presenza economica significativa», la recente consultazione OCSE (2019) individua nell'**ammontare dei ricavi** il fattore principale

Il documento precisa tuttavia che **altri elementi di natura quantitativa e qualitativa** debbono altresì essere tenuti presenti, quali:

- Il numero di utenti attivi e dei relativi dati
- Il quantitativo di contenuto digitale generato nello stato
- La possibilità offerta ai consumatori di pagare in valuta locale
- L'esistenza di un sito online in lingua locale
- L'eventuale responsabilità dell'impresa circa l'esecuzione della consegna del prodotto o la fornitura di servizi di assistenza post-vendita

SDA Bocconi

II) La «presenza digitale significativa» nella proposta di direttiva UE

Per configurare una «presenza **digitale** significativa», la proposta di direttiva UE prevede **tre indici quantitativi alternativi** (ciò al fine di applicarsi a società con modelli di business differenti), ossia che l'impresa:

- Realizzi, per anno d'imposta, più di 7 milioni di ricavi in uno Stato Membro
- Abbia, per anno d'imposta, più di 100 mila utenti in uno Stato Membro
- Concluda, per anno d'imposta, più di 3 mila contratti con soggetti imprenditoriali relativi a servizi digitali

SDA Bocconi

PARTE III)

La stabile organizzazione «virtuale».
Scenari interpretativi e problematiche applicative

SDA Bocconi

III) Lett. f-*bis*: una nuova tipologia di SO?

Alla luce della collocazione sistematica – all'interno della «*positive list*» – **non sembra** che la nuova disposizione configuri **un'ipotesi di SO ulteriore** rispetto a quella «materiale» e «personale»

Deve ritenersi piuttosto che il legislatore abbia inteso **estendere il perimetro applicativo** della SO «materiale», al pari di quanto avvenuto con riguardo alla disponibilità dell'impresa, a qualsiasi titolo, di «elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi»

SDA Bocconi

III) Lett. f-*bis*: una norma antielusiva?

Secondo il disposto della lett. f-*bis,* la «significativa e continuativa presenza economica» deve essere

> […] ***costruita in modo tale*** *da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso*

Il tenore letterale della norma sembrerebbe evidenziarne la **valenza antielusiva**

Non è però chiaro se la «**consistenza fisica**» debba comunque sussistere ancorché mascherata o se ne possa prescindere. In tale ultima circostanza, la norma potrebbe assumere portata **più antievasiva che antielusiva**

SDA Bocconi

III) Lett. f-*bis*: limitazioni applicative

A prescindere dalla valenza antielusiva o meno, l'applicabilità della nuova disposizione incontra **alcune limitazioni**. In specie, la norma:

- **Non è suscettibile di applicazione retroattiva**, non presentando i connotati della norma d'interpretazione autentica *ex* artt. 1, co. 2, e 3, co. 1, L. n. 212/2000
- **È applicabile solo nei casi in cui non vi sia una convenzione contro le doppie imposizioni**, in quanto la convenzione prevale in ogni caso sulla normativa domestica *ex* art. 169 TUIR

SDA Bocconi

III) Lett. f-*bis*: interpelli

Stante i contorni non limpidissimi della norma, potrebbe essere utile per l'impresa non residente adire l'Amministrazione Finanziaria mediante:

- **Interpello qualificatorio** *ex* art. 31-*ter*, D.P.R. n. 600/1973, per ottenere chiarimenti, in via preventiva, circa la possibile configurabilità di una SO nel territorio dello stato

- **Interpello disapplicativo** *ex* art. 10, co. 2, L. n. 212/2000, laddove la norma *de qua* si qualifichi come «antielusiva», al fine di ottenerne la disapplicazione

SDA Bocconi

III) Lett. f-*bis*: allocazione dei profitti

Acclarata l'effettiva sussistenza di una «significativa e continuativa presenza economica» dell'impresa non residente nel territorio dello stato, si pone il tema di **allocare i profitti** (e le perdite) a tale entità

In questo senso, pare **difficile** (impossibile?) **utilizzare i i tradizionali metodi del TP**, riferibili a concetti come «*significant people functions (SPFs)*» non direttamente applicabili nel caso della SO «virtuale»

Tra i metodi alternativi ipotizzabili vi sono:

- Metodi di determinazione forfettaria dei profitti (cd. *formulary apportionment*)
- Metodi di ripartizione dei profitti (cd. *profit split*)

SDA Bocconi

PARTE IV)

La stabile organizzazione «virtuale» ai fini IVA

SDA Bocconi

IV) Stabile organizzazione ai fini IVA

Ai fini IVA, la nozione di stabile organizzazione è cristallizzata nell'**art. 11 Reg. UE n. 282/2011**, ove viene definita come:

*[…] qualsiasi organizzazione […] caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di **mezzi umani e tecnici** atti a consentirle*

1. *di ricevere ed utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione*

ovvero

2. *di fornire servizi di cui assicura la prestazione*

SDA Bocconi

IV) L' «elemento umano» rileva?

L'orientamento maggioritario nella giurisprudenza euro-unitaria e nazionale sembra richiedere che la SO IVA sia dotata di un **corredo non solo tecnico ma anche umano** (*Berkholz*, C-168/84; Cass. n. 3570/2003)

Tuttavia:

- Si devono considerare gli sviluppi tecnologici nonché le nuove possibilità fornite dall'industria 4.0
- Qualche apertura si registra nella giurisprudenza (*Welmory*, C-605/12, par. 60; Conclusioni AG Maduro, *RAL*, C-452/03, par. 53)
- Non si richiede che i «mezzi tecnici» impiegati siano altresì «tangibili», potendo quindi una SO IVA essere costituita da una piattaforma telematica utilizzata da remoto (Cass. n. 5649/2015)

SDA Bocconi

Grazie per l'attenzione !

Marco Mosconi
http://it.linkedin.com/in/marcomosconi/

marco.mosconi@unibocconi.it
marco.mosconi@abacustax.it
mmosconi@moorepa.it
marco.mosconi@studiomrp.it

Ordine Dei dottori Commercialisti e degli esperti Contabili
Monza e Brianza