



Criteri di identificazione di una Stabile Organizzazione ai fini delle imposte dirette

Brescia, 19 Marzo 2019

GBTAX

Dott. Bruno Bagnardi

bruno.bagnardi@gbtax.it

STABILE ORGANIZZAZIONE

- Radicamento dell'impresa nello Stato della fonte del reddito
- Partecipazione alla vita economica del Paese



Assoggettamento a tassazione dei redditi prodotti dall'impresa non residente nello Stato della fonte del reddito (Art.23 comma 1, lettera e) del TUIR

IS THERE A PERMANENT ESTABLISHMENT?

STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE

Art.162 TUIR: Ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP 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.

- Esistenza di una sede fissa d'affari
- Fissità e permanenza
- Attività svolta da **IMPRESA NON RESIDENTE** per mezzo di tale sede fissa d'affari

GIURISPRUDENZA ITALIANA

- Cassazione n.1103 del 17/01/2013 – Istruttore di sci sloveno
- Cassazione n.3731 del 14/03/2001 – Medico ortopedico francese
- Cassazione n.30033 del 21/11/2018 – Società tedesca – verifica requisiti anno per anno
- Cassazione 14573 del 06/06/2018 – Verifica non solo formale ma soprattutto sostanziale dei presupposti
- CTR Lombardia 4915/2018 – No S.O. se mera condivisione immobile con altra società del Gruppo

S.O. – POSITIVE LIST

Art.162, comma 2, 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 (...)

S.O. «di PROGETTO» o «da CANTIERE»

Art.162, comma 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 una durata superiore a tre mesi

S.O. «di PROGETTO» o «da CANTIERE»

DEFINIZIONE DI S.O. DA CANTIERE CONTENUTA IN ALCUNI TRATTATI STIPULATI DALL'ITALIA

Paese contraente	Riferimento	Durata	Particolarità
Cina	Art.5 (2)	6 mesi	Incluse «attività di supervisione» ad essi collegati e incluse attività di servizi e consulenza
Germania	Art.5 (2)	12 mesi	
Hong Kong	Art.5 (3)	6 mesi	Definizione peculiare che comprende le prestazioni di servizi e i servizi di consulenza
Marocco	Art.5 (2)	6 mesi	La soglia temporale dei 6 mesi si applica solo ai cantieri di monitoraggio. I cantieri di costruzione configurano una s.o. indipendentemente dalla durata
Sri Lanka	Art.5 (2)		Comprese prestazioni di servizi e di consulenza
Thailandia	Art.5 (3)	6 mesi	Solo per installazione di macchinari
Turchia	Art.5 (2)	6 mesi	Incluse attività di supervisione, prestazioni di servizi e servizi di consulenza

S.O. – NEGATIVE LIST

Art.162, comma 4 del TUIR – (...) la dizione «stabile organizzazione» non comprende:

- a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione e di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- 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;
- 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).

S.O. – NEGATIVE LIST : ESEMPI DAL COMMENTARIO OCSE

- Paragrafo 62 – 4 LETTERA a) Se società di Stato A vende on-line in stato B ed in stato B ha un grande deposito e consegna le merci utilizzando un gran numero di dipendenti, non si applica 4a) perché le attività di deposito e consegna non sono “preparatorie” o “accessorie” ma sono parte essenziale dell’attività di vendita dell’azienda
- Paragrafo 63 -4 lettera a) deposito per pezzi di ricambi di macchinari venduti dall’azienda. Il commentario OCSE precisa che la mera consegna dei pezzi, tramite l’utilizzo di un magazzino, non integrerebbe l’ipotesi della stabile organizzazione, a meno che tale attività non sia accompagnata da un’attività post-vendita di riparazione e assistenza, ritenuta parte essenziale del ciclo produttivo dell’impresa.

ANTI-FRAGMENTATION RULE

Il comma 4 non opera in riferimento ad una base fissa utilizzata 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 Stabile Organizzazione per le stesse;
- Se l'attività complessiva 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 di impresa.

DEFINIZIONE DI SOGGETTO STRETTAMENTE CORRELATO AI FINI DELLA IDENTIFICAZIONE DI UNA STABILE ORGANIZZAZIONE

l'art.162 del TUIR, comma 7-bis, dispone che la correlazione può ritenersi sussistere nel caso in cui l'uno abbia il controllo dell'altra oppure entrambi siano controllati dallo stesso soggetto.

In ogni caso, la correlazione sussiste se:

- L'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50% della partecipazione dell'altra;
- Nel caso di società, più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale;
- Ovvero se entrambi siano partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50% della partecipazione o, nel caso di società, per più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.

STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE

Art.162, comma 6 del TUIR – (...) 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 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 (...)

STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE

L'impresa estera dispone di un soggetto (persona fisica o giuridica) che, nel territorio dello stato abitualmente conclude contratti in nome dell'impresa non residente. Nel caso della s.o. personale il requisito della "sede fissa d'affari" viene sostituito, quale requisito fondamentale, dalla abituale conclusione di contratti da parte dell'agente.

REQUISITI:

- Abituale conclusione di contratti in nome dell'impresa estera
- Le attività svolte non sono classificabili come "preparatorie" ed "ausiliarie" ai sensi del comma 4 dell'art.162
- Verifica che l'agente non sia un intermediario indipendente che agisce nell'ambito della sua normale attività

ECCEZIONE – se un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, detto soggetto non potrà essere considerato un agente indipendente.

Al riguardo l'art.162 del TUIR, comma 7-bis, dispone che la correlazione può ritenersi sussistere nel caso in cui l'uno abbia il controllo dell'altra oppure entrambi siano controllati dallo stesso soggetto.

STABILE ORGANIZZAZIONE E COMMERCIO ELETTRONICO (cenni)

ART.162 TUIR, comma 2, lettera f-bis) – L'espressione Stabile Organizzazione comprende in particolare (...) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non far risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso