Stabile organizzazione

Origini storiche

- Rapporto del 1923 del Gruppo di Economisti
- Il Rapporto del 1925
- I modelli del 1927, 1928, 1931, 1933
- I modelli di convenzione del Messico e di Londra
- I modelli di convenzione elaborati dall'OCSE

Art. 162 TUIR

- Differenze rispetto a trattati e relazioni con trattati (art. 169)
- Legge delega: principio conformità a criteri desumibili da accordi internazionali
- Inapplicabile a IVA

La regola base - sede d'affari

- Caratteristiche fisiche.
- Irrilevanza dell'elemento umano.
- Irrilevanza del titolo giuridico tra impresa estera e sede d'affari.
- Irrilevanza della disponibilità esclusiva della sede d'affari da parte dell'impresa estera
- Caso n. 8 del Discussion Draft OCSE:
 - General Contractor residente nello Stato R che svolge attività nello Stato S tramite un Sub Contractor
 - **Working group:** Il luogo dove si svolgono le attività dei Subcontractor sono da ritenersi "*at disposal*" del General Contractor se quest'ultimo ha piena responsabilità dell'operato del Subcontractor

La regola base - fissità spaziale

- Fissità e attività mobili
- Fissità e attività svolte nell'ambito di un'area geografica determinata
- Caso 5 del Discussion Draft OCSE:
 - Negozio situato su una nave
 - Working Group:
 - Esclude l'esistenza di una PE
 - Eventualmente solo se la tratta sia ristretta ad una particolare area che abbia una coerenza commerciale e geografica

La regola base - permanenza

- Fissità e attività svolte nell'ambito di un'area geografica determinata
- Irrilevanza del periodo previsto per i cantieri
- Durata intenzionale e durata effettiva
- *Dies a quo* e fine della SO
- Interruzioni e attività reiterate nel tempo
 - Caso n. 6 Discussion Draft OCSE:
 - Un residente dello Stato R affitta uno stand in una fiera nello Stato S per 15 anni consecutivi. La fiera dura 5 settimane.
 - Working Group: in tal caso il requisito temporale è verificato, in quanto l'attività ha natura ricorrente. A nulla rileva che la presenza nello Stato S sia inferiore ai 6 mesi.
- Attività mobili e stagionali
- Il settore dei servizi e della consulenza

La regola base

- La strumentalità fra SO e attività dell'impresa estera
- Assenza di riferimenti al carattere produttivo della SO e rilevanza dell'attività essenziale e significativa dell'impresa (rinvio)

Esemplificazioni

- Funzione definitoria delle esemplificazioni e rapporto con la regola-base
- L'osservazione formulata dall'Italia
- Non tassatività della lista di esemplificazioni
- La sede di direzione
- La succursale
- L'ufficio, l'officina e il laboratorio

Cantieri

- Origini della norma
- Conseguenze dell'autonomia definitoria e decisività del decorso dei dodici mesi
- Gli uffici connessi ai cantieri
- Particolarità art. 162 TUIR: durata e attività di supervisione

Ipotesi negative

- Origine storica delle ipotesi negative: coincidenza fra la loro comparsa e l'eliminazione del riferimento al carattere produttivo della SO
- Le interrelazioni fra ipotesi negative e regola-base, esemplificazioni, cantieri e agenti

Ipotesi negative - L'ipotesi negativa “generale”

- L'utilizzo di una sede fissa d'affari ai soli fini di esercitare, per l'impresa, ogni altra attività di carattere preparatorio o ausiliario
 - Caso n. 12 del Discussion Draft OCSE: le attività dell'art. 5(4) sono eccezioni automatiche di SO o se devono effettivamente risultare preparatorie/ausiliarie rispetto all'attività condotta dal soggetto estero?
 - Working Group:
 - le attività dalla lettera (a) alla lettera (d) sono eccezioni automatiche di SO
 - le attività della lettera (e) devono risultare effettivamente preparatorie/ausiliarie
 - si aggiunge che per tali devono intendersi quelle attività *“che sono molto lontane dall'effettiva realizzazione di un profitto”*
- Il criterio dell'essenzialità e della significatività dell'attività per l'impresa
- L'importanza che la sede d'affari presti esclusivamente attività preparatorie o ausiliarie
- L'importanza che l'attività preparatoria o ausiliaria sia esercitata per l'impresa

Ipotesi negative - Le altre ipotesi negative

- L'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o di merci appartenenti all'impresa
- La tenuta in magazzino delle merci appartenenti all'impresa ai soli fini di deposito, di esposizione e di consegna
- La tenuta in magazzino delle merci appartenenti all'impresa ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa
- L'utilizzazione di una sede fissa di affari ai soli fini dell'acquisto di merci o della raccolta di informazioni per l'impresa

Ipotesi negative - Combinazione delle attività ausiliarie e preparatorie

- La condizione che tutte le attività oggetto di esercizio combinato vengano svolte nella medesima sede d'affari
- La condizione che tutte le attività oggetto di esercizio combinato siano riconducibili alle ipotesi negative
- La condizione che l'attività risultante dalla combinazione abbia a sua volta carattere preparatorio o ausiliario
- Art. 162 TUIR e prassi convenzionale italiana

Ipotesi negative

- Le ipotesi negative e la crisi del concetto di SO tra globalizzazione e progresso tecnologico:
- Commercio globale di strumenti finanziari
- Commercio elettronico (art. 162 TUIR)
- Rivoluzione telematica e crisi dell'ipotesi negativa relativa alla "consegna"
- Telecomunicazioni

SO personale

- Dicotomia fra SO materiale e personale
- Rapporti fra SO materiale e personale
- Distinzione fra agenti dipendenti e indipendenti
- Ambito soggettivo della SO "personale" e la nozione di "persona"

SO personale - I poteri della persona

- Irrilevanza della spendita del nome
- Equiparazione dello svolgimento di trattative vincolanti all'esercizio dei poteri di cui sopra (Cass. 7682/2002 e 17206/2007: valore indiziario della partecipazione a trattative)
- Estensione del concetto di SO "personale" nel Modello ONU a fattispecie prive di poteri di rappresentanza

SO personale

- L'oggetto dei contratti conclusi dall'intermediario
- Ipotesi negative: differenze tra Mod. OCSE e art. 162 TUIR
- L'esercizio abituale dei poteri di concludere contratti (art. 162 TUIR)
- Irrilevanza della residenza dell'intermediario nello Stato
- Gli effetti della SO personale

SO personale

- Inconfigurabilità SO personale se l'intermediario ha carattere indipendente e opera nell'ambito della sua ordinaria attività:
 - carattere derogatorio della norma e tipologia di intermediari contemplati
 - indipendenza
 - la condizione che gli intermediari indipendenti agiscano nell'ambito nella loro ordinaria attività
- Art. 162 TUIR: inconfigurabilità SO in caso di raccomandatari e mediatori marittimi

SO e controllo societario

- Il principio dell'irrilevanza dei rapporti di controllo nei Modelli di convenzione per evitare le doppie imposizione
- Controllo societario e SO "personale"
- Controllo societario e SO "materiale" (ufficio e/o sede di direzione)
- La SO plurima: il caso Philip Morris, le modifiche al Commentario al Modello OCSE e l'Osservazione dell'Italia

SO e controllo societario

- Caso Philip Morris: stabile organizzazione plurima e affidamento di funzioni a società del gruppo
- Modifiche al commentario OCSE e osservazione dell'Italia ("la propria giurisprudenza non può essere ignorata")
- Cass. 6799/2004 e Cass. 13579/2007: valore indiziario del controllo
- Cass. 17206/2006: valore indiziario dell'identità delle persone fisiche operanti nel gruppo

La determinazione del reddito delle SO

1. La determinazione del reddito delle SO in Italia di soggetti non residenti (*segue*)
2. La determinazione del reddito delle SO all'estero di soggetti residenti (*rinvio*)
3. Le regole delle convenzioni internazionali (*rinvio*)

La determinazione del reddito delle SO in Italia

- Art. 151, c. TUIR:

“Si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi indicati nell’art. 23, tenendo conto, per i redditi d’impresa, anche delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguite attraverso le stabili organizzazioni, nonché gli utili distribuiti da società ed enti di cui alle lettere a) e b) del primo comma dell’art. 73 e le plusvalenze indicate nell’art. 23, comma 1, lett. f”.

La determinazione del reddito delle SO in Italia

Le due interpretazioni dell'art. 151, c. 2 T.U.I.R.

- 1) L'art. 151, c. 2, T.U.I.R. è norma
 - a. che **qualifica** i redditi attribuendo loro la natura di redditi d'impresa
 - b. che **localizza** i redditi, stabilendo che essi si intendono prodotti nel territorio dello Stato
- 2) L'art. 151, c. 2, T.U.I.R. è norma che si limita solo a **localizzare** i redditi (Cass. 9197/2011)

La determinazione del reddito delle SO in Italia

Conseguenze della prima tesi:

- ampliamento della categoria dei redditi d'impresa
- deroga al principio del trattamento isolato dei redditi dei non residenti
- impatto sul rapporto di sostituzione tributaria

La determinazione del reddito delle SO in Italia

Conseguenze della seconda tesi:

- la categoria dei redditi d'impresa non viene ampliata
- il principio del trattamento isolato dei redditi dei non residenti non viene derogato
- restano ferme le norme in materia di sostituzione tributaria
 - art. 151, c. 1 prevede intassabilità dei redditi soggetti a ritenuta; cfr. anche art. 27, c. 3, DPR 600/1973