

Università Carlo Cattaneo – LIUC

Diritto Tributario dei Gruppi Internazionali
a.a. 2017/2018

RESIDENZA E STABILE ORGANIZZAZIONE

Prof. Marco Cerrato

Potestà impositiva e criteri di collegamento

Potestà impositiva e necessario collegamento con i soggetti

- La potestà impositiva degli Stati è esercitata in virtù di un collegamento con i soggetti
- Il collegamento può essere:
 - di tipo personale; e/o
 - di tipo reale
- Potenziale doppia imposizione giuridica

I criteri di collegamento

- Criterio di collegamento di natura reale:
 - individua un sistema di tassazione nel quale lo Stato esercita il potere impositivo sui redditi da chiunque prodotti nel proprio territorio (c.d. Source Taxation)
- Criterio di collegamento di natura personale:
 - è incentrato sul concetto di residenza e definisce un modello di tassazione in cui il prelievo grava sui redditi ovunque prodotti da soggetti che si qualificano per il loro status di residenti (c.d. Worldwide Taxation)

I criteri di collegamento

- Sistemi di tassazione dei residenti su base mondiale: ad es. Italia
- Sistemi di tassazione dei cittadini su base mondiale: ad es. Stati Uniti d' America
- Sistemi di tassazione dei residenti su base territoriale (tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato): ad es. Argentina (fino alla riforma del dicembre 1998), Uruguay

I criteri di collegamento - Modello Italiano

- Si caratterizza per la contemporanea presenza di elementi propri di entrambi i sistemi

Soggetti
residenti

Tassazione su base mondiale

Soggetti
non residenti

Tassazione su base territoriale

La residenza fiscale delle persone fisiche

I criteri di collegamento nel TUIR

(persone fisiche)

- Art. 2, co. 1, TUIR attribuisce la soggettività passiva sia alle persone fisiche residenti che a quelle non residenti
- Art. 3, co. 1, TUIR stabilisce che l'imposta si applica, "sul reddito complessivo del soggetto formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli" che, in base norme di localizzazione di cui all'art. 23, si considerano "prodotti nel territorio dello Stato"

La residenza delle persone fisiche

(art. 2, co. 2, TUIR)

- Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che “per la maggior parte del periodo d’imposta” (oltre 183 gg.):
 - sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente (requisito formale);
 - hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile (requisiti sostanziali).
- I criteri sono tra loro alternativi

L'iscrizione anagrafica (1/2)

- Sono tenuti a richiedere l'iscrizione nei registri anagrafici comunali coloro i quali hanno fissato la loro residenza nel Comune, ritenendosi tale la "dimora abituale"
[art. 1 della legge 24 dicembre 1954, n. 1228 (Legge anagrafica) ed art. 3 del d.P.R. 30 maggio 1989, n. 223 (Regolamento anagrafico della popolazione residente)]
- Valore di presunzione assoluta ai fini fiscali (Cass., 28 ottobre 2015, n. 21970)
 - Vedi però CTR Puglia n. 64 del 16 gennaio 2017 secondo cui la tardiva iscrizione all'AIRE non è dirimente → sembra superare approccio formalistico senza far leva sulla Convenzione
- Contrasto con l'ambito civilistico, in cui si è concordi nel ritenere che le risultanze anagrafiche diano luogo a presunzioni relative, superabili mediante prova contraria
- Possibile censura di incostituzionalità

L'iscrizione anagrafica (2/2)

- Il trasferimento della residenza all'estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano e l'iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (I'AIRE)
- Prevalenza delle convenzioni per evitare la doppia imposizione sulle norme interne in caso di doppia residenza (sostanza vs. forma)

La residenza ai sensi del c.c.

- Art. 43, comma 2, c.c.: “La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale”.
 - **elemento oggettivo**: la permanenza di un individuo in un determinato luogo con una certa stabilità e continuità → presuppone la disponibilità di un’abitazione (non rileva il titolo giuridico)
 - **elemento soggettivo**: intenzione del soggetto a conservare la propria dimora in un luogo ed a farvi ritorno ogni volta che ne risulti abilitato
 - Non rileva la permanenza in Italia per più di 183 giorni → rileva la presenza dell’animus permanendi (ovviamente manifestato tramite atti e fatti concreti)

Il domicilio ai sensi del c.c.

- Art. 43 c.c.: “il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”
- Non rileva la presenza fisica
- Il concetto di affari e interessi:
 - affari di natura economica e patrimoniale
 - interessi affettivi, personali e familiari
- Rilevanza della interpretazione della giurisprudenza civilistica recepita dalla giurisprudenza tributaria e dall'amministrazione finanziaria

Il domicilio ai sensi del c.c.

- La “**principalità**” della sede: necessità di individuare l’elemento prevalente tra i molteplici affari ed interessi di una persona
- Giudizio di **comparazione**: utilizzo di parametri di tipo qualitativo e quantitativo
- Prevalenza nel caso in cui vi siano interessi economici, presenti in un luogo, contrapposti ad interessi affettivi, altrove localizzati:
 - la giurisprudenza tributaria ha generalmente attribuito prevalenza agli interessi affettivi e familiari sulla base di considerazioni basate sul principio della efficacia espansiva del diritto comunitario
 - v. però Cass., n. 29576 del 2011; n. 6501 del 2015; CTR Torino, n. 574 del 2017

La presunzione di residenza delle persone fisiche (art. 2, co. 2-bis, TUIR)

- Disposizione previgente:

“Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”

(D.M. 4 maggio 1999; sistema “Black list”)

La presunzione di residenza delle persone fisiche (art. 2, co. 2-bis, TUIR)

- Disposizione vigente (art. 1, c. 83, lett. a, finanziaria 2008):

“Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”

(sistema “White list”)

- Disciplina transitoria
 - la “nuova” disposizione si applica dal periodo di imposta successivo alla data di pubblicazione del decreto ivi previsto (sistema “White list”)
 - fino al periodo di imposta precedente continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007 (D.M. 4 maggio 1999 + sistema “Black list”)

La presunzione di residenza delle persone fisiche (art. 2, co. 2-bis, TUIR)

- Finalità: contrasto a fenomeni di evasione posti in essere tramite trasferimento “fittizio” della residenza in Paesi che:
 - hanno un livello di tassazione non adeguato;
 - non consentono scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie.

La presunzione di residenza delle persone fisiche (art. 2, co. 2-bis, TUIR)

- Funzionamento: la norma determina l'inversione dell'onere della prova
- La presunzione si applica anche quando l'emigrazione in uno degli Stati "black list" sia avvenuto transitando anagraficamente per uno Stato terzo, non "black list" (circ. n. 140/1999)

La presunzione di residenza delle persone fisiche (art. 2, co. 2-bis, TUIR)

- Il contribuente potrà avvalersi di qualsiasi mezzo di prova
- Oggetto di prova: effettiva residenza nello Stato estero vs. interruzione di significativi rapporti con lo Stato italiano
- Ad esempio:
 - la sussistenza della dimora abituale nel Paese estero
 - l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero
 - lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso Paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità
 - la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione
- Prevalenza delle convenzioni per evitare la doppia imposizione in caso di doppia residenza

Elementi rilevanti secondo l'amministrazione finanziaria

- Risoluzione n. 351/E del 2008
«[...] sono indici significativi, ai fini dell'eventuale residenza fiscale, la disponibilità di una abitazione permanente, la presenza della famiglia, l'accreditamento di propri proventi dovunque conseguiti, il possesso di beni anche mobiliari, la partecipazione a riunioni d'affari, la titolarità di cariche sociali, il sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli o clubs, l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano»

Elementi indicatori della permanenza di soggetti in Italia

- Provvedimento del Direttore dell'AdE del 3 marzo 2017
 - a) residenza dichiarata in uno degli Stati e territori a fiscalità privilegiata
 - b) movimenti di capitale da e verso l'estero
 - c) informazioni relative a patrimoni immobiliari e finanziari detenuti all'estero, trasmesse dalle Amministrazioni fiscali estere nell'ambito di Direttive europee e di Accordi di scambio automatico di informazioni
 - d) residenza in Italia del nucleo familiare del contribuente
 - e) atti del registro segnaletici dell'effettiva presenza in Italia del contribuente
 - f) utenze elettriche, idriche, del gas e telefoniche attive
 - g) disponibilità di autoveicoli, motoveicoli e unità da diporto
 - h) titolarità di partita Iva attiva
 - i) rilevanti partecipazioni in società residenti di persone o a ristretta base azionaria
 - j) titolarità di cariche sociali
 - k) versamento di contributi per collaboratori domestici
 - l) informazioni trasmesse dai sostituti d'imposta con la Certificazione unica e con il modello dichiarativo 770
 - m) informazioni relative a operazioni rilevanti ai fini Iva comunicate all'Agenzia delle Entrate (spesometro)

La residenza fiscale delle società e degli enti

Temi trattati

- La residenza fiscale delle società e degli enti nella disciplina domestica
- La residenza fiscale delle società e degli enti ai fini convenzionali
- Il fenomeno dell'esteroinvestizione

La residenza fiscale delle società e degli enti nella disciplina domestica

I criteri di collegamento nel TUIR

- L'art. 73, c. 1, TUIR attribuisce la soggettività passiva sia alle società e agli enti residenti sia a quelli non residenti
- Gli articoli successivi stabiliscono che l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, che si compone:
 - per i residenti, dai redditi ovunque prodotti
 - per i non residenti, solo dai redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 23 TUIR

Art. 73, c. 3, TUIR

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno, nel territorio dello Stato, alternativamente:

- la sede legale;
- la sede dell'amministrazione;
- l'oggetto principale.

La sede legale

- La «sede legale» è quella risultante dallo statuto delle società e degli enti costituiti secondo una delle tipologie previste dal codice civile
- Costituisce un dato formale di agevole riscontro
- È ispirata a ragioni di semplificazione dell'attività di accertamento

La sede dell'amministrazione (1)

- Corrispondente locuzione è contenuta nell'art. 25, L. 31 maggio 1995, n. 218 («Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato»)
- È nel luogo dal cui provengono in concreto gli «**impulsi volitivi**» inerenti all'attività di amministrazione della società ...
- ... può coincidere con il luogo dove si riunisce il CdA a **condizione che le deliberazioni siano assunte in quel luogo e in autonomia**, ossia senza limitarsi a formalizzare decisioni assunte in altra sede dagli stessi amministratori o da altri soggetti

La sede dell'amministrazione (2)

- Non è determinante il luogo in cui è svolta l'attività di mera amministrazione:
 - ad esempio, rapporti con le autorità governative, con i consulenti legali e tributari ed eventualmente con la società di revisione contabile, riscossione di crediti commerciali e tributari ed effettuazione dei relativi pagamenti;
 - tale attività è solitamente demandata a soggetti cui non è attribuito alcun «rilevante» potere decisionale.

L'oggetto principale (1)

- Il concetto di «**oggetto principale**» è derivato dall'ordinamento civilistico
 - La dottrina civilistica lo definisce come l'insieme delle attività, di produzione e/o di scambio e/o di intermediazione di beni e servizi, poste in essere dalla società al fine di perseguire il proprio scopo sociale
- Non è determinante l'attività menzionata nello statuto societario, ma l'attività **effettivamente esercitata** dalla società o dall'ente per il raggiungimento dello scopo sociale
- È nel luogo in cui viene **in concreto esercitata** tale attività

L'oggetto principale (2)

L'oggetto principale deve considerarsi localizzato nel luogo di ubicazione delle società partecipate (per le holding) ovvero nel luogo dove si trovano i beni principali delle società?

- **SECIT**, relazione del 1984: l'oggetto principale di una società può coincidere con i beni da essa posseduti. Pertanto, con riferimento alle holding, la residenza può coincidere con il luogo di ubicazione delle partecipate dalle stesse possedute
- La posizione del SECIT è stata smentita dalla **giurisprudenza di legittimità**
 - Cass. 11 giugno 2007, n. 13579: esclude che il controllo di una società italiana da parte di una società estera possa di per sé comportare l'esistenza in Italia dell'oggetto principale dell'attività di detta società estera
 - Cass. pen., sez. III, 17 gennaio 2014, n. 1811 «[L'oggetto principale] necessita fare riferimento a tutti gli atti produttivi e negoziali, nonché ai rapporti economici, che lo stesso ente pone in essere con terzi, e per individuare il luogo in cui viene a realizzarsi l'oggetto sociale rileva, non tanto quello dove si trovano i beni principali posseduti dalla società, quanto la circostanza che occorra o meno una presenza in loco per la gestione dell'attività dell'ente»

La residenza fiscale delle società e degli enti ai fini convenzionali

Modello OCSE 2014 (art. 4, c. 3)

Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its **place of effective management** is situated.

PoEM - osservazione dell'Italia al Commentario 2003 - 2014

- Par. 25 del Commentario al Modello OCSE 2014: l'Italia ritiene che **il luogo ove l'attività dell'ente è sostanzialmente esercitata** deve essere preso in considerazione nel determinare la sua sede di direzione effettiva
- Finalità dell'osservazione: rendere la definizione convenzionale di residenza (rectius, la tie-breaker rule) maggiormente in linea con la definizione interna (art. 73, c. 3 TUIR)

Modello OCSE 2017 (art. 4, c. 3)

Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by **mutual agreement** the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the **place where it is incorporated or otherwise constituted** and **any other relevant factors**. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.

Rilevanza del Commentario al Modello OCSE 2017

Convenzioni concluse dall'Italia che adottano il **criterio della MAP** (e.g. convenzioni recentemente concluse con Cile, Hong-Kong, Libia, Panama e Romania):

- rilevanza del Commentario al Modello OCSE 2017
- irrilevanza dell'osservazione formulata dall'Italia al par. 25 del Commentario al Modello OCSE 2014 (espunta dal nuovo testo del Commentario)

Convenzioni concluse dall'Italia che adottano il **criterio del PoEM**

- irrilevanza del Commentario al Modello OCSE 2017
- rilevanza dell'osservazione formulata dall'Italia al par. 25 del Commentario al Modello OCSE 2014

Il fenomeno dell'esteroinvestizione

I. Le presunzioni di residenza

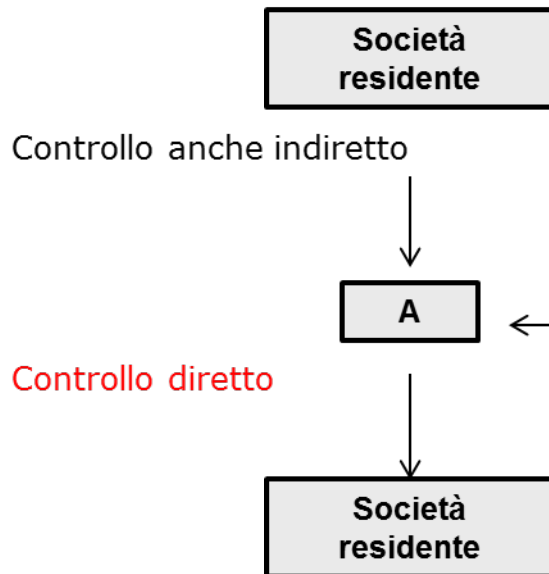
La presunzione di residenza di società ed enti (art. 73, c. 5-bis, TUIR) (1)

Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la **sede dell'amministrazione** di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo ex art. 2359, c. 1, c.c., nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del c. 1, se, in alternativa:

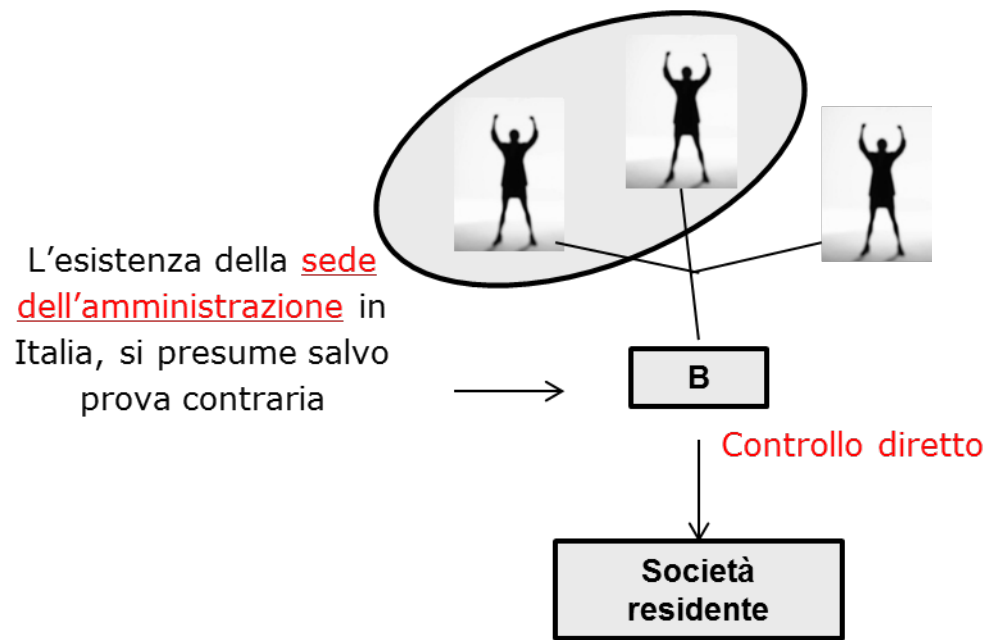
- a) sono controllati, anche indirettamente, ex art. 2359, c. 1, c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione o da un altro organo equivalente di gestione composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

La presunzione di residenza di società ed enti (art. 73, c. 5-bis, TUIR) (2)

lett. a)



lett. b)



Il requisito del controllo

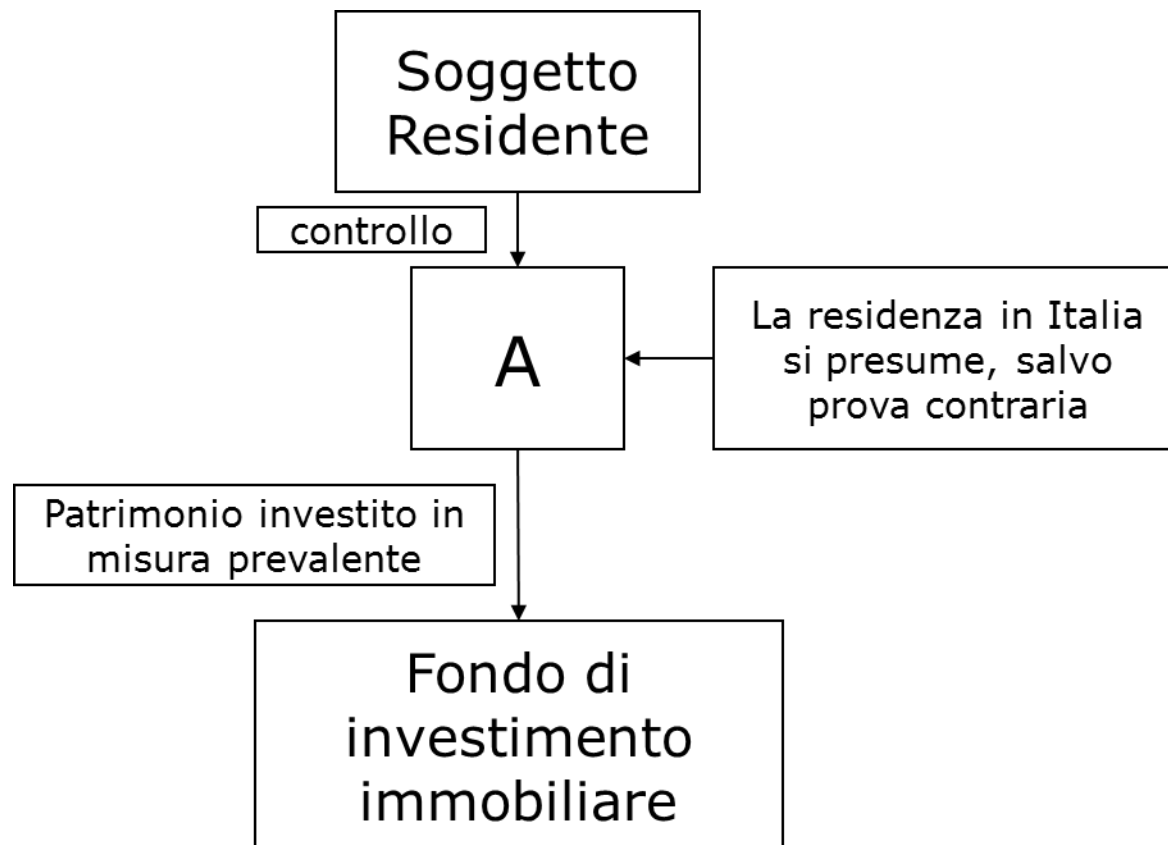
- Se i controllanti sono persone fisiche, rilevano anche le partecipazioni detenute da familiari
- il presupposto per la sussistenza del controllo (sia attivo sia passivo) deve essere valutato con riferimento alla **data di chiusura dell'esercizio** del soggetto localizzato all'estero

La presunzione di residenza dei fondi immobiliari (art. 73, c. 5-quater, TUIR) (1)

Salvo prova contraria, si considerano residenti nel territorio dello Stato le società o enti:

- il cui patrimonio è investito prevalentemente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari; e
- che sono controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia (art. 2359, cc. 1 e 2, c.c., anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società).

La presunzione di residenza dei fondi immobiliari (art. 73, c. 5-quater, TUIR) (2)



Presunzione di residenza di trust e OICR (art. 73, c. 3, TUIR)

- **Trusts non trasparenti** (cfr. c. 2)
 - Residenti in Italia in base della disciplina ordinaria
 - Residenti in Italia, salvo prova contraria, se istituiti in Paesi con i quali non è attuabile uno scambio di informazioni, se:
 - almeno uno dei disponenti e uno dei beneficiari sono fiscalmente residenti in Italia, oppure
 - successivamente alla costituzione, un soggetto residente ha loro trasferito la proprietà o altri diritti reali su beni immobili, ovvero costituito vincoli di destinazione sugli stessi

- **OICR (Circolare 10 luglio 2014, n. 21/E)**
 - La residenza fiscale di OICR italiani ed esteri è nello Stato di istituzione, a prescindere da dove è stabilito il gestore

II. La verifica dell'esteroinvestizione

- Elementi atti a provare la **residenza in Italia**
 - conto corrente bancario della società estera con poteri di firma di un dipendente della controllante italiana (CTR Firenze, 12 gennaio 2012, n. 1)
 - confronto diretto della società estera con gli amministratori della controllante per la risoluzione di qualsivoglia problema gestionale (CTR Firenze, 12 gennaio 2012, n. 1)
 - amministratori della società estera con uffici in Italia (CTR Bari, 16 settembre 2008, n. 72; Cass. Civ., 22 aprile 2015, n. 8196)
 - rinvenimento di documenti amministrativi e contabili della società estera in Italia (CTP Belluno, 14 gennaio 2008, n. 173; CTR Bari, 16 settembre 2008, n. 72; Cass. Civ., 22 aprile 2015, n. 8196)
 - documentazione attestante una ripetuta gestione in Italia (es. fatturazione svolta dall'Italia) (CTR Bari, 16 settembre 2008, n. 72; Cass. Civ., 31 maggio 2016, n. 11313)
 - nazionalità italiana di tutti i clienti (Cass. Pen, 8 ottobre 2014, n. 41947)

- Elementi atti a provare la **residenza estera**
 - detenzione di cespiti esclusivamente all'estero
 - detenzione di conti correnti all'estero
 - amministratori non riconducibili alla società italiana
 - atti esecutivi svolti all'estero
 - management qualificato operante all'estero
 - retribuzioni rilevanti del management estero

Profili penali dell'esterovestizione

- Reato configurabile nei casi di esterovestizione: omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, art. 5 del D. Lgs. 74/2000 (cfr. Cass. Pen., sez. III, 08 aprile 2013 n. 16001; Cass. Pen, sez. II, 28 febbraio 2012 n. 7739; Cass. Pen., sez. III, 23 febbraio 2012 n. 7080)
- Anche ai fini penali rilevano i medesimi elementi di fatto rilevanti in ambito tributario ai fini della localizzazione della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale in Italia

Art. 23 TUIR

Tassazione non residenti

I redditi d'impresa prodotti da soggetti non residenti

Art. 23, lett. e) TUIR

Redditi d'impresa

- Rilevanza del luogo dove l'attività d'impresa è svolta mediante una stabile organizzazione
- Definizione di stabile organizzazione fornita dall'Art. 162 del TUIR

Art. 162 TUIR
Definizione di stabile
organizzazione

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

Stabile Organizzazione Materiale

Stabile organizzazione materiale

Regola base

Sede d'affari

- 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

Fissità spaziale

- Fissità e attività mobili (ad esempio, attività circensi)

Permanenza temporale

- Durata intenzionale e durata effettiva
- Dies a quo e fine della stabile organizzazione
- Interruzioni e attività reiterate nel tempo
- Irrilevanza del periodo (12 mesi) previsto per i cantieri

La strumentalità fra sede d'affari ed attività dell'impresa estera

Stabile organizzazione materiale

Art. 162 (2) TUIR - Esemplicazioni

- Funzione definitoria delle esemplificazioni e rapporto con la regola-base
- Non tassatività della lista di esemplificazioni
- La sede di direzione
- La succursale
- L'ufficio, l'officina e il laboratorio
- I luoghi di estrazione di risorse naturali

Stabile organizzazione materiale

Art. 162 (2) TUIR - Esemplicazioni

- L. 27 dicembre 2017, n. 205 («Legge di Bilancio 2018»): introduzione nuova lettera f-bis): «2.L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare: 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.**»
- Finalità (Dossier del Servizio Studi del Senato della Repubblica, novembre 2017)
 - Ridefinizione criteri per determinare l'esistenza di una SO al fine di alleviare il nesso tra presenza fisica di un'attività nel territorio dello Stato e assoggettabilità alla normativa fiscale
 - Prevedere forme di tassazione per le imprese operanti nel settore del digitale (coordinamento con imposta sulle transazioni digitali)
 - Il riferimento agli elementi della stabilità, della ricorrenza e della dimensione economica dell'attività hanno la finalità dichiarata di impedire, ad opera dei contribuenti, manipolazioni che impediscano la qualificazione di SO
- **Criticità**
 - Definizione di "presenza economica significativa e continuativa"
 - Coordinamento con i trattati contro le doppie imposizioni e con MLI (dato che gli stessi non contengono simili disposizioni) ? norma antiabuso?

Stabile organizzazione materiale

Art. 162 (3) TUIR - Cantieri

- Origini della norma
- Conseguenze dell'autonomia definitoria: decisività del decorso dei dodici mesi
 - Varietà della durata nella prassi convenzionale internazionale:
cfr. la norma interna nel TUIR
- L'estensione del requisito della durata agli uffici connessi ai cantieri
- Le attività preparatorie alla costruzione e al montaggio
- I cantieri nelle convenzioni stipulate dall'Italia: rilevanza dell'inclusione dei cantieri nelle esemplificazioni

Stabile organizzazione materiale

Progetto BEPS-Azione 7 - Cantieri

- L'Azione 7 del Progetto BEPS ha portato all'introduzione nel Modello OCSE 2017 di una previsione volta ad evitare la frammentazione (cd. «splitting») elusiva dei contratti tra società correlate. Tale previsione non è stata inclusa nella modifica all'art. 162 TUIR
- In particolare si prevede che devono essere prese in considerazione nel computo della permanenza minima anche le attività svolte nel cantiere da altre società del gruppo

Stabile organizzazione materiale

MLI* - Cantieri

- Con riferimento alla modifica sullo “splitting”, **l'Italia ha apposto una riserva** nel MLI  nessuna modifica dei Trattati conclusi dall'Italia

*Convenzione Multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti

Stabile organizzazione materiale

Art. 162 (4) TUIR – 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

Stabile organizzazione materiale

Art. 162 (4) TUIR – Ipotesi negative

Art. 162, comma 4 (ante modifica)

4. Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:
- a) viene utilizzata una installazione 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;
 - 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.

Art. 162, comma 4 e 4-bis (post modifica)

4. Fermi restando i commi da 1 a 3, la dizione 'stabile organizzazione' non comprende:
- a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o 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).

4-bis. Le disposizioni del comma 4 si applicano a condizione che le attività di cui alle lettere da a) a e) o, nei casi di cui alla lettera f), l'attività complessiva della sede fissa d'affari siano di carattere preparatorio o ausiliario.

Stabile organizzazione materiale

Art. 162 (4) TUIR – Ipotesi negative

- La norma recepisce nella sostanza i concetti già presenti in quella previgente con riferimento alle lett. da a) ad d). A tal proposito occorre sempre valutare:
 - 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
- La norma introduce l'art. 4-bis (cfr. slide che segue)

Stabile organizzazione materiale

MLI Ipotesi negative

- Con riferimento alla modifica relativa alle attività ausiliarie e preparatorie, **l'Italia ha aderito alla proposta di modifica dei Trattati** volta ad escludere dalla nozione di stabile organizzazione solo le attività (o il complesso di attività) che hanno realmente carattere preparatorio o ausiliare

Stabile organizzazione materiale

Regola «Anti-fragmentation» – Esempio 1

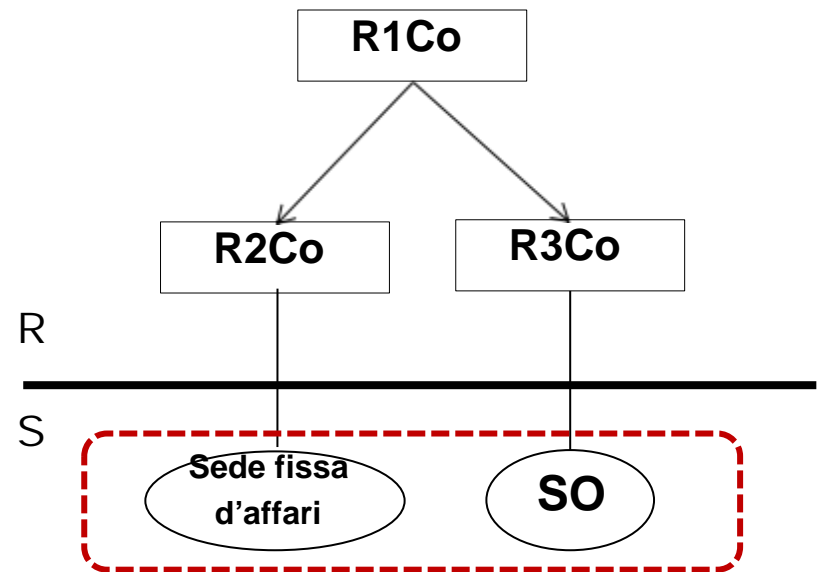
■ Preesistenza di una SO

Ipotesi:

- R2Co e R3Co sono società consociate residenti in R
- R3Co ha una SO in S
- R2Co dispone di una sede fissa di affari in S

Analisi:

- Se l'attività svolta nella SO e quella svolta presso la sede fissa di affari costituiscono **funzioni complementari che sono parte di un insieme unitario di operazioni d'impresa**, la sede fissa d'affari non ha carattere ausiliario o preparatorio



Stabile organizzazione materiale

Regola «Anti-fragmentation» – Esempio 2

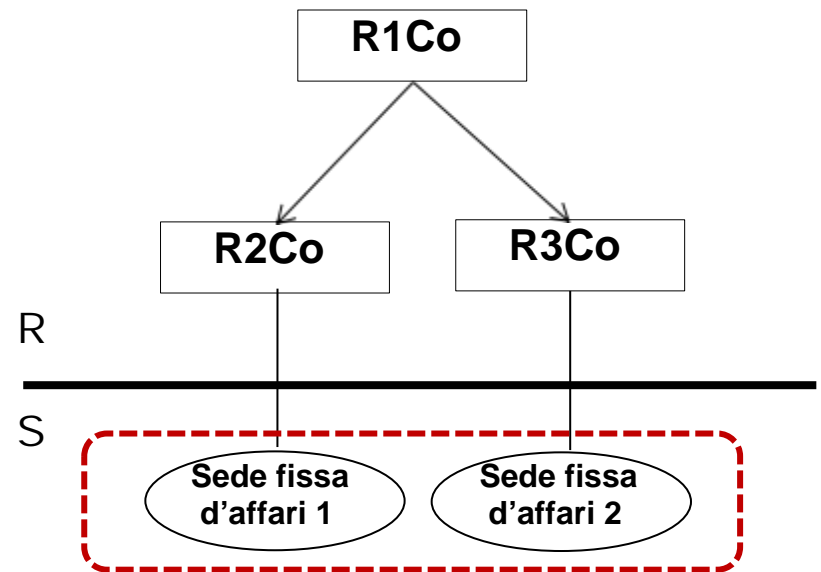
- Presenza di più sedi fisse d'affari

Ipotesi:

- R2Co e R3Co sono società consociate residenti in R
- R2Co ed R3Co dispongono di una sede fissa di affari in S

Analisi:

- Valutazione complessiva, ai fini di accertarne il carattere ausiliario e preparatorio, delle attività svolte nelle sedi fisse di affari che costituiscono **funzioni complementari che sono parte di un insieme unitario di operazioni d'impresa**



Stabile organizzazione materiale

Regola «Anti-fragmentation» – Esempio 3

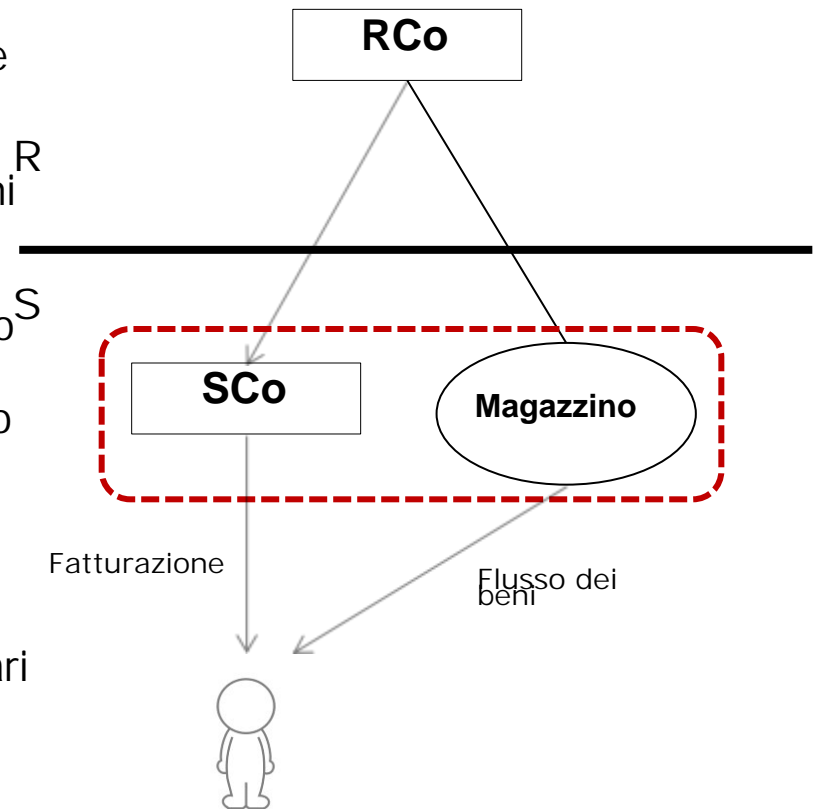
- Presenza di una società consociata e di un magazzino

Ipotesi:

- RCo è una società residente in R che produce e vende beni di consumo
- SCo, società controllata da RCo residente in S, R possiede un negozio attraverso il quale vende i beni acquistati da RCo
- RCo possiede un magazzino in S in cui conserva alcuni beni identici a quelli esposti nel negozio di SCo
- Quando il cliente di SCo acquista un bene, i dipendenti di SCo prelevano tale bene dal magazzino di RCo e lo consegnano al cliente

Analisi:

- Le attività di (i) deposito svolte da RCo nel magazzino e di (ii) vendita e consegna svolte da SCo nel negozio, rappresentano funzioni complementari parte di un insieme unitario di operazioni d'impresa



Stabile organizzazione

Art. 162, comma 5 e 7-bis – Anti-Fragmentation

Art. 162, comma 5 (nuovo)

5. Il comma 4 non si applica

- ad una sede fissa d'affari che sia utilizzata o gestita da un'impresa se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata svolge la sua attività nello stesso luogo o in un altro luogo nel territorio dello Stato e lo stesso luogo o l'altro luogo costituisce una stabile organizzazione per l'impresa o per l'impresa strettamente correlata in base alle previsioni del presente articolo,
- ovvero l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa o da imprese strettamente correlate nei due luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario,

purché 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

Art. 162, comma 7-bis (nuovo)

7-bis. Ai soli fini del presente articolo, un **soggetto è strettamente correlato** ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale

Regola «Anti-Fragmentation»

MLI

- Con riferimento alla modifica relativa alle attività ausiliarie e preparatorie, **l'Italia ha aderito alla proposta di modifica dei Trattati**

Stabile Organizzazione Personale

Stabile organizzazione 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"

Stabile organizzazione 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

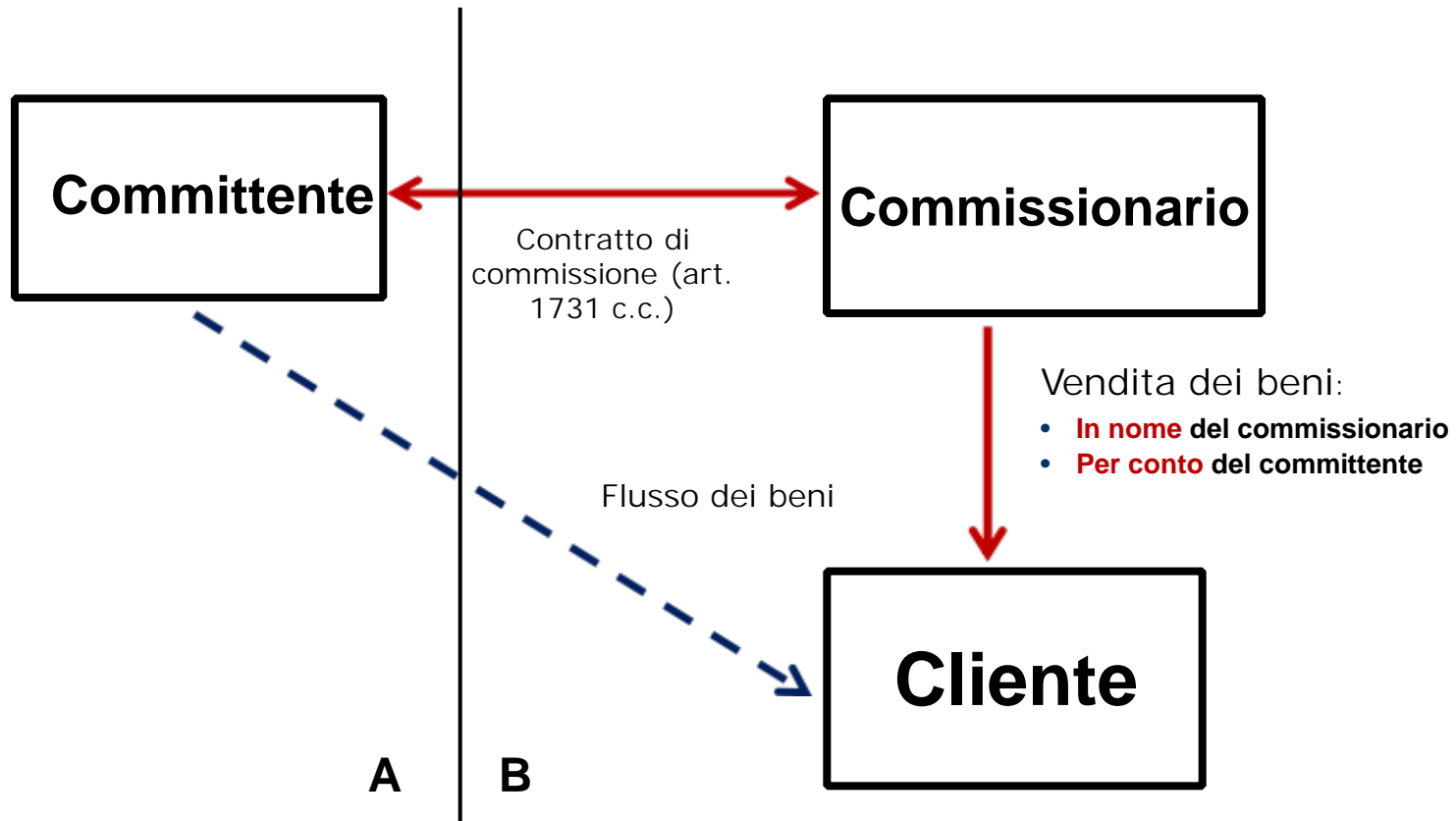
Stabile organizzazione personale

- L'oggetto dei contratti conclusi dall'intermediario
- L'esercizio abituale dei poteri di concludere contratti (art. 162 TUIR)
- Irrilevanza della residenza dell'intermediario nello Stato
- Gli effetti della SO personale

Stabile organizzazione e controllo societario

- Il principio dell'irrilevanza dei rapporti di controllo nei Modelli di convenzione per evitare le doppie imposizioni
 - Cassazione n. 7682/2002 (Philip Morris): stabile organizzazione plurima, rilevanza della partecipazione alle trattative, affidamento di funzioni a società del gruppo
 - Cassazione n. 6799/2004, CTR Lombardia n. 137/2009 e n. 3769/2012: valore meramente indiziario del controllo
- Funzione ed effetti della norma in esame
 - controllo societario e stabile organizzazione "personale"
 - controllo societario e stabile organizzazione "materiale"

Stabile organizzazione e Commissionario



Stabile organizzazione personale

Art. 162 (6) TUIR – conclusione contratti

Art. 162, comma 6 (ante modifica)

6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

Art. 162, comma 6 (post modifica)

6. Ferme le disposizioni dei commi 1 e 2 e salvo quanto previsto dal comma 7, 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.

Stabile organizzazione personale

Art. 162 (6) TUIR – conclusione contratti

- Modifica del concetto di stabile organizzazione personale chiarendo che se:
 - un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di una impresa non residente
 - abitualmente **conclude contratti o si adopera per la conclusione** di contratti che poi non subiscono modifiche sostanziali
 - tali contratti sono stipulati in nome dell'impresa preponente o comunque sono relativi alla fornitura di beni o servizi da parte di tale impresa, si configura una stabile organizzazione

Stabile organizzazione personale

Il progetto BEPS – Azione 7

- Le modifiche al Modello e al Commentario OCSE 2017 determinano una definizione di stabile organizzazione personale **più ampia rispetto al Modello e al Commentario OCSE 2010**
- Volontà di contrastare quelle strutture in cui l'impresa conduca affari in un dato territorio senza che si possa formalmente configurare una stabile organizzazione e quindi ampliando le possibilità di imputare i relativi profitti, in tutto o in parte, ad un'altra giurisdizione fiscalmente più favorevole
- In particolare il Modello e Commentario OCSE 2017 prevedono:
 - Eliminazione del riferimento all'«authority to conclude contracts» e introduzione del **«principal role leading to the conclusion of the contracts»**
 - Specifico riferimento:
 - ai contratti standard, i.e. la promozione di contratti standard a nome dell'impresa, pur non avendo alcuna possibilità di apportare modifiche in relazione alle specifiche esigenze della clientela
 - ai contratti conclusi online
- E' chiarito tuttavia che
 - la mera partecipazione alle trattative negoziali da parte del soggetto intermediario non integra di per sé la condizione di avere svolto un ruolo determinante nella conclusione del contratto
 - non ricadono nella fattispecie della stabile organizzazione le attività di advertising/promotion e quelle che, in senso lato, abbiano natura promozionale (i.e. attività di presentazione svolta dagli informatori farmaceutici)
- Le nozione di stabile organizzazione introdotta dalla Legge di Bilancio 2018 (slide precedente) è più ampia rispetto a quella prevista dall'Azione 7 del Progetto BEPS: «principal role leading to the conclusion of the contracts» vs. «si adopera per la conclusione»

Stabile organizzazione personale MLI

- Con riferimento alla modifica sulla stabile personale **l'Italia ha apposto una riserva** nel MLI -> nessuna modifica dei Trattati conclusi dall'Italia
- Occorre verificare il rapporto tra norma interna, trattato e nuovo Commentario OCSE 2017

Stabile organizzazione personale

Art. 162 (7) TUIR – agente indipendente

Inconfigurabilità SO personale se l'intermediario ha carattere indipendente e opera nell'ambito della sua ordinaria attività:

- carattere derogatorio della norma
- indipendenza
- la condizione che gli intermediari indipendenti agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività

Modifica introdotta dalla Legge di Bilancio 2018 sulla definizione di "indipendente" (cfr. slide che segue)

Stabile organizzazione personale

Art. 162 (7) TUIR – agente indipendente

Art. 162, comma 7 (ante modifica)

7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

Art. 162, comma 7 (post modifica)

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.**