

Legge di Bilancio 2018: il concetto di stabile organizzazione cambia veste

L'economia digitale plasma un nuovo concetto di stabile organizzazione



Stefano Guglielmini

Dottore in giurisprudenza presso l'Università degli Studi di Ferrara

L'art. 1, comma 1010 della Legge n. 205 del 27 dicembre 2017, in vigore dal periodo di imposta 2018, riformula la nozione di stabile organizzazione contenuta nell'art. 162 TUIR, adeguando la normativa italiana al nuovo art. 5 M-OCSE, così come modificato dall'Action 7 del BEPS. Questo contributo si pone quale finestra sul presente, tesa ad informare la classe imprenditoriale delle novità introdotte in materia di stabile organizzazione e, perché no, quale spunto innovatore del proprio business plan.

I. Introduzione.....	216
II. La stabile organizzazione materiale: l'influenza del mercato digitale.....	217
III. L'anti-fragmentation rule.....	217
IV. Il restyling della stabile organizzazione personale...	218

I. Introduzione

Lo sviluppo delle politiche commerciali internazionali ha indotto le imprese residenti a compiere precise scelte di investimento all'estero. Com'è noto, la scelta della modalità di insediamento all'estero è condizionata da una molteplicità di fattori legati, per esempio, al quadro legale del Paese di destinazione ed al suo livello di tassazione, alla rischiosità del settore economico di appartenenza nonché alla tipologia di *business* che si intende porre in essere^[1].

Ebbene, ad esito di tale valutazione, l'impresa può percorrere diverse strade per inserirsi nel mercato straniero, ma le più comuni sono due. La prima concerne la costituzione, secondo le forme previste dalla giurisdizione fiscale estera, di un soggetto economico controllato (*subsidiary*), ovvero un'entità del tutto distinta dalla struttura originaria dotata di completa autonomia giuridica, costituita e controllata dalla società

madre. La seconda invece – alla quale è dedicato il presente contributo stante le recentissime novità che la riguardano – prevede la costituzione di una stabile organizzazione priva di autonomia giuridica.

Elaborata già nella prima metà del XX° secolo quale criterio di collegamento tra la sfera impositiva degli Stati ed i redditi prodotti dalle imprese non residenti, sin da subito si è posta quale criterio volto ad identificare il grado di presenza materiale o personale che doveva essere assunto in un determinato Paese da un'impresa residente in un altro, affinché il primo ordinamento fosse legittimato a sottoporre ad imposizione i redditi prodotti dall'impresa estera all'interno del proprio territorio^[2]. Si tratta, in definitiva, di un centro di imputazione di situazioni giuridiche attraverso cui una società residente in uno Stato esercita la propria attività in altro Stato, i risultati del quale confluiscono direttamente nel bilancio della società di cui rappresenta la promanazione^{[3][4]}.

Se sotto il profilo civilistico essa non risulta specificamente disciplinata – presentandosi quale sede secondaria della società nazionale – sotto il profilo fiscale, è stata oggetto di una recente riforma. Infatti, il Decreto Legislativo (D.Lgs.) 147/2015, con il chiaro intento di favorire la competitività delle imprese residenti che operano all'estero, ha introdotto un regime opzionale di *branch exemption* creando, con l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili alle stabili organizzazioni estere di imprese residenti, condizioni fiscali di pari vantaggio rispetto a quelle di cui già godono i *competitors* di molti altri grandi Paesi europei ed *extra* europei.

[2] Cfr. MARCO CERRATO, La definizione di stabile organizzazione nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in: Claudio Sacchetto/Lauro Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Assago 2002, p. 96.

[3] Cfr. art. 14, comma 5, Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) 600/73.

[4] Cfr. CLAUDIO SACCHETTO, *Esterovestizione societaria*, Torino 2013, pp. 116-117.

[1] Cfr. MARCO THIONE/MARCO BARGAGLI, Esterovestizione e stabile organizzazione occulta, in: "Il Fisco" n. 4 del 23 gennaio 2012, pp. 1-505.

II. La stabile organizzazione materiale: l'influenza del mercato digitale

Lungi dal passare in rassegna le condizioni di applicabilità e gli effetti del regime fiscale delle stabili organizzazioni, preferirà il lettore prendere atto delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2018 alla nozione di stabile organizzazione di cui al primo comma dell'art. 162 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Tale norma segna lo spartiacque tra stabile organizzazione materiale e personale.

La prima, nella sua definizione, si identifica in 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 ospitante. Elemento fondante il radicamento in altro Stato dell'impresa non residente è, quindi, la sua presenza in quest'ultimo Paese: se da un lato, non è richiesta una durata minima della presenza, condizione necessaria è la sua stabilità, potendosi ben trattare di attività meramente stagionale, non invece di una presenza meramente occasionale.

La necessità di superare l'impostazione che riconduceva la qualifica di stabile organizzazione all'insediamento di una struttura fisica nel territorio dello Stato – impostazione non più attuale alla luce dell'incessante sviluppo del mercato digitale – ha indotto la Legge di Bilancio 2018 ad intervenire sulla lista di fattispecie suscettibili di configurare una stabile organizzazione (cd. "positive list") mediante l'inserimento della lett. f-bis) al comma 2 dell'art. 162 TUIR, così incorporando nella predetta elencazione "una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso".

La disposizione richiama il concetto di "presenza economica significativa" di matrice dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), che ruota attorno al fatturato e al numero dei clienti presenti in un determinato Paese. Si attribuisce così rilievo, ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione, alla sostanza economica, ovvero al luogo in cui si svolgono le attività e si produce la ricchezza[5].

In tale prospettiva, la Legge (L.) 205/2017 ha abrogato il disposto di cui al comma 5 dell'art. 162 TUIR, il quale – chiarendo un controverso aspetto della disciplina fiscale sull'e-commerce – aveva statuito che non costituiva di per sé stabile organizzazione "la disponibilità 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". Tra questi, venivano fatti rientrare tanto il server che supporta un sito internet, quanto il sito web, ora idonei a configurare una stabile organizzazione quando, dal contesto in cui opera l'impresa, possono essere soddisfatte le condizioni fissate dalla lett. f-bis).

[5] Cfr. TAMARA GASPARRI, Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza, Note e studi, Assonime 15/2017.

Le modifiche apportate dalla L. 205/2017 all'art. 162 TUIR, hanno interessato anche la cd. *negative list*, ovvero la lista di fattispecie non suscettibili di configurare una stabile organizzazione. In particolare, esse riguardano le ipotesi contemplate dalle lettere e) ed f) del comma 4, art. 162 TUIR, le quali – fino a "ieri" – avevano sancito che non configurava una stabile organizzazione la sede fissa di affari che veniva utilizzata ai soli fini dello svolgimento di qualunque altra attività avente carattere preparatorio o ausiliario, ovvero ai fini dell'esercizio delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e) quando l'attività della sede stessa, nel suo insieme, risultava avere carattere preparatorio o ausiliario[6].

Oggi, tali ipotesi sono state così rispettivamente riformulate: in primo luogo, non configura una stabile organizzazione "la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività" – da intendersi quale attività diversa da quella di deposito, di esposizione o consegna di beni appartenenti all'impresa, dall'attività di magazzino o dall'attività di acquisto o raccolta di informazioni per l'impresa. In secondo luogo, la nozione *de qua* non comprende "la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e) del medesimo comma".

Tali esclusioni, tuttavia, operano entro i precisi limiti individuati dal neo introdotto comma 4-bis, ai sensi del quale "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".

A tal proposito, giova rilevare che, sulla base dei criteri proposti in ambito OCSE, si considerano preparatorie quelle attività che precedono e sono poste in essere in vista dello svolgimento dell'attività principale dell'impresa o di una sua parte significativa; sono ausiliarie, invece, quelle che si sostanziano in attività di supporto all'attività principale dell'impresa e, in linea generale, non dovrebbero impiegare un significativo ammontare di beni o risorse umane[7].

Al fine di meglio comprendere le modifiche apportate all'art. 162 TUIR, si rinvia alla lettura della vigente formulazione.

III. L'anti-fragmentation rule

Nell'aggiornamento 2017 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni (M-OCSE) – ufficialmente pubblicato dall'OCSE il 18 dicembre 2017 – viene inserito nell'art. 5 il par. 4.1, che introduce una clausola volta al contrasto della frammentazione delle attività e diretta alla prevenzione dell'elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione.

[6] Cfr. GIANLUCA ODETTO, La nozione di stabile organizzazione si adegua ai nuovi standard, in: Il Quotidiano del Commercialista, <http://www.eutekne.info> (consultato il 23.05.2018).

[7] Cfr. CARLO SANNA/LUCA BOSCO, La nozione di stabile organizzazione nell'imposizione diretta: il BEPS Action 7 e la Raccomandazione 2016/13, Eutekne, Torino, 4/2016, p. 116.

Secondo tale clausola, cd. *anti-fragmentation rule*, nel caso di svolgimento di più attività da parte di una o più imprese tra loro collegate in un determinato Stato, sussiste una stabile organizzazione se le diverse attività sono complementari e connesse tra di loro, fatto salvo il caso in cui l'insieme delle attività, unitariamente considerate, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

In altre parole, al fine di valutare la sussistenza di una stabile organizzazione, non verrà più valutata l'attività svolta dalle singole società del gruppo, bensì l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle singole imprese del gruppo nel medesimo luogo, o da imprese strettamente correlate situate in luoghi diversi.

IV. Il restyling della stabile organizzazione personale

Nella prassi è dato riscontrare la presenza, accanto ai casi di stabile organizzazione materiale, di due ipotesi di stabile organizzazione cd. personale.

La prima si viene a configurare allorché l'impresa non residente operi nel Paese tramite un agente dipendente, il quale concluda abitualmente contratti in nome dell'impresa stessa. In tale ipotesi, condizione essenziale ai fini della configurazione della stabile organizzazione è la dipendenza giuridica ed economica dell'agente: quest'ultimo potrà considerarsi dipendente "quando le sue attività risultano sottoposte a istruzioni dettagliate ed a controlli, e quindi quando percepisca una remunerazione a prescindere dalla conclusione del contratto, ricadendo il rischio d'impresa sulla impresa non residente"^[8].

A tal proposito, la Corte di Cassazione ha affrontato, in una nota pronuncia^[9], la questione relativa ai poteri di rappresentanza e al ruolo nelle trattative di un agente dipendente, affinché questo possa costituire una stabile organizzazione "personale" della società estera. Il caso in particolare riguardava un libero professionista, privo di poteri di rappresentanza nei confronti di una società estera, ma comunque assoggettato agli ordini e alle direttive della medesima. La tesi della difesa ruotava attorno all'assunto secondo il quale il professionista non avrebbe potuto costituire una stabile organizzazione personale, data l'idoneità ai fini medesimi della mera partecipazione alla fase delle trattative, senza formali poteri di rappresentanza.

Chiamati a schiarire le ombre, i giudici di legittimità, accogliendo l'approccio sostanzialistico adottato anche dal commentario M-OCSE, hanno affermato che, ai fini in questione, i poteri di rappresentanza devono considerarsi alternativi all'ipotesi di effettiva partecipazione dell'agente alle trattative: è questo quanto accade qualora egli compia atti essenziali nella conclusione di contratti di fatto vincolanti per l'impresa.

[8] Cfr. VICTOR UCKMAR/GIUSEPPE CORASANITI/PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE/CATERINA CORRADO OLIVA, *Diritto tributario internazionale*, Padova 2012, p. 63.

[9] Cfr. Corte Cass., 9 aprile 2010, n. 8488, in: *Diritto&Giustizia*, 2010. Si veda anche il commento di BENEDETTO SANTACROCE/DIEGO AVOLIO, *C'è stabile organizzazione anche se l'agente segue le direttive della società*, in: *Corr. Trib.* 27/2010, p. 2155 ss.

In sintesi, la Corte di Cassazione ha chiarito come la configurazione di una stabile organizzazione personale può risultare subordinata a due condizioni: la titolarità in capo all'agente di poteri di rappresentanza diretta ovvero l'essenzialità del suo ruolo nelle trattative prodromiche alla conclusione del contratto.

A tale orientamento sembra aver aderito il Legislatore italiano con la legge in commento nella parte in cui ha riformulato il comma 6 dell'art. 162 TUIR, recependo quanto previsto dall'art. 5, par. 5, M-OCSE^[10].

La disposizione da ultimo citata ha attribuito rilievo alle ipotesi in cui una persona operi per conto di un'impresa e, nell'esercizio della propria attività, stipuli abitualmente contratti ovvero ricopra abitualmente il ruolo principale che conduce alla stipula dei medesimi, senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa. Talché, la figura dell'agente dipendente non si identifica più solo nell'intermediario che conclude abitualmente contratti, ma interessa anche colui che assume un ruolo determinante nel portare a conclusione questi ultimi, in modo tale che la casa madre li possa sottoscrivere senza modificazioni sostanziali.

Per quanto concerne le caratteristiche dei contratti stipulati, ai fini della configurazione di una stabile organizzazione, deve trattarsi di contratti conclusi in nome dell'impresa, relativi al trasferimento della proprietà, alla concessione del diritto di utilizzo, di beni dell'impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, ovvero relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa.

La seconda ipotesi di stabile organizzazione personale è costruita intorno alla figura del cd. agente indipendente, disciplinata dal nuovo comma 7 dell'art. 162 TUIR laddove sancisce che la nozione di agente dipendente non comprende il soggetto dotato di indipendenza giuridica ed economica che conclude contratti nell'ambito della propria attività ordinaria. In tal caso, ricorre la figura dell'agente indipendente, non suscettibile di configurare una stabile organizzazione.

Una questione alquanto controversa riaffiora nel caso in cui un intermediario con *status* indipendente operi, di fatto, per conto di una sola impresa. Ci si chiede, a tal proposito, se tale soggetto sia suscettibile o meno di configurare una stabile organizzazione dell'impresa stessa. Siffatte incertezze trovano soluzione nel secondo periodo del comma 7, art. 162 TUIR, ove si prevede che il requisito essenziale dell'indipendenza viene meno nell'ipotesi in cui un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato.

Sul punto, il nuovo comma 7-bis dell'articolo in esame sancisce che 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 o entrambi sono controllati da uno stesso soggetto, o in ogni caso:

[10] In modo analogo a quanto previsto dall'art. 12 della Convenzione Multilaterale OCSE, l'art. 5, par. 5, M-OCSE prevede sostanziali modifiche in tema di agente dipendente rispetto alla versione del 2014.

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

Concludendo, sarà quindi necessario valutare caso per caso la sussistenza del requisito essenziale dell'indipendenza, tenendo in considerazione tutte le circostanze del caso concreto: nel far ciò, sarà possibile utilizzare una serie di indici. Tra questi, a titolo esemplificativo, assume pregio la circostanza che le attività svolte dall'agente siano rivolte prevalentemente ad una sola impresa per un lungo periodo di tempo.