

# Diritto tributario internazionale e dell'UE

## Stabile organizzazione e stabilimento d'impresa



**Marco Calcagno**  
Consulente fiscale  
T&F Tax and Finance SA, Lugano  
mca@tfwealth.com

### Dal Modello OCSE all'ordinamento interno elvetico

#### 1.

#### **Nota introduttiva: la funzione della stabile organizzazione nell'ordinamento tributario**

Istituto tipico del diritto tributario, la stabile organizzazione costituisce una "finzione giuridica" tesa ad individuare una soluzione condivisa ad uno dei principali quesiti di fiscalità internazionale.

Lo studio della fiscalità internazionale consente di comprendere come viene ripartita la pretesa fiscale (il cosiddetto *ius impositionis*) fra i vari Stati in cui si realizzano operazioni transnazionali di natura economica. Ebbene, il soggetto principe delle operazioni economiche transfrontaliere è certamente l'impresa, intesa *latu sensu* a prescindere dunque dalla forma giuridica rivestita. È perciò l'impresa che, realizzando profitti anche al di là dei confini nazionali, richiede l'individuazione di un criterio che consenta di localizzare fiscalmente i redditi prodotti in uno Stato piuttosto che in un altro. Difatti, i profitti realizzati dall'impresa potenzialmente rilevano come redditi tassabili sia nello Stato in cui l'impresa conserva la propria residenza fiscale (cosiddetto Stato di residenza) sia nello Stato estero (ma potrebbe essere anche più d'uno) in cui l'impresa svolge la sua attività (cosiddetto Stato della fonte).

Si tratta, in altri termini, di individuare un criterio che permetta di delimitare e risolvere la pretesa fiscale fra lo Stato di residenza e lo Stato della fonte. Infatti, è ben evidente che non tutti i profitti realizzati da un'impresa all'estero potranno essere qui tassati, pena l'insorgenza di obblighi fiscali e amministrativi che penalizzerebbero fortemente le attività transnazionali. A titolo esemplificativo, è facilmente intuibile come la semplice vendita di merci a clienti esteri difficilmente possa generare materia imponibile al di fuori dello Stato di residenza. Viceversa, in presenza di un maggiore radicamento dell'impresa nello Stato estero, ben potrebbe ritenersi che tale insediamento generi redditi tassabili nello Stato della fonte.

Ciò detto, dovrebbe comprendersi come la stabile organizzazione – declinata nelle pagine successive – rappresenti dunque quel criterio distributivo necessario per delimitare le pretese

fiscali avanzate dagli Stati sui redditi transnazionali prodotti dall'impresa, fornendo così risposta al quesito accennato in apertura. Si fa così ricorso al concetto di stabile organizzazione per "misurare" il radicamento di un'impresa oltre confine: se questa misura viene colmata l'impresa si considera avere una stabile organizzazione all'estero cosicché i redditi da questa prodotti saranno ivi tassabili.

Più rigorosamente, la stabile organizzazione può essere definita come un istituto di diritto tributario che consente di collegare ad uno Stato il reddito prodotto all'interno del suo territorio da un'impresa non residente. Pertanto, dal punto di vista dello Stato della fonte l'individuazione di una stabile organizzazione dell'impresa estera fa sì che si integri un presupposto d'imposta nei redditi realizzati all'interno dei propri confini dal soggetto estero. In questo modo è possibile dunque operare una distinzione fra i redditi imponibili nello Stato della fonte da quelli tassabili esclusivamente nello Stato ove risiede l'impresa.



La stabile organizzazione svolge quindi la funzione di localizzare i redditi dell'impresa multinazionale sia in positivo, nel senso di attrarre a tassazione nello Stato della fonte, sia in negativo, nel senso di limitare la pretesa impositiva a favore del solo Stato di residenza. La funzione localizzatrice della stabile

organizzazione dovrebbe essere dunque la chiave di lettura con cui approcciarsi sia all'articolo 5 del Modello OCSE di Convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio (di seguito Modello OCSE) sia agli articoli 4 e 51 LIFD, che verranno presentati nelle successive pagine.

L'importanza di una qualificazione univoca e condivisa – fra Stato della residenza e Stato della fonte – di stabile organizzazione consentirà una pacifica ripartizione della pretesa fiscale fra gli Stati interessati, evitando in questo modo fenomeni di doppia imposizione (o, più raramente, di doppia non imposizione).

## 2. La definizione di stabile organizzazione nel Modello OCSE

### 2.1. In generale

Ci si addentra ora nella definizione di stabile organizzazione così come elaborata nel Modello OCSE e nel relativo Commentario.

A titolo preliminare occorre sottolineare, da un lato, che in Svizzera la normativa convenzionale – in quanto *lex specialis* – prevale sulla normativa interna (ove più favorevole al contribuente) e, dall'altro, che il Modello OCSE assume rilevanza quale strumento interpretativo delle specifiche convenzioni in vigore. Sicché, qualora lo Stato della residenza e quello della fonte non siano legati da una convenzione contro le doppie imposizioni (di seguito CDI) non potrà che trovare applicazione unicamente la normativa interna di ciascheduno Stato, con possibili fenomeni di doppia imposizione, mentre al Modello OCSE non si potranno che fare dei richiami del tutto non vincolanti. Pertanto, quando si avrà necessità di valutare la presenza, o meno, di una stabile organizzazione occorrerà senza indugio accertarsi dell'esistenza di una CDI con lo Stato estero coinvolto. Il testo in vigore costituirà dunque il riferimento normativo cui attenersi al fine di appurare la presenza di una stabile organizzazione, mentre il Modello OCSE e soprattutto il relativo Commentario rappresenteranno degli utili strumenti interpretativi<sup>[1]</sup>.

In considerazione delle diverse modalità con cui prende forma l'attività estera dell'impresa, la definizione di stabile organizzazione si declina quindi in due accezioni: materiale e personale. Il Modello OCSE dedica i primi 4 paragrafi dell'articolo 5 alla stabile organizzazione materiale, mentre i paragrafi 5 e 6 si occupano della declinazione personale.

### 2.2. Articolo 5, paragrafi 1-4 Modello OCSE: la stabile organizzazione materiale

L'articolo 5 Modello OCSE riserva al concetto di stabile organizzazione una definizione concisa ed essenziale. Difatti, l'articolo 5 paragrafo 1 Modello OCSE si limita a definire la stabile organizzazione materiale come un "*fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*". La definizione viene ampiamente sviluppata nel Commentario all'articolo 5 Modello OCSE, dove si forniscono finanche degli

esempi operativi di grande aiuto per l'interprete del diritto così come per l'operatore economico.

Sebbene la definizione sia decisamente stringata, essa contiene tutti gli elementi necessari affinché si integri un'ipotesi di stabile organizzazione materiale. Tali condizioni minime sono individuabili in:

- 1) presenza di una sede fissa di affari (*place of business*);
- 2) permanenza della sede fissa di affari (*fixed place of business*);
- 3) svolgimento di un'attività economica (*business*);
- 4) utilizzo della sede per lo svolgimento della predetta attività economica (*through which the business [...] is carried on*).

Il primo requisito richiede dunque l'esistenza di una sede fissa d'affari, intendendosi con tale locuzione qualsiasi tipo di edificio, installazione, struttura, ma anche infrastrutture, aree utilizzate, anche in via non esclusiva, dal soggetto non residente per lo svolgimento della propria attività di impresa. Da notare che ai fini dell'individuazione della presenza della sede fissa d'affari rileverebbe la semplice disponibilità della stessa, mentre si tende ad escludere che al titolo giuridico cui deriva tale disponibilità (proprietà, locazione, usufrutto, eccetera) possa essere attribuito un ruolo determinante (cfr. paragrafo 4.2 del Commentario all'articolo 5 Modello OCSE).

Il secondo requisito ritiene necessaria la permanenza, sia spaziale che temporale, della sede fissa di affari. Il Commentario considera soddisfatto tale requisito nel momento in cui sia il cosiddetto *location test* (permanenza nel luogo) che il *permanence test* (permanenza temporale) diano esito positivo. È bene tenere a mente che tutti i requisiti in rassegna, ma in particolare la permanenza spaziale e temporale, vanno valutati in considerazione dell'attività di impresa effettivamente svolta. Inoltre, il cosiddetto *permanence test* richiede di considerare sia l'aspetto oggettivo che quello soggettivo, vale a dire che il radicamento temporale va misurato anche in ragione dell'intenzionalità di mantenere nel tempo la sede fissa di affari.

Il terzo requisito richiede invece lo svolgimento di un'attività economica (cosiddetto *business activity test*), sempreché – come verrà poi meglio specificato dall'articolo 5 paragrafo 4 Modello OCSE – non si tratti di un'attività di natura ausiliaria o preparatoria. È bene sottolineare che il cosiddetto *business activity test* si considera soddisfatto qualora la stabile organizzazione svolga quantomeno un'attività tesa alla realizzazione di profitti per l'impresa complessivamente considerata, sicché la contribuzione alla produzione di reddito da parte della stabile organizzazione può essere anche di tipo indiretto.

Infine, la quarta ed ultima condizione prescrive un nesso di strumentalità fra la sede fissa di affari e l'attività svolta dall'impresa estera (cosiddetto *business connection test*). Pertanto, occorre che lo svolgimento della predetta attività imprenditoriale (*business activity*) avvenga per mezzo della sede fissa di affari (*fixed place of business*). Appare evidente che anche il nesso di strumentalità andrà verificato caso per caso. Da notare, inoltre, che il Commentario suggerisce di interpretare in senso ampio questo nesso di strumentalità<sup>[2]</sup>.

Brevemente descritti gli elementi imprescindibili della stabile organizzazione materiale, è possibile comprendere come il processo di individuazione di una stabile organizzazione, in mancanza di una definizione dettagliata e copiosa, debba procedere proprio attraverso la disamina e la puntuale verifica dei predetti requisiti.

Da quanto detto fin qui si noterà l'assenza di riferimenti all'elemento personale nel processo di individuazione della stabile organizzazione materiale. Sebbene la rilevanza dell'elemento umano sia una questione ancora in parte dibattuta, la lettura del Commentario, ed in particolare del paragrafo 4.2.6 all'articolo 5 Modello OCSE, suggerisce di ritenere non indispensabile la presenza di personale affinché si possa integrare una stabile organizzazione[3].

### 2.3.

#### Articolo 5, paragrafo 2 Modello OCSE:

##### la cosiddetta *positive list*

Accorre in aiuto all'interprete del diritto il successivo paragrafo 2 dell'articolo 5 Modello OCSE, laddove vengono forniti una serie di esempi che costituiscono *prima facie* ipotesi di stabile organizzazione materiale (cosiddetta *positive list*). È lo stesso Commentario a precisare che le fattispecie elencate rappresentano solamente in prima analisi esempi di stabile organizzazione, essendo comunque necessario il rispetto delle condizioni poste dall'articolo 5 paragrafo 1 Modello OCSE e testé descritte. Prima di entrare nel dettaglio della *positive list* si dà evidenza che tale elenco non è da considerarsi esaustivo bensì meramente esemplificativo, essendo pertanto possibile che si configurino ipotesi di stabile organizzazione materiale anche al di fuori delle fattispecie presenti nell'articolo 5 paragrafo 2 Modello OCSE (in tal senso si esprime anche il Commentario).

Nella *positive list* vengono dunque compresi:

- a) la sede di direzione (*place of management*), intesa come il luogo in cui si dirige parte o la totalità dell'attività di un'impresa. A titolo esemplificativo, si fa presente che il concetto di *place of management* comprende: un centro direzionale, di supervisione e di coordinamento degli affari della società estera;
- b) la succursale (*branch*)[4]: è l'ipotesi di stabile organizzazione più comune nella prassi, giacché trattasi di un'appendice dell'impresa estera che opera nello Stato della fonte in qualità di entità economica distinta, fermo restando invece l'unicità giuridica. Si fa notare come il Commentario difetti di una compiuta disamina di questa fattispecie, sebbene sia probabilmente la modalità più caratteristica con cui un'impresa cerca di radicarsi oltre confine;
- c) un ufficio (*office*);
- d) un'officina (*factory*);
- e) un laboratorio (*workshop*);
- f) una miniera, un pozzo di petrolio o gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali (*a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources*). Il Commentario suggerisce di dare un'interpretazione ampia alle fattispecie previste dalla lettera f ("*should be interpreted broadly*") tale da comprendere, ad esempio, anche i cosiddetti luoghi di estrazione *offshore*. Per contro,

non sono comprese nella lettera f le attività di esplorazione per la ricerca di luoghi di estrazione.

### 2.4.

#### Articolo 5, paragrafo 3 Modello OCSE: i cantieri

Il successivo paragrafo affronta invece il delicato tema dei cantieri di costruzione e montaggio (*construction or installation project*). Tuttavia, mentre il paragrafo 3 dell'articolo 5 Modello OCSE si limita a fissare in dodici mesi il requisito temporale minimo affinché un cantiere integri un'ipotesi di stabile organizzazione, il Commentario vi dedica particolare attenzione. A titolo esemplificativo, rientrano nella definizione di cantiere le attività di costruzione/ristrutturazione di immobili, i lavori su strade, ponti, canali, quelli di posa di oleodotti, escavazione, ma anche le attività di montaggio e di installazione di macchinari e attrezzature. Da notare che il requisito temporale dei dodici mesi deve essere calcolato con riferimento al singolo cantiere, a meno che più cantieri facciano parte di un unico progetto[5]. In questa ipotesi, il requisito temporale dovrà riferirsi al progetto nel suo insieme e non ai singoli cantieri che lo compongono. Sempre con riguardo alla durata del cantiere, si ricorda che il *dies a quo* da cui parte il conteggio dei dodici mesi coincide con la data in cui inizia a prendere sostanza l'attività, compresi i lavori preparatori, dell'imprenditore nello Stato in cui si realizza la costruzione. Per contro, il cantiere si considera concluso nel momento in cui i lavori sono stati completati o abbandonati in via permanente. Pertanto, interruzioni stagionali o temporanee non sospendono il conteggio dei dodici mesi. Il Commentario precisa inoltre che le attività di progettazione e supervisione, sempreché riferite ad un cantiere di costruzione, debbono considerarsi comprese nell'articolo 5 paragrafo 3 Modello OCSE e non nei paragrafi precedenti[6]. Infine, è bene sottolineare come il Commentario riconosca la prassi degli Stati, sia in sede di negoziazione delle CDI, sia nella loro disciplina interna, di adottare misure atte ad evitare frazionamenti elusivi del requisito temporale testé descritto.

### 2.5.

#### Articolo 5, paragrafo 4 Modello OCSE: la cosiddetta *negative list*

Il successivo articolo 5 paragrafo 4 Modello OCSE prevede invece un elenco di casi in cui, pur in presenza di una sede fissa di affari, non si configura una stabile organizzazione (cosiddetta *negative list*).

Si tratta di attività che, sebbene svolte per il tramite di una sede fissa di affari, hanno carattere preparatorio ovvero ausiliario rispetto all'attività propria dell'impresa. Il Commentario le definisce come prive di essenzialità e significatività rispetto al *business* dell'impresa. In altri termini, nella *negative list* vengono comprese quelle attività ritenute distanti dalla produzione di profitti per l'impresa e svolte unicamente nei confronti della casa madre.

Le ipotesi comprese nell'articolo 5 paragrafo 4 Modello OCSE sono le seguenti:

- a) utilizzo di installazioni per soli fini di deposito, esposizione o consegna di beni o di merci appartenenti all'impresa: le predette installazioni, affinché non integrino stabile orga-

nizzazione, devono essere utilizzate unicamente a favore dell'impresa estera. Inoltre l'attività materialmente svolta all'interno delle installazioni deve limitarsi a quelle elencate, non potendosi estendere alla vendita di beni o alla prestazione di servizi;

- b) immagazzinaggio di merci appartenenti all'impresa ai soli fini di deposito, esposizione o consegna: a differenza del precedente punto qui rileva la presenza di un magazzino, che non costituisce stabile organizzazione se utilizzato unicamente per i predetti fini;
- c) immagazzinaggio di merci appartenenti all'impresa ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) utilizzo di una sede fissa d'affari ai soli fini di acquistare beni o merci, o di raccogliere informazioni per l'impresa. Da notare che il cosiddetto ufficio acquisti non integra stabile organizzazione a condizione che tale attività sia rivolta unicamente nei confronti dell'impresa estera. Inoltre, per raccolta di informazioni si intende la mera ricerca e messa a disposizione di informazioni a favore della casa madre. Viceversa, qualora queste informazioni venissero arricchite da un valore aggiunto (per esempio: elaborazioni dei dati per singoli clienti, ricerche di mercato, creazione di strategie di *marketing*, eccetera) potrebbe, sempreché ricorrano le condizioni *ex* articolo 5 paragrafo 1 Modello OCSE, configurarsi una stabile organizzazione;
- e) utilizzo di una sede fissa d'affari ai soli fini di svolgere, a favore dell'impresa estera, ogni altra attività di natura preparatoria o ausiliaria. La lettera *e* rappresenta quindi una norma di chiusura, che abbraccia tutte le ipotesi in cui l'attività della sede fissa d'affari si considera lontana dalla produzione di reddito. Tale norma di chiusura ricomprende dunque i casi in cui l'appendice del soggetto estero svolge nello Stato della fonte un'attività né essenziale né significativa rispetto al *business* della casa madre. In aggiunta, è bene rimarcare che tale attività deve essere rivolta unicamente a favore dell'impresa non residente, altrimenti non si potrebbe escludere la presenza di una stabile organizzazione;
- f) utilizzo di una sede fissa d'affari ai soli fini di svolgere, sempre a favore della sola impresa estera, qualunque combinazione delle attività di cui alle lettere da *a* fino ad *e*, purché la combinazione di tali attività mantenga nel suo insieme un carattere preparatorio o ausiliario.

## 2.6.

### Articolo 5, paragrafi 5 e 6 Modello OCSE: la stabile organizzazione personale

La seconda fattispecie di stabile organizzazione (cosiddetta personale) comprende invece le ipotesi in cui una persona agisce per conto di un'impresa estera ed abitualmente esercita, nello Stato della fonte, il potere di concludere contratti in nome della predetta impresa. Pertanto, in relazione all'attività svolta da detta persona a favore del committente estero, è possibile ravvisare la presenza di una stabile organizzazione personale nello Stato della fonte, sempreché l'attività di tale persona non sia limitata a quelle citate nell'articolo 5 paragrafo 4 Modello OCSE (ovvero attività di natura preparatoria o ausiliaria). L'articolo 5 paragrafo 6 Modello OCSE, a completamento del precedente, stabilisce per di più che non si qualifica come stabile organizzazione l'attività svolta da un mediatore, un commissionario generale o altro intermediario che goda di

uno *status* di indipendenza rispetto all'impresa estera, a condizione però che detta persona agisca nell'ambito della propria ordinaria attività.

Prima di entrare nel merito delle citate disposizioni, va rilevato il carattere residuale della declinazione personale di stabile organizzazione rispetto a quella materiale. Tant'è che il paragrafo 35 del Commentario all'articolo 5 Modello OCSE parla espressamente di "*alternative test*", indicando appunto come l'individuazione di una stabile organizzazione debba procedere dapprima in considerazione dei paragrafi da 1 fino a 4 dell'articolo 5 Modello OCSE e quindi del successivo paragrafo 5.

Ebbene, ai sensi della disposizione in commento, un'impresa si considera avere una stabile organizzazione personale quando nello Stato della fonte vi sia un soggetto che, agendo per conto dell'impresa non residente, concluda abitualmente contratti in nome di quest'ultima. Da questa sintetica definizione si comprende che detta persona, affinché realizzi una stabile organizzazione personale dell'impresa estera, debba:

- 1) essere considerata una persona ai sensi dell'articolo 2 paragrafo 1 Modello OCSE;
- 2) avere uno *status* di dipendenza rispetto al committente estero;
- 3) agire per conto ("*on behalf of*") del committente estero;
- 4) avere ed esercitare abitualmente il potere di concludere contratti in nome dell'impresa estera;
- 5) svolgere attività non qualificabili come preparatorie o ausiliarie.

Si sviluppano ora i requisiti su elencati. In primo luogo v'è da sottolineare che si ha stabile organizzazione personale in presenza di una persona, mentre viene meno ogni riferimento vincolante alla sede fissa di affari. Tale persona può essere sia una persona fisica, sia una persona giuridica; inoltre, ai fini qui in discussione, non rileva la sua residenza fiscale<sup>[7]</sup>. La persona può essere tanto un lavoratore alle dipendenze dell'impresa estera (*employee*), quanto una persona che, a vario titolo, agisce per conto della predetta impresa. Il minimo comune denominatore di queste figure è lo *status* di dipendenza (economica, o giuridica), che deve ricorrere unitamente alle altre condizioni affinché si possa parlare di stabile organizzazione personale.

La qualificazione del rapporto giuridico intercorrente tra l'impresa e la persona che agisce per suo conto ha sollevato rilevanti dibattiti dottrinali relativamente alla necessità, o meno, della rappresentanza (diretta) al fine di configurare una stabile organizzazione personale. Come è noto, in diversi Stati l'ordinamento civilistico prevede una serie di figure (ad esempio il mandatario senza rappresentanza) per le quali, difettando la rappresentanza (diretta), viene meno la possibilità di concludere contratti in nome dell'impresa estera (il mandante/committente). Ebbene, è proprio con riferimento a queste ipotesi, così diffuse nella prassi, che negli ordinamenti di *civil law* la dottrina, specialmente nelle interpretazioni più risalenti, ha propeso per escludere la configurabilità di una stabile organizzazione personale laddove manchi la spendita del nome. Tuttavia, è lo stesso Commentario a suggerire al paragrafo 32.1 dell'articolo 5 Modello OCSE un approccio

più sostanzialistico, propendendo per l'esistenza della stabile organizzazione in tutte le ipotesi in cui, a prescindere dalla rappresentanza (diretta), i soggetti concludano contratti vincolanti per l'impresa estera.

Non va inoltre dimenticato che, affinché si possa integrare una stabile organizzazione personale, l'esercizio del potere di concludere contratti in nome dell'impresa estera va esercitato in modo abituale. Il requisito dell'abitudine è necessario giacché la compenetrazione dell'impresa estera nell'altro Stato non può essere meramente transitoria, ma deve radicarsi attraverso la presenza di un agente che sia frequente e rilevante in termini di volumi d'affari[8]. Lo stesso articolo 5 paragrafo 5 Modello OCSE precisa per di più che non si configura stabile organizzazione se l'attività dell'agente è meramente ausiliaria e/o preparatoria.

Il successivo paragrafo 6 esclude altresì la ricorrenza di una stabile organizzazione personale laddove l'impresa non residente eserciti la propria attività per mezzo di un intermediario (a prescindere dal titolo giuridico di quest'ultimo) che goda di uno *status* indipendente, a condizione però che detto intermediario agisca nell'ambito della propria attività ordinaria[9].

La chiave di lettura dell'indipendenza economica è fornita dallo stesso Commentario all'articolo 5 Modello OCSE, che al paragrafo 38.3 evidenzia come l'indipendenza si manifesti tipicamente nella limitazione della responsabilità del mandatario, nei confronti del mandante, ai soli risultati conseguiti, senza che lo stesso sia soggetto ad un effettivo controllo sulle modalità di svolgimento delle proprie attività. In aggiunta, il test di indipendenza legale valuta i poteri – legali e contrattuali – che l'impresa estera può esercitare nei confronti dell'intermediario e, simmetricamente, le obbligazioni di quest'ultimo verso il soggetto estero.

Il Commentario individua pertanto una serie di criteri utili per verificare l'indipendenza economica e legale dell'agente:

- la necessità, o meno, di ottenere l'approvazione dell'impresa estera in merito alle modalità di svolgimento dell'attività;
- l'assunzione del rischio imprenditoriale da parte del mandatario o dell'impresa estera per la quale il primo agisce;
- la pervasività degli obblighi che l'agente ha nei riguardi dell'impresa estera, specie in termini di assoggettamento, o meno, a dettagliate istruzioni;
- la circostanza che il mandatario agisca per conto di un numero ristretto o ampio di mandanti.

In ogni caso, posta la natura certamente non esaustiva di tale elencazione, è bene chiarire che l'indipendenza economica e giuridica dell'agente si evince da un'analisi fattuale. Tanto premesso, i criteri testé citati rappresentano comunque degli utili strumenti di interpretazione.

## 2.7.

**Articolo 5, paragrafo 7 Modello OCSE: le società consociate**  
L'articolo 5 paragrafo 7 Modello OCSE e il relativo Commentario (paragrafi 40-42) chiariscono che la presenza di una società controllata all'estero non integra di per sé un'ipotesi di stabi-

le organizzazione della società controllante nello Stato estero in cui è localizzata la società controllata. Si fa notare che tale principio vale anche in caso di rapporti fra società sorelle[10].

Infatti, affinché la società controllata si configuri come stabile organizzazione della madre estera è necessario che ricorrano gli ordinari requisiti richiesti dall'articolo 5 Modello OCSE.

Il caso più frequente nella prassi è l'ipotesi in cui la società controllata eserciti abitualmente il potere di concludere contratti in nome della casa madre. In questa fattispecie troverebbe applicazione la disciplina individuata dai paragrafi 5 e 6 dell'articolo 5 Modello OCSE che, indirizzandosi genericamente ad ogni persona, si applica anche alle società consociate. Tuttavia può anche avvenire che spazi o locali della società controllata costituiscano una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa estera conduca i propri affari. In questo caso rileveranno i criteri ordinariamente previsti per l'ipotesi di stabile organizzazione materiale, ed in particolare l'individuazione di un *fixed place of business* che sia a disposizione dell'impresa estera per esercitare i propri affari.



## 3.

### La definizione di stabilimento di impresa nell'ordinamento svizzero

La LIFD lega l'assoggettamento delle imprese alle imposte svizzere al concetto di appartenenza fiscale. L'appartenenza fiscale si declina in appartenenza personale (allorché l'impresa ha la sede o l'amministrazione effettiva in Svizzera) e in appartenenza economica (nelle ipotesi di persone giuridiche che non hanno né sede né amministrazione effettiva in Svizzera[11]). Quest'ultima, a sua volta, si traduce in diverse fattispecie (articolo 4 capoverso 1 lettera b LIFD, per le persone fisiche che svolgono attività di impresa; articolo 51 capoverso 1 lettera b LIFD, per le persone giuridiche) al verificarsi delle quali scatta l'assoggettamento alle imposte in Svizzera. Fra queste fattispecie rientra il configurarsi di uno stabilimento di impresa in Svizzera.

La definizione di stabilimento di impresa è rinvenibile agli articoli 4 capoverso 2 e 51 capoverso 2 LIFD e tale definizione pare applicarsi non solo ai fini dell'individuazione degli stabilimenti di impresa in Svizzera dei soggetti non residenti, ma anche al

fine di inquadrare gli stabilimenti esteri di imprese svizzere. Ebbene, la definizione generale di stabilimento di impresa riprende l'essenzialità di quella contenuta nel Modello OCSE giacché si limita a qualificarlo come "una sede fissa di affari o di lavoro dove si svolge, in tutto o in parte, l'attività di un'impresa". Dopodiché la LIFD procede con l'equivalente della *positive list* dell'OCSE, elencando una serie di ipotesi che si considerano stabilimento di impresa. In particolare, rientrano "le succursali, le officine, i laboratori, gli uffici di vendita, le rappresentanze permanenti, le miniere e ogni altro luogo di estrazione di risorse naturali, come anche i cantieri di costruzione o di montaggio la cui durata è di almeno 12 mesi".

Le differenze rispetto al Modello OCSE sono dunque ben evidenti, essendo la normativa interna molto più stringata e in apparenza disorganica. Infatti, dopo aver enucleato una definizione essenziale ma esaustiva di stabilimento di impresa intesa nell'accezione di stabile organizzazione materiale (sede fissa di affari o di lavoro), gli articoli 4 capoverso 2 lettera *b* e 51 capoverso 2 lettera *b* LIFD passano direttamente ad elencare una *positive list* che comprende, quasi indistintamente, i concetti di stabile organizzazione materiale e personale. Il dettato normativo, con la supposta confusione tra le due anime del concetto di stabile organizzazione, fa sorgere l'interrogativo se per configurare una "rappresentanza permanente" (ovvero la stabile organizzazione personale) sia necessaria la presenza di una "sede fissa di affari o di lavoro". Infatti la costruzione della normativa svizzera in commento parrebbe lasciare intendere nel senso dell'obbligatoria presenza della "sede fissa" al fine di qualificare una rappresentanza permanente, sebbene tale interpretazione sarebbe in contrasto con l'interpretazione maggioritaria e con il concetto stesso di stabile organizzazione personale.



Non sarà passata inosservata anche la minore attenzione dedicata al concetto di stabile organizzazione materiale rispetto a quanto previsto dal Modello OCSE. Infatti, non solo la cosiddetta *positive list* sembra dimenticarsi di alcune ipotesi caratteristiche (ad esempio la sede di direzione), ma manca del tutto anche la *negative list* con il suo elenco di attività ausiliarie e preparatorie<sup>[12]</sup> che escluderebbero la presenza di una stabile organizzazione. A questo punto non stupisce nemmeno l'assenza di ogni riferimento alle ipotesi di società consociate.

Per contro, a livello interpretativo (dottrina e giurisprudenza), la presenza di uno stabilimento di impresa si considera integrata quando ricorrono le tre condizioni:

1) esistenza di impianti o installazioni fissi e permanenti;

- 2) presenza di un'attività qualitativa e quantitativa rilevante;
- 3) appartenenza all'impresa in quanto parte integrante.

Una chiave di lettura per interpretare queste differenze rimarchevoli rispetto al Modello OCSE potrebbe rinvenirsi nell'approccio "sostanziale" del diritto svizzero. In effetti, se si pensa alla definizione generale di stabilimento di impresa, essa invero già contiene tutti gli elementi necessari affinché possa configurarsi un radicamento dell'impresa estera e quindi una stabile organizzazione (materiale). Certamente all'interprete del diritto così come all'operatore economico sarebbe stato utile avere ulteriori elementi interpretativi (si legga *positive* e *negative list*), tuttavia anche un approccio *substance over the form* non è biasimabile ed è forse sintomatico di un ordinamento fiscale che abbraccia i contenuti più che la forma.

In conclusione, una nota di conforto. Avendo la Svizzera concluso CDI con la più parte degli Stati, non abbia a disperare l'interprete del diritto tenuto ad affrontare il tema della configurabilità di una stabile organizzazione, giacché la CDI applicabile (e il Commentario del Modello OCSE) gli darà conforto con un'esauritiva definizione!

**Per maggiori informazioni:**

Avery Jones John F., Agents as Permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention, in: Diritto e pratica tributaria, 1993, pagina 1399 e seguenti

Calcagno Marco, La stabile organizzazione, in: Sacchetto Claudio (a cura di), Principi di diritto tributario europeo internazionale, Torino 2011

Huston John/William Lee, Permanent Establishment: a Planning Primer, 1993

Locher Peter, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, II° edizione, SUPSI, Manno 2010

Paschoud Jean-Blaise, in: Yersin Danielle/Noël Yves (a cura di), Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, N 44 ad art. 4 LIFD

Rust Alexander, Situs Principle v. Permanent Establishment Principle in International Tax Law, in: Bulletin, 2002, pagina 15 e seguenti

Skaar Arvid A., Commentario dell'art. 5 del modello di convenzione OCSE: il concetto di stabile organizzazione, in: Fiscalia, 2000, pagina 623 e seguenti

Skaar Arvid. A, Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle, Deventer-Boston 1991

Van Raad Kees, Construction Project PE in the Netherlands and Taxation of Employment Income Borne by a PE, in: Bulletin for international fiscal documentation, 1999, pagina 321 e seguenti

Vogel Klaus, On Double Taxation Conventions, The Hague-London-Boston 1997

Vogel Klaus, Subsidiaries as Permanent Establishments?, in: Tax Treaty News: Bulletin for international fiscal documentation, 2003, pagina 474 e seguenti

Si fa presente che in sede OCSE è in corso di discussione una revisione dell'articolo 5 Modello OCSE così come in questa sede commentato. Per approfondimenti si veda: <http://www.oecd.org/tax/publiccommentsreceivedonthereviseddiscussiondraftonthedefinitionofpermanentestablishmentarticle5oftheoecdmodeltaxconvention.htm> [25.09.2013]

**Elenco delle fonti fotografiche:**

[http://www.fiscooggi.it/files/immagini\\_articoli/u9/stabile\\_organizzazioni.jpg](http://www.fiscooggi.it/files/immagini_articoli/u9/stabile_organizzazioni.jpg) [25.09.2013]

<http://www.colourbox.com/preview/3556814-198961-business-plan-of-a-permanent-establishment.jpg> [25.09.2013]

[http://www.corporatelivewire.com/image\\_thumb.php?w=350&h=1000&img=images/stories/528/1615103659.jpg](http://www.corporatelivewire.com/image_thumb.php?w=350&h=1000&img=images/stories/528/1615103659.jpg) [25.09.2013]

**[1]** Sempreché la CDI sia informata al Modello OCSE. Infatti, il Modello OCSE non è l'unico Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni. Seppur meno noti e meno diffusi, sono presenti sia il cosiddetto Modello USA che il Modello ONU.

**[2]** Oltre al Commentario, su questo tema si veda anche: OCSE, Issues arising from article 5 (permanent establishment) of the Model tax Convention, Parigi, 7 novembre 2002.

**[3]** A titolo esemplificativo, si fa notare che anche la presenza di un *server* può integrare una stabile organizzazione.

**[4]** Letteralmente, il termine *branch* si riferisce specificatamente all'ipotesi di succursale.

**[5]** Nella prassi spesso avviene che l'appaltatore principale di un cantiere subappalti parte dei lavori ad una terza impresa. Per calcolare la durata del cantiere dell'appaltatore principale occorrerà quindi considerare anche il tempo impiegato dai subappaltatori.

**[6]** L'importante conseguenza è che le attività di progettazione e supervisione di un cantiere richiedono il decorso del termine di dodici mesi affinché possano configurare una stabile organizzazione.

**[7]** Pertanto, potrebbe esservi stabile organizzazione personale nell'altro Stato contraente anche qualora il mandatario sia fiscalmente residente nello Stato in cui si trova l'impresa estera. Si veda in tal senso il paragrafo 32 del Commentario all'articolo 5 Modello OCSE.

**[8]** Va da sé che la frequenza e il volume d'affari delle operazioni dipendono dalla natura dei contratti e dal *business* caratteristici dell'impresa estera.

**[9]** Sul concetto di attività ordinaria si veda il paragrafo 38.8 del Commentario all'articolo 5 Modello OCSE.

**[10]** Ovverosia qualora le due società siano controllate da un unico soggetto (cfr. paragrafo 42 del Commentario all'articolo 5 Modello OCSE).

**[11]** In virtù del richiamo contenuto nell'articolo 11 LIFD, le considerazioni sull'appartenenza economica valgono anche per le società commerciali estere e le altre comunità di persone senza personalità giuridica.

**[12]** Tuttavia la giurisprudenza sostiene chiaramente che lo svolgimento di attività di carattere preparatorio o ausiliario non possa concretizzare la presenza di uno stabilimento di impresa (cfr. DTF 102 Ib 264).