

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE

VICTOR UCKMAR

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORI

ANDREA AMATUCCI

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

PASQUALE PISTONE

UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

IN PRIMO PIANO:

DOTTRINA:

Giuseppe Corasaniti, *La stabile organizzazione e l'exit taxation*

Paolo de' Capitani di Vimercate, *Il rapporto tra stabile organizzazione e transfer pricing in alcuni casi di distribuzione di prodotti esteri in Italia*

Nicola Lancelotti, *La disciplina sulle imprese partecipate estere fra compatibilità con il diritto comunitario, con le norme convenzionali e costituzionalità*

NOTE A SENTENZA:

Andrea Daidone, *Il delicato ruolo della Corte di Giustizia in un'Europa "multilingue". Il caso del regime speciale i.v.a. applicato alle agenzie di viaggio*

Davide Alberto de Santis, *Recenti sviluppi della Corte di Giustizia Europea nell'ambito della riportabilità cross-border delle perdite fiscali all'interno dell'UE*



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2014

SOMMARIO

<p>PREMIO ANTONIO UCKMAR 2016..... Pag. 2</p> <p>ASSEGNAZIONE PREMIO ANTONIO UCKMAR 2014 » 5</p> <p>Dottrina</p> <p>S. CAPACCIOLI, Introduzione al trattamento tributario delle Valute Virtuali: Criptovalute e bitcoin..... Pag. 27</p> <p>G. CORASANITI, La stabile orga- nizzazione e l'<i>exit taxation</i> » 69</p> <p>P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, Il rapporto tra stabile organizzazione e <i>transfer pricing</i> in alcuni casi di distribu- zione di prodotti esteri in Italia » 95</p> <p>N. LANCELOTTI, La disciplina sulle imprese partecipate este- re fra compatibilità con il di- ritto comunitario, con le nor- me convenzionali e costitu- zionalità..... » 109</p> <p>Recensioni</p> <p>C.J. BILLARDI, <i>La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la car- ga de la prueba en el proceso tributario</i> Pag. 139</p>	<p>Rubriche</p> <p>C. BILLARDI, Rassegna di fi- scalità sudamericana Pag. 143</p> <p>Argentina » 143</p> <p>Brasile..... » 150</p> <p>Colombia » 157</p> <p>Perù..... » 161</p> <p>Uruguay » 166</p> <p>Venezuela » 173</p> <p>G. CORASANITI, Convenzioni internazionali » 181</p> <p>D. MANDELLI, Internet » 193</p> <p>F. ROCCATAGLIATA, M.G. VALENTE, Fiscalità dell'Unione europea..... » 201</p> <p>R. SUCCIO, U.S. International taxation » 223</p> <p>Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia)..... Pag. 243</p> <p>Sentenza del 19 dicembre 2013, causa C-495/12, <i>Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs vs. Bridport and West Dorset Golf Club Limited</i>..... » 243</p> <p>Sentenza del 19 dicembre 2013, causa C-563/12, <i>BDV Hun- gary Trading Kft, in liquida- zione vs. Amministrazione Finanziaria</i> » 244</p>
---	--

Sentenza del 19 dicembre 2013, causa C-437/12, <i>X</i> Pag.	244	Sentenza del 24 ottobre 2013, causa C-431/12, <i>Agenția Națională de Administrare Fiscală vs. SC Rafinăria Steaua Română SA</i> Pag.	250
Sentenza del 12 dicembre 2013, causa C-362/12, <i>Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation vs. Commissioners of Inland Revenue, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs</i> »	245	Sentenza del 24 ottobre 2013, causa C-440/12, <i>Metropol Spielstätten Unternehmersgesellschaft vs. Finanzamt Hamburg Bergedorf</i> »	250
Sentenza del 12 dicembre 2013, causa C-303/12, <i>Guido Imfeld, Nathalie Garcet vs. État belge</i> »	245	Sentenza del 17 ottobre 2013, causa C-181/12, <i>Yvon Welte vs. Finanzamt Veltbert</i> »	251
Sentenza del 5 dicembre 2013, causa C-618/11 – C-637/11 – 659/11, <i>TVI Televisão Independente SA vs. Fazenda Pública</i> »	246	Sentenza del 17 ottobre 2013, causa C-263/12, <i>Commissione vs. Repubblica ellenica</i> »	251
Sentenza del 28 novembre 2013, causa C-319/12, <i>Minister Finansów vs. MDDP sp. zo.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa</i> »	247	Sentenza del 17 ottobre 2013, causa C-344/12, <i>Commissione vs. Repubblica italiana</i> »	251
Sentenza del 21 novembre 2013, causa C-302/12, <i>X</i> »	248	Sentenza del 10 ottobre 2013, causa C-622/11, <i>Staatssecretaris van Financiën vs. Pactor Vastgoed BV</i> »	252
Sentenza del 21 novembre 2013, causa C-494/12, <i>Dixons Retail plc vs. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs</i> »	248	Sentenza del 10 ottobre 2013, causa C-353/12, <i>Commissione vs. repubblica italiana</i> »	252
Sentenza del 7 novembre 2013, causa C-322/11, <i>K</i> »	249	Sentenza del 3 ottobre 2013, causa C-282/12, <i>Itelcar - Automóveis de Aluguer Lda vs. Fazenda Pública</i> »	253
Sentenza del 7 novembre 2013, causa C-249/12 e C-250/12, <i>Tulică e Plavoșin vs. Agenția Națională de Administrare Fiscală</i> »	249		

**Commento alle sentenze della
Corte di Giustizia in rassegna**

A. DAIDONE, Il delicato ruolo della Corte di giustizia in un'Europa "multilingue". Il caso del regime speciale i.v.a. applicato alle agenzie di viaggio Pag. 255

D.A. DE SANTIS, Recenti sviluppi della Corte di Giustizia Europea nell'ambito della riportabilità *cross-border* delle perdite fiscali all'interno dell'UE..... » 271

Note a sentenza e alla prassi

N. LANCELOTTI, La cessione di partecipazioni in società estere localizzate in Stati *black list* in prossimità della chiusura dell'esercizio: la dimostrazione delle esimenti in giudizio non esclude la "condanna" alle sanzioni per l'omessa presentazione dell'interpello preventivo Pag. 287

IL RAPPORTO TRA STABILE ORGANIZZAZIONE E *TRANSFER PRICING* IN ALCUNI CASI DI DISTRIBUZIONE DI PRODOTTI ESTERI IN ITALIA¹

Abstract: Starting from the most recent case law, the author analyzes the relationship and interaction between the rules on permanent establishments and transfer pricing, in particular with reference to the stripping of functions that some multinational have allegedly realized for tax planning purposes. The author then examines the differences between the p.e. approach and a reassessment based on the transfer pricing rules and finally recalls the most recent proposals for international tax reform coming from the Oecd and other constituencies.

Abstract: Prendendo come spunto alcuni casi giurisprudenziali italiani e stranieri, il contributo analizza il rapporto tra la stabile organizzazione e la disciplina del *transfer pricing*, in particolare in riferimento alle contestazioni sulla frammentazione delle funzioni aziendali che alcuni gruppi multinazionali praticerebbero per fini di pianificazione fiscale. L'autore tratta quindi gli aspetti di divergenza delle due fattispecie, richiamando le linee guida dell'Ocse e le più recenti proposte di riforma, sia in sede Ocse con il progetto BEPS, sia in altre sedi, come in Francia con il rapporto Colin-Collin.

1. La cronaca di questi mesi ha portato all'attenzione dell'opinione pubblica casi di gruppi multinazionali molto noti che pur operando nel nostro e in altri Paesi con evidente successo imprenditoriale sono stati additati come casi di elusione, se non proprio di evasione fiscale, dichiarando redditi molto bassi rispetto al giro d'affari realizzato su base locale. Lo schema comune che traspare dalla descrizione di questi casi è quello che si basa sull'impiego di una struttura di gruppo articolata, che facendo perno su una società generalmente collocata in Paesi che offrono un trattamento tributario piuttosto generoso riduce al minimo le funzioni svolte dalla società o dalla articolazione dell'impresa che si collocano nel mercato, o meglio, nel Paese di destinazione dei prodotti.

Da quanto si apprende dai rapporti della stampa specializzata e da quan-

¹ Testo della relazione presentata al convegno organizzato a Milano presso l'Università Bocconi dalla Fondazione Antonio Uckmar in data 11 e 12 ottobre 2013 dedicato a *La stabile organizzazione*.

to emerge dalle pronunce che all'estero hanno trattato casi analoghi², la società locale, o l'unità locale dell'impresa non residente, sono incaricate in particolare per lo svolgimento di una serie di servizi di supporto che hanno come controparte però non la clientela dell'impresa multinazionale, ma la società del gruppo residente all'estero, come detto di solito in un Paese a bassa fiscalità, la quale invece intrattiene direttamente il rapporto commerciale con gli acquirenti dei beni o dei servizi³.

È discusso anche se un commissionario possa costituire stabile organizzazione: in Francia la Corte di Appello di Parigi, 2 febbraio 2007, n. 05PA02361, *Zimmer Ltd.*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, 1124, ha ritenuto di no, così come la Commissione tributaria regionale di Milano, 20 ottobre 2011, n. 125, che ha confermato quanto deciso dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, 27 aprile, n. 112⁴. Anche in Norvegia la Corte suprema è andata dello stesso avviso con la sentenza 2 dicembre 2011, *Dell Products BV*, che ha ribaltato la decisione della Corte di Appello di Oslo, 2 marzo 2011, *Dell Products BV*. Su questi aspetti e su altri relativi all'art. 5 del Modello OCSE v. da ultimo OECD, *Interpretation and Application of Article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention - Public discussion draft*, 12 October 2011 to 10 February 2012⁵.

² Si pensi ai casi *Zimmer* (Francia), *Dell* (Norvegia) e soprattutto *Tribunal Supremo* (Spagna), 12 gennaio 2012, *Roche Vitaminas SA*, oltre al caso italiano di *Boston Scientific*, deciso in senso favorevole al contribuente nei tre gradi di giudizio, anche se relativo ad una struttura operativa che, diversamente dal caso *Roche*, prevedeva l'acquisto della merce e la rivendita da parte della srl italiana del gruppo. I citati casi stranieri sono reperibili sulla banca dati *IBFD*. V. anche Comm. Trib. Reg. Marche, 24 giugno 2011, n. 44 e Comm. Trib. Reg. Friuli-Venezia Giulia, 23 marzo 2011, n. 33, oltre a Comm. Trib. Prov. Rimini, 12 marzo 2008, n. 26. V. tra gli altri in dottrina A. Tomassini, R. Lupi, *Stabili organizzazioni occulte: un altro caso di evasione interpretativa*, in *Dial. Trib.*, 2012, 332.

³ *International Monetary Fund, Fiscal Monitor Report*, 2013, 10, 47, in particolare sul funzionamento delle strutture cd. *Double Irish Dutch Sandwich*.

⁴ Sentenze poi confermate in Cassazione: v. le sentenze 3769-3773 del 9 marzo 2012, in banca dati *Fisconline*.

⁵ Non si può inoltre non ricordare il pendente progetto BEPS, che tra i temi oggetto di revisione include come noto anche la stabile organizzazione. I temi qui trattati sono peraltro stati oggetto di attenzione anche da parte della Commissione UE: *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, Comunicazione al Parlamento europeo e al Consiglio del 6 dicembre 2012. In Francia si segnala, anche per la particolarità delle soluzioni proposte il rapporto P. Collin-N. Colin sull'economia digitale: *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, reperibile su http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf; per un

A seconda dei casi, l'Amministrazione italiana e quelle degli altri Paesi europei interessati da questo fenomeno hanno avviato verifiche e talvolta anche contestazioni che spaziano dal recupero di imposta nei confronti dell'impresa non residente, che si assume aver avuto una stabile organizzazione nel Paese di destinazione dei beni⁶, a quello nei confronti della società locale, che si assume remunerata in maniera insoddisfacente in base alla disciplina del *transfer pricing*.

2. Come accennato, la prassi invalsa nel contesto delle imprese multinazionali che operano nel nostro e in altri Paesi sembra essere quella di utilizzare una srl locale cui appunto sono affidate, in base ad apposito contratto, alcune funzioni di supporto territoriale all'attività principale, svolta direttamente dall'impresa non residente.

In questo caso, le verifiche dell'Amministrazione si incentrano quindi sulla verifica della corrispondenza tra le funzioni svolte dalla società locale in base al contratto e quelle effettivamente realizzate grazie all'attività condotta dai dipendenti italiani, nell'assunto che queste possano eccedere talvolta quanto le forme darebbero ad intendere.

commento si rinvia a Pluviano, *The French Government Report on Taxation of the Digital Economy, retro*, 1/2013, pag. 97.

⁶ Tale stabile organizzazione personale consisterebbe nella stessa società italiana, la quale, a seconda dei casi, sarebbe considerata agente dipendente della società estera ai sensi dell'art. 5.5 del Modello OCSE di Convenzione sui redditi e i capitali (*rectius*, ai sensi dell'art. 162, comma 6, del Testo unico delle imposte sui redditi – t.u.i.r. – che al riguardo riflette, in parte, l'art. 5 del Modello OCSE), oppure come vera e propria struttura locale dell'impresa non residente, dovendosi ignorare il “velo” della personalità giuridica distinta della stessa società locale, in tutto e per tutto equiparata a una promanazione dell'entità non residente. Cfr. A. Lovisolo, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I, 130 ss.; A. Lovisolo, *La stabile organizzazione*, in V. Uckmar, *Corso di diritto internazionale*, Cedam, Padova, 2001, 300; M. Cerrato, *La definizione di stabile organizzazione nelle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in C. Sacchetto, L. Alemanno, *Materiali di diritto tributario internazionale*, Ipsoa, Milano 2002, 132; V. Uckmar, G. Corasaniti, P. de' Capitani di Vimercate, C. Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale, Manuale*, 2^a ed., Padova, 2012, 61; H. Pijl, *Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6) – Part 1*, in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, n. 1, gennaio 2013, 26 ss.. In altri casi, invero più teorici che pratici, laddove l'impresa estera abbia utilizzato già ufficialmente una stabile organizzazione nel Paese di destinazione della sua attività, il recupero potrebbe invece interessare il *quantum* di imposta dichiarato dal non residente attraverso tale unità locale.

I dipendenti italiani, insomma, lungi dal limitarsi a prestazioni di mero supporto o esecutive di direttive provenienti dall'estero, darebbero un proprio e autonomo impulso all'attività commerciale, favorendo e incrementando il fatturato "italiano" dell'impresa residente all'estero. Quando si verificano questi presupposti, i verificatori sono portati a concludere che l'impresa non residente abbia in Italia una stabile organizzazione di carattere quantomeno personale, perché la società italiana dovrebbe ricondursi alla categoria dell'agente dipendente di cui all'art. 5, par. 5, del modello Ocse.

I riscontri probatori di questa impostazione si rinvencono solitamente nelle dichiarazioni che in sede di verifica vengono rilasciate dai dipendenti della stessa società locale e dai clienti dell'impresa estera, se questi affermano che il rapporto commerciale è in effetti gestito più su base territoriale che direttamente con il fornitore non residente dei beni o dei servizi; altro elemento che ovviamente è oggetto di accurata indagine è la corrispondenza commerciale, anche tramite posta elettronica. E così, certamente, quando emerge dalla verifica che il personale "locale" è solito trattare con la clientela (dell'impresa non residente) prezzi, tipologia e quantità dei beni⁷.

Se le indagini confermano i sospetti dei verificatori, la conseguenza è la contestazione dell'omissione della presentazione della dichiarazione dei redditi⁸.

In altri Paesi, come emerge dal Rapporto Ocse sull'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni, si propende invece, anche per questioni di semplificazione, a muovere una contestazione di *transfer pricing* nei confronti della società locale⁹.

3. La posizione dei gruppi multinazionali a fronte delle contestazioni che gli vengono mosse dalla stampa e dalle Amministrazioni è che la struttura descritta più sopra e le sue varie declinazioni costituiscono il semplice impiego di strumenti legali *che corrispondono alla realtà operativa* e che

⁷ Cfr. D. Avolio, B. Santacroce, *Per la stabile organizzazione basta l'affidamento d'affari*, in *Corr. Trib.*, 2012, 2258.

⁸ Se l'impostazione dei verificatori si fonda sul riconoscimento di una stabile organizzazione occulta di tipo personale, non si procede invece al recupero dell'i.v.a., perché come noto a questi fini serve la compresenza di un elemento personale e di un elemento materiale che invece dovrebbe essere assente nel caso di un agente dipendente, pur dotato di una *sua* struttura organizzativa; v. Corte di Giustizia, 4 luglio 1985, C-168/84, *Berkholz*; Cass., 25 luglio 2002, n. 10925.

⁹ V. *infra*.

pertanto ogni pretesa e ogni critica sono ingiustificate, dovendosi semmai modificare le leggi tributarie¹⁰.

Anche quando la questione sia affrontata in sede tecnica e vi siano delle incongruenze¹¹ nelle funzioni effettivamente svolte in sede locale rispetto a quelle formalmente dichiarate (per esempio nella documentazione predisposta per gli adempimenti del *transfer pricing*), la menzionata divaricazione degli approcci di diverse amministrazioni tra la contestazione di una stabile organizzazione occulta e il recupero di imposta attraverso la disciplina del *transfer pricing* costituisce un ostacolo alla composizione della vertenza, perché gruppi che operano su scala mondiale sentono l'esigenza di una organizzazione aziendale uniforme, che non vari da Stato a Stato in base all'impostazione che una data amministrazione finanziaria assume nei confronti delle fattispecie descritte.

La risposta usuale, e se si vuole comprensibile, che questi gruppi offrono è che essi - economicamente intesi - non possono essere trattati alla stregua di un evasore totale, avendo invece manifestato la loro presenza nel territorio di destinazione dei beni/servizi nella maniera più ufficiale possibile (con la costituzione di una società *in loco*). V'è quindi una ferma ritrosia ad accettare la contestazione di una stabile organizzazione occulta, anche nei casi in cui questa sarebbe una strada tecnicamente corretta, per non alterare l'impostazione strutturale che il gruppo si è dato su scala internazionale, impostazione che prevede di operare nei diversi Paesi attraverso società locali, e non stabili organizzazioni.

Piuttosto, i gruppi multinazionali sono disposti a trattare questi casi dal punto di vista della disciplina del *transfer pricing*, perché essa non comporta addebiti di omessa presentazione della dichiarazione, né modifiche alla struttura operativa del gruppo - se si eccettua il riconoscimento di funzioni *ulteriori* rispetto a quelle oggetto del contratto con la società non residente facente parte del medesimo gruppo -; anche dal punto di vista penale, il

¹⁰ V. le risposte a più riprese fornite dal CEO di *Apple*, anche in occasione dell'indagine conoscitiva svolta dal Congresso americano: v. al riguardo i contributi di Dian e di Queiroli in *Dir. Prat. Trib. Int.* 2013, 2. V. anche i lavori dell'Ocse in relazione alla possibile riformulazione del Commentario all'art. 5 del Modello di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio: *Public Discussion Draft on the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*, 12 ottobre 2011.

¹¹ Incongruenze che talvolta possono anche essere il banale frutto delle soluzioni che quotidianamente il personale di un'azienda multinazionale trova per risolvere le questioni correnti, magari allontanandosi dalle direttive organizzative in precedenza impartite dal *management*.

transfer pricing provoca, nella maggior parte dei casi, minori preoccupazioni, a parte la questione dell'individuazione del responsabile della violazione, che evidentemente potrebbe essere diverso che nel caso di omessa dichiarazione da parte della società non residente. È possibile inoltre avviare le procedure bilaterali o convenzionali (436/90) per una soluzione delle questioni che coinvolga direttamente anche l'altra o le altre amministrazioni interessate.

La contestazione di una stabile organizzazione comporta del resto problemi analoghi a quelli del *transfer pricing*, perché in assenza di una contabilità analitica riferibile alla stessa il reddito da attribuirle deve essere determinato con le stesse modalità e criteri del *transfer pricing*, non potendosi condividere in queste ipotesi la tassazione come reddito dei ricavi lordi dietro la giustificazione che la prova dei costi tocca al contribuente. Simile percorso, per quanto mutuato dalle fattispecie domestiche in cui non si reperisce la contabilità d'impresa, non è infatti conciliabile con l'art. 7 del modello Ocse, come chiarito nel rapporto sull'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni¹². Il sistema contabile interno della società estera, d'altra parte, non è mai costruito in modo da avere un conto profitti e perdite e un bilancio d'esercizio distinti per Paese, e questo impone il ricorso a vari metodi di determinazione del reddito della s.o., come detto mutuati dalla disciplina sul *transfer pricing*.

Uno degli elementi più importanti nell'analisi delle fattispecie in esame è dato dal contratto di servizio stipulato tra l'impresa non residente e la società locale che giustifica e remunera le attività svolte da quest'ultima a favore della prima. Questi contratti, spesso intitolati proprio come "contratti di agenzia", recano la puntuale descrizione delle attività delegate alla società locale, solitamente strettamente connesse a una presenza territoriale che è richiesta per il migliore completamento delle attività di gruppo. Si pone quindi la questione, centrale per l'identificazione di una stabile organizzazione *accanto* alla suddetta società locale, della individuazione e della qualificazione delle attività *ulteriori* che la società svolgerebbe *oltre* a quelle indicate nel contratto.

¹² Cfr. l'art. 5, comma 3, del d.p.r. n. 600/1973 che impone ai soggetti Ires la conservazione dei libri contabili relativi alle attività commerciali eventualmente esercitate nel territorio dello Stato mediante S.O., nonché l'art. 14, comma 4, del medesimo decreto sulla contabilità distinta fra casa madre e stabile organizzazione. V. anche F. Tundo, *Stabile organizzazione personale e determinazione del reddito secondo le recenti direttive OCSE*, in *Rass. Trib.*, 2011, 305 ss..

Queste ulteriori attività, infatti, per sorreggere il riconoscimento di una stabile organizzazione occulta, devono oltrepassare la soglia delle attività di natura meramente *ausiliaria o preparatoria*.

A ben vedere, peraltro, anche il fatto che eventuali ulteriori attività non siano state formalmente contrattualizzate non elimina dalla scena il *transfer pricing*, perché nessuno impone, tantomeno nei gruppi, la forma scritta dei contratti¹³ e il non farsi pagare specificamente per un servizio reso rientra senza dubbio nella sfera di applicazione dell'art. 110, comma 7, t.u.i.r.

Sin dalle decisioni *Philip Morris*, peraltro, è noto che la Cassazione ha ritenuto che anche in assenza di poteri formali la partecipazione alle trattative per conto delle imprese non residenti costituisce esercizio del potere contrattuale di un agente dipendente. La stessa Corte ha inoltre ritenuto che l'attività di controllo sulla corretta esecuzione dei contratti da parte delle controparti non può considerarsi come attività meramente ausiliaria o preparatoria.

Seppure quindi sia possibile, in astratto, procedere parallelamente sulle tracce della stabile organizzazione occulta e del *transfer pricing*, vi sono talvolta elementi di contesto che dovrebbero far propendere per la seconda, piuttosto che per la prima alternativa.

Tra questi la circostanza che affermare in questi casi l'esistenza di una stabile organizzazione personale da agente dipendente significherebbe che la società estera ha e in realtà avrebbe avuto per i cinque/dieci anni passati due diversi agenti in Italia che svolgono, con gli stessi dipendenti e le stesse strutture di supporto, gli stessi o comunque analoghi o complementari compiti: il primo, la società italiana, in base al menzionato contratto di mandato, il secondo, sempre la società italiana, in qualità di stabile organizzazione personale della società estera.

Anche il codice attività e l'oggetto sociale della società controllata possono essere indicativi della natura di intermediazione dell'attività ufficialmente svolta dalla società locale, attività che come detto sarebbe quindi complementare a quella che in queste ipotesi viene spesso additata come quella che giustificerebbe il riconoscimento di una stabile organizzazione occulta.

La via del *transfer pricing* appare anche più agevole nonostante il carattere monomandatario dell'incarico affidato alla società locale, non è sempre agevole considerare la società locale come agente *dipendente* della preponente, tanto più quando la prima sia una società sorella e non la controllante all'interno del gruppo. Utili indicazioni, a questo riguardo, si potranno trarre

¹³ V. Cass. 22023/2006.

dal criterio previsto per la remunerazione dell'agente, così come dallo spazio di manovra che le viene riconosciuto nella scelta delle modalità e dei mezzi impiegati per lo svolgimento delle sue funzioni di supporto locale.

Se mancano le “*detailed instructions or comprehensive control*” richiesti dal par. 38 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE per la configurazione di un “agente dipendente” è evidente che una verifica delle remunerazioni resta addirittura l'unica strada percorribile. E, ancora una volta, conformemente al Commentario del Modello OCSE, “*Limitations on the scale of business which may be conducted by the agent [...] are not relevant to dependency which is determined by consideration of the extent to which the agent exercises freedom in the conduct of business on behalf of the principal within the scope of the authority conferred by the agreement*”¹⁴.

Diversi di questi aspetti possono comunque assumere rilevanza sia per la verifica dei requisiti della stabile organizzazione occulta sia per la determinazione del suo reddito, perché quanta più autonomia gestionale si vedrà riconosciuta alla struttura locale tanto più reddito potrà esserle attribuito – a patto che si possa comunque considerare sussistente la s.o. -, e per contro, tanta meno autonomia, tanto inferiore sarà l'utile attribuibile alla base locale, perché le funzioni svolte non potranno considerarsi più di tanto rilevanti per la produzione del reddito, quanto piuttosto *meramente esecutive* di decisioni e piani aziendali organizzati altrove, quando addirittura non si esauriscano completamente nelle funzioni “contrattualizzate” o in altre a queste accessorie¹⁵.

Ecco quindi che anche sotto questo aspetto, almeno in alcuni casi, l'impostazione dell'Amministrazione verso il *transfer pricing*, piuttosto che la s.o., potrebbe rivelarsi più fruttuosa per l'attività di recupero.

Come accennato, in presenza di una società del gruppo che già opera nel Paese, l'OCSE consente di riconoscere una stabile organizzazione occulta soltanto se le funzioni da questa svolte si differenziano *nettamente* e sono

¹⁴ Cfr. J. Avery Jones e D. A. Ward, *Agents as Permanent establishment under the OECD Model Tax Convention*, in *International Bureau of Fiscal Documentation*, 1993, 178.

¹⁵ V. anche M. Cerrato in «*La definizione di «stabile organizzazione» nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, cit., in C. Sacchetto, L. Alemanno (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Ipsoa, 2002, che alla nota 11 sottolinea che “*il giudizio sull'indipendenza economica dell'intermediario deve essere condotto esaminando tutti gli aspetti afferenti le relazioni commerciali tra le parti.*”

quindi ulteriori rispetto a quelle svolte dalla società locale (i cui redditi sono quindi già tassati in capo alla stessa)¹⁶.

¹⁶ V. Il Rapporto OCSE sull'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni del 2008, par. 270 del cap. I, secondo cui, nel caso di *dependent agent PE*, "In calculating the profits attributable to the dependent agent PE it would be necessary to determine and deduct an arm's length reward to the dependent agent enterprise for the services it provides to the non-resident enterprise (taking into account its assets and its risks if any). Issues arise as to whether there would remain any profits to be attributed to the dependent agent PE after an arm's length reward has been given to the dependent agent enterprise. In accordance with the principles outlined above (and illustrated in the example below) the answer is that it depends on the precise facts and circumstances as revealed by the functional and factual analysis of the dependent agent and the non-resident enterprise. However, the authorised OECD approach recognises that it is possible in appropriate circumstances for such profits to be attributed to the dependent agent PE" (enfasi aggiunta). Il rapporto prosegue poi al par. 280 chiarendo ancora che "In [some] circumstances, the functional and factual analysis might show that the relevant significant people functions are undertaken by people in the head office of the non-resident enterprise, and the personnel of the dependent agent enterprise in the host country do not carry out these activities on behalf of the non-resident enterprise. In such circumstances the economic ownership of the inventory and the reward for the assumption of the associated inventory risk would not be attributable under the authorised OECD approach to the dependent agent PE of the non-resident enterprise but to its head office. A similar analysis can be carried out on a case-by-case basis in respect of other types of risks, e.g. the credit risk in respect of the customer receivables of the non-resident enterprise. Again, under a typical sales agency agreement customer receivables and the associated credit risk legally belong to the non-resident enterprise, not the dependent agent enterprise and so the remuneration paid by the non-resident enterprise to the dependent agent enterprise should not reward the assumption of this risk. Once again the key question is whether any of the reward for the assumption of credit risk should be attributed to the dependent agent PE of the non-resident enterprise.

As already noted, this will be determined by reference to the identification of where the significant people functions relevant to the assumption and/or subsequent management of the risk are undertaken, i.e. in the dependent agent or the non-resident enterprise". Si noti peraltro che la stessa OCSE dà atto che molti dei Paesi membri in questi casi abbiano scelto di non raddoppiare il contribuente, effettuando semplicemente una verifica di *transfer price* sulla società controllata/*dependent agent*: v. il par. 282, secondo cui "a number of countries actually collect tax only from the dependent agent enterprise even though the amount of tax is calculated by reference to the activities of both the dependent agent enterprise and the dependent agent PE. In practice what this means is taxing the dependent agent enterprise not only on the profits attributable to the people functions it performs on behalf of the non-resident enterprise (and its own assets and risks assumed), but also on the reward for the free capital which is properly attributable to the PE of the non-resident enterprise". In nota l'OCSE non manca poi di rimarcare come "the potential burden on the non-resident enterprise of having to comply with host country tax and reporting obligations in the event it is determined to have a dependent agent

Vi sono precedenti in giurisprudenza, anche in Italia¹⁷, che si riferiscono specificamente a questioni analoghe a quella in esame e affermano che le Autorità fiscali avrebbero dovuto effettuare una verifica sul *transfer pricing*, piuttosto che affermare l'esistenza di una stabile organizzazione quando il gruppo aveva già una presenza italiana nella forma di una società controllata e quando tale controllata operava nei limiti del suo oggetto sociale. In tali casi, infatti, l'unica questione che le Autorità dovrebbero considerare è se la controllata italiana ha ricevuto un'adeguata remunerazione per le sue attività. In caso affermativo non v'è spazio per una rettifica dei redditi imponibili da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tale interpretazione è inoltre supportata dall'OCSE (ad esempio nel *Report on the attribution of profits on permanent establishments* del 2008, da ultimo modificato il 17 luglio 2010) che, tra gli altri punti, ricorda che riconoscere l'esistenza di una stabile organizzazione non è sufficiente per emettere un avviso di accertamento, posto che deve essere determinato anche il reddito da attribuire a tale stabile organizzazione. Circostanza tanto più difficile nei casi in cui l'attività locale sia un completamento di quella estera, perché per esempio si innesta su contratti quadro davvero conclusi all'estero e che necessitano, su base locale, di una mera applicazione corrente, la quale magari può consistere anche nello svolgimento di talune trattative su aspetti esecutivi o di incentivazione, come per esempio sulla quantità dei beni o dei servizi venduti in rapporto a particolari forme di incentivi all'acquisto, attività che però non possono dirsi indipendenti rispetto a quelle realizzate estero dall'impresa non residente, anche perché spesso strettamente monitorate e sottoposte a stringenti controlli e limiti di *budget*¹⁸. La difficoltà di determinare il reddito da imputarsi alla s.o. induce l'Ocse a sottolineare che i requisiti di indipendenza funzionale per il riconoscimento della stabile organizzazione sono da vedersi proprio in correlazione a questo aspetto, perché in assenza di una certa autonomia dell'attività di impresa svolta dalla s.o. (al netto, si badi, delle funzioni ufficialmente svolte dalla società locale) sarebbe poi arduo determinarne il reddito secondo i criteri di separazione contabile di

PE cannot be dismissed as inconsequential, and nothing in the authorised OECD approach should be interpreted as preventing host countries from continuing or adopting the kinds of administratively convenient procedures mentioned above".

¹⁷ Comm. Trib. Prov. di Rimini, 12 marzo 2008, n. 26.

¹⁸ Cfr. D. Avolio e B. Santacroce, *Per la stabile organizzazione personale è necessario provare che l'agente ha effettivamente concluso i contratti*, in *Giur. trib.*, 2012, 975 ss..

cui all'art. 14, comma 5, d.p.r. 600/1973¹⁹, meglio evidenziati nel Rapporto OCSE *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Parigi, 2008, secondo cui, in estrema sintesi, il reddito della stabile organizzazione deve essere misurato secondo criteri analoghi a quelli previsti dalle linee guida OCSE in materia di *transfer pricing* valorizzando le *funzioni* svolte, i *rischi* assunti e i *beni* impiegati dalla stabile organizzazione^{20 21}.

E a questo riguardo valga, a specchio perché in quel caso si parlava di stabili organizzazioni estere di società italiane, quanto a suo tempo chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 9/2398 del 1° febbraio 1983, secondo cui *“Per quanto concerne, inoltre, la locuzione “gestione separata” contenuta nel citato art. 3, D.P.R. n. 599, si ritiene che essa indichi un ciclo completo di attività imprenditoriale svolto dalla stabile organizzazione all'estero con un proprio risultato economico, autonomo rispetto a quello conseguito dalla sede centrale esistente nel territorio nazionale. Perché la stabile organizzazione all'estero sia autonoma deve perlomeno avere il potere di promuovere e concludere direttamente, per conto dell'impresa in Italia, tutti quei negozi e rapporti coi terzi, che altrimenti dovrebbero far capo alla sede centrale in Italia, cui, peraltro, spetta ogni controllo. Nel merito, la società fa presente che, per ciascuna delle strutture operanti all'estero, esiste una piena autonomia gestionale in quanto le stesse provvedono di-*

¹⁹ Ai sensi del quale *“Le società, gli enti e gli imprenditori di cui al primo comma che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabili organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni, devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse.”* Si veda al riguardo anche il par. 33 del Commentario all'art. 5 del Modello Ocse.

²⁰ V. A. Sfrondini, *La stabile organizzazione secondo il modello Ocse e il Commentario*, in A. Dragonetti, V. Piacentini, A. Sfrondini, *Manuale di fiscalità internazionale*, IV ed., Milano, Ipsoa, 2010, 813, ed ivi la nota 99 che rinvia a Skaar, *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*, Kluwer, 1998, 50.

²¹ Pur tenendo presente che la configurabilità di una stabile organizzazione comporta l'assoggettamento a tassazione su base territoriale dei profitti realizzati *da quella specifica impresa non residente*, a prescindere da quella che è l'astratta remunerabilità delle attività di un agente per la *sua* prestazione di servizi. Si tratta però di una problematica che se da un lato impone la disamina dei profitti realizzati dall'impresa non residente (circostanza, per vari motivi, non sempre di facile determinazione) per poi ripartirli nei vari Stati, compreso in particolare quello della s.o., dall'altro non potrà che risolversi caso per caso. In alcune ipotesi, per esempio, l'impresa non residente potrà sottolineare che la forza del marchio consentirebbe comunque di vendere i prodotti anche senza l'intervento di un agente locale, seppur con minor successo o con maggiori difficoltà per l'entità estera del gruppo.

rettamente all'assunzione di mano d'opera locale e intraprendono autonomi rapporti con gli organismi pubblici e privati, nonché con i clienti e con i fornitori" (enfasi aggiunta).

Si noti inoltre che la disposizione convenzionale di volta in volta applicabile è solitamente più restrittiva nel consentire al Paese della fonte (Italia) di riconoscere l'esistenza di una stabile organizzazione rispetto a quanto previsto dall'art. 162 t.u.i.r. La dottrina italiana, infatti, ha sottolineato che rispetto al modello OCSE la disposizione interna ammette la configurabilità della stabile organizzazione personale anche nel caso in cui l'agente rappresenti l'impresa non residente per attività meramente preparatorie o ausiliarie diverse dall'acquisto di beni²². Per la disciplina interna, pertanto, la presenza di un agente dell'impresa non residente è sufficiente per costituire una stabile organizzazione anche in ipotesi che normalmente sarebbero escluse dalla definizione di stabile organizzazione materiale. Ma quando il parametro di riferimento non è la norma interna (art. 162 t.u.i.r.), bensì quella convenzionale, è esclusa la possibilità di configurare una stabile organizzazione nel caso di attività meramente preparatorie o ausiliarie, come per definizione sono le attività di supporto vendita e supporto *marketing*²³.

Da ultimo, forse proprio mescolando l'approccio "*transfer pricing*" con quello "stabile organizzazione" la Cassazione ha ritenuto che nel caso in cui una società italiana sia considerata quale stabile organizzazione di un'altra

²² V. V. Uckmar (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, ed. III, Cedam, Padova, 2005, 491. Cfr. M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, tomo II, Milano, Giuffrè, 2010, 2507; E. Della Valle, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo t.u.i.r.*, in *Rass. trib.*, 2004, 6.

²³ Il paragrafo 23 del Commentario all'art. 5 del modello OCSE chiarisce al riguardo che "*Subparagraph e) provides that a fixed place of business through which the enterprise exercises solely an activity which has for the enterprise a preparatory or auxiliary character, is deemed not to be a permanent establishment. The wording of this subparagraph makes it unnecessary to produce an exhaustive list of exceptions.*

Furthermore, this subparagraph provides a generalized exception to the general definition in paragraph 1 and, when read with that paragraph, provides a more selective test, by which to determine what constitutes a permanent establishment. To a considerable degree it limits that definition and excludes from its rather wide scope a number of forms of business organizations which, although they are carried on through a fixed place of business, should not be treated as permanent establishments. It is recognized that such a place of business may well contribute to the productivity of the enterprise, but the services it performs are so remote from the actual realization of profits that it is difficult to allocate any profit to the fixed place of business in question".

E poi ancora, al par. 24 del medesimo Commentario all'art. 5: "*the decisive criterion is whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole*".

società del gruppo, essa – e non la società non residente – deve essere destinataria della rettifica del reddito operata dall'Amministrazione (v. Cass., 22 luglio 2011, n. 16106). Benché nella sostanza, ancora una volta, si arrivi a discutere della determinazione del reddito della stabile organizzazione, che ovviamente dovrà parametrarsi alle eventuali ulteriori funzioni occultamente svolte a favore della società straniera, la decisione della Cassazione non è condivisibile, in quanto supera e stravolge il dato normativo che vuole *il soggetto non residente* assoggettato a tassazione sui redditi prodotti in Italia attraverso la sua stabile organizzazione (artt. 73, comma 1, lett. d, e 23, comma 1, lett. e, t.u.i.r.). Nel caso specifico, la rettifica mirava a recuperare a tassazione le *royalties* che la società italiana pagava a varie entità tedesche e austriache del gruppo: configurando una stabile organizzazione in Italia di tali (singole) entità e attribuendovi le *royalties*, il Fisco sterilizzava di fatto la deduzione operata dalla società italiana.

PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE

*Ricercatore a tempo determinato presso l'Università
degli Studi di Brescia, Dipartimento di Giurisprudenza*

