



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019
N.RF173

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

OGGETTO	LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE (2° parte)
RIFERIMENTI	ART.162, CO.6 E 7, TUIR; ART. 1, CO. 1010, LETT. B), L. 205/2017 (L. BILANCIO 2018); ART.5 § 5 E 6, MODELLO OCSE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI
CIRCOLARE DEL	01/10/2019

***Sintesi:** si prosegue l'analisi delle stabili organizzazioni con riferimento alla **stabile organizzazione personale**. Questa si realizza in presenza di un soggetto (il c.d. "**agente dipendente**"), che nel territorio dello Stato abitualmente conclude contratti in nome dell'impresa estera.*

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

La normativa che disciplina il caso della **stabile organizzazione personale** si rinviene nell':

- **art. 162, co. 6 e 7 del Tuir**, soggetto ad importanti modifiche ad opera dell'art. 1, co. 1010, lett. b) della L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018), che ha introdotto nella disciplina domestica i più recenti concetti elaborati a livello internazionale (**Action 7, Progetto BEPS dell'OCSE**);
- e nel corrispondente **art.5, par. 5 e 6 del Mod. OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni**.

Secondo l'art.162, comma 6 del Tuir costituisce una **stabile organizzazione**:



Art. 162 co. 6 Tuir: "il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni" (c.d. "**agente dipendente**")

Il comma 7, invece, prevede un'**ipotesi negativa**, quando afferma che:



Art. 162 co. 6 Tuir: "**non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività**" (c.d. "**agente indipendente**").

FIGURA	NORMA DOMESTICA	SOP?
AGENTE DIPENDENTE: Soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa estera contratti diversi da quelli di acquisto di beni .	Art. 162 co. 6 Tuir	SI
AGENTE INDIPENDENTE: Mediatore, commissionario generale, od ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente , a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività .	Art. 162 co. 7 Tuir	NO

DEFINIZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE (SOP)

Si ha **stabile organizzazione** non solo nel caso della sede fissa d'affari, anche quando un'impresa dispone in uno Stato, diverso rispetto a quello di residenza, di una **persona**:

- **alle proprie "dipendenze"** (in senso ampio e quindi non in senso di rapporto di lavoro dipendente)
- che agisce **nel suo interesse**
- e con potere di concludere contratti, **in nome e per conto** dell'impresa.

Nel caso della SOP il requisito della "**sede fissa di affari**" viene individuato nella **presenza dell'agente** (una persona fisica o una persona giuridica) che conclude contratti in nome dell'impresa.

L'aspetto più problematico della stabile organizzazione, soprattutto perché per molte aziende essa si configura, senza che le stesse lo sappiano, è il ruolo che possono avere dei "**soggetti**" terzi rispetto all'azienda, quali:

- ✓ agenti, mediatori o commissionari
- ✓ distributori,

o il ruolo che può essere svolto da società controllate.

Il problema è scarsamente percepito, anche perché le **convenzioni contro le doppie imposizioni sono spesso poco chiare**.

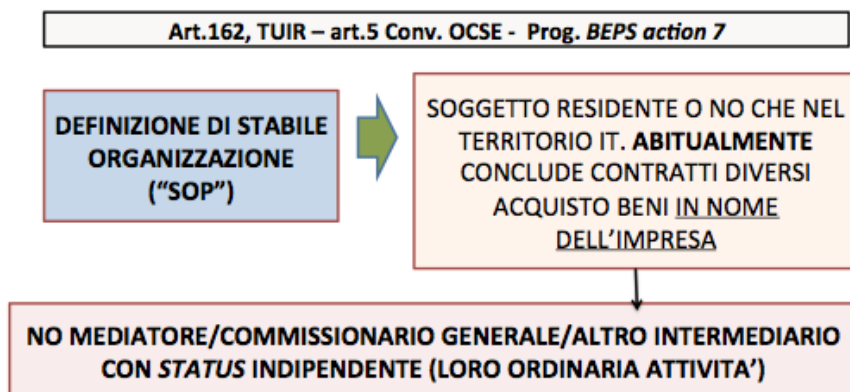
Esempio - Convenzione con il Regno Unito

All'art. 5, par. 4, stabilisce che:

"4. Una persona che agisce in uno Stato contraente per conto di una impresa dell'altro Stato contraente - diversa da un agente che goda di uno status indipendente, di cui al paragrafo 5 del presente articolo - è considerata "stabile organizzazione" nel primo Stato, se essa ha ed abitualmente esercita in detto Stato il potere di concludere contratti a nome dell'impresa, salvo il caso in cui la sua attività sia limitata all'acquisto di merci per l'impresa.

5. Non si considera che un'impresa di uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa vi esercita la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività."

DEFINIZIONE DI "SOP"



CASISTICA PIU' FREQUENTE

In sostanza, il problema della **stabile organizzazione "personale"** si verifica nei seguenti casi:

CASO	SOP?
▪ intermediario occasionale o solo occasionalmente all'estero	NO
▪ intermediario che all'estero si limita a concludere contratti relativi ad acquisti di merci	NO
▪ intermediario all'estero considerato dipendente e agisce con poteri di rappresentanza anche impliciti	SI
▪ intermediario all'estero agisce nell'ordinaria attività (non e' dipendente)	NO
▪ intermediario all'estero agisce nell'ordinaria attività (e' monomandatario o con condizioni anormali)	SI

INTERMEDIARIO OCCASIONALE O OCCASIONALMENTE ALL'ESTERO

Secondo la convenzione, la fattispecie della **stabile organizzazione personale** si verifica quando una persona agisce:

→ nello Stato estero esercitando **abitualmente** dei poteri di concludere contratti.

È quindi necessario che l'intermediario:

- abbia una certa **stabilità all'estero**;
- eserciti **abitualmente** i poteri conferiti e non solo sporadicamente.

Tale intermediario può essere:

- ✓ una **persona fisica**;
- ✓ una **società** (anche dello stesso gruppo);
- ✓ un **lavoratore dipendente**;
- ✓ **chiunque** agisca per conto dell'impresa.

L'INTERMEDIARIO ALL'ESTERO SI LIMITA A CONCLUDERE CONTRATTI, RELATIVI AD ACQUISTO MERCI

Sul punto, le **singole convenzioni** possono stabilire cose diverse.

Esempio 2

La **convenzione con il Regno Unito** esclude espressamente che si formi la stabile organizzazione nel caso in cui l'attività dell'intermediario all'estero sia limitata all'acquisto di merci per l'impresa.

Esempio 3

La **convenzione con la Germania**, al contrario, prevede che l'esclusione faccia riferimento alle persone che svolgono le attività (indicate al paragrafo 3 dello stesso articolo della convenzione) "**preparatorie o ausiliarie**" che non configurano nemmeno l'esistenza di una stabile organizzazione materiale.

L'INTERMEDIARIO ALL'ESTERO È CONSIDERATO DIPENDENTE

E' da considerarsi soggetto "**dipendente**" dall'impresa:

- il **lavoratore subordinato**,
- ma anche coloro che possono qualificarsi come sostanzialmente "**non indipendenti**" dalla stessa:
 - ✓ da un **punto di vista giuridico**
 - ✓ da un **punto di vista economico**.

Giuridicamente, un agente è **indipendente** quando:

- il preponente non può esercitare un controllo generale sull'agente
- né impartire dettagliate istruzioni allo stesso;
- è responsabile solo del raggiungimento dei risultati e non delle modalità di svolgimento (non necessita di autorizzazioni);
- in base al grado di fiducia che il preponente ripone nelle capacità e nella conoscenza del mercato dell'agente stesso.

Economicamente, l'agente indipendente deve essere un soggetto che sostiene in proprio il **rischio imprenditoriale** e viene remunerato conformemente dal preponente.

Lasciano trasparire una **dipendenza economica**, **caratteristiche** quali:

- ✓ la previsione di una **remunerazione prefissata**
- ✓ o la garanzia da parte del preponente circa la **copertura di eventuali perdite** sostenute dall'agente;
- ✓ il fatto che l'agente sia **monomandatario**.

Esempio 4

In alcune convenzioni (Cina, Messico, India) l'**agente monomandatario** è considerato automaticamente **"dipendente"**.



Commentario OCSE: precisa che, al fine di valutare l'indipendenza giuridica ed economica dell'agente, occorre altresì valutare:

- ✓ il **numero complessivo di committenti o mandatarî rappresentati dall'intermediario** (maggiore è il numero dei clienti dell'agente, maggiore è la possibilità che egli possa dimostrare la propria indipendenza, fatto invece più difficile se trattasi di un agente monomandatario o che fattura la gran parte dei propri introiti all'impresa estera della quale egli si presume essere la S.O).

Per l'indipendenza economica deve inoltre essere valutata anche la ripartizione dei rischi imprenditoriali tra i due soggetti: in questo senso un elemento di rilievo può essere individuato:

- ✓ nell'**entità dei corrispettivi dovuti dall'impresa estera all'intermediario per la sua attività**: se essi, ad esempio, sono determinati (e variati periodicamente) in modo da coprire tendenzialmente le spese dell'agente si è in presenza di un elemento che non denota a favore dell'indipendenza di quest'ultimo.

L'INTERMEDIARIO AGISCE CON POTERI DI RAPPRESENTANZA ANCHE IMPLICITI

La questione più delicata da affrontare in caso di accertamento con le Amministrazioni finanziarie riguarda:

- **l'ampiezza dei poteri attribuiti all'intermediario**
- e l'attribuzione della **rappresentanza della casa madre**.



ATTENZIONE - Secondo l'**art. 5 paragrafo 5 del modello OCSE**, l'agente dipendente:

- ✓ opera **"per conto"** della casa madre
- ✓ e conclude contratti **"in nome"** della casa madre stessa.

Nella **normativa nazionale (art. 162 co. 6 del TUIR)** è invece esclusivamente previsto che egli:

- concluda contratti **in nome** dell'impresa,
- mentre viene **omessa** la specificazione per cui opera **per conto dell'impresa stessa**.

Il **Commentario all'art. 5** chiarisce che, **più che il lato formale** (ovvero, il fatto che l'agente concluda materialmente il contratto vincolante per la casa madre), conta l'**aspetto sostanziale** per cui l'agente sceglie nell'ambito nell'autonomia concessagli, le clausole che vincolano la casa madre, la quale poi accetta solamente i contratti, di fatto non intervenendo nella loro formazione.

La **giurisprudenza nazionale**, tuttavia, ha spesso interpretato diversamente tale clausola, specialmente in relazione alla sussistenza e all'ampiezza dei poteri di rappresentanza. Nelle sentenze relative al **caso Philip Morris** vengono evidenziati i principi secondo cui, assodato che **non è la materiale sottoscrizione del contratto a rilevare**:

- ✓ il potere di concludere i contratti potrebbe essere inteso in senso lato anche quale partecipazione alle trattative con i terzi, o anche a singole fasi di esse;
- ✓ non avrebbe alcuna importanza a questi specifici fini il fatto che sia stato formalmente attribuito all'agente il potere di rappresentanza della casa madre.



ATTENZIONE - Elementi indiziari quali:

- ✓ la **presenza dell'intermediario** nelle contrattazioni finali dei contratti tra azienda mandante e cliente finale,
- ✓ il fatto che l'azienda mandante abbia sempre approvato le proposte contrattuali dell'intermediario,
- ✓ possono far **presumere il potere di rappresentanza implicito**, e configurare, quindi, la presenza di una **SOP**.

L'INTERMEDIARIO ALL'ESTERO AGISCE NELLA PROPRIA ORDINARIA ATTIVITÀ

La presenza di una SOP può essere confermata dalla presenza all'estero di un **intermediario che non agisce nell'ambito della propria ordinaria attività** (*ordinary course of business*), cioè:

- non svolge esclusivamente l'attività tipica degli intermediari operanti nello stesso settore,
- ma svolge attività ulteriori che dovrebbero ricadere nella sfera operativa dell'impresa mandante.



Commentario OCSE: in relazione all'art. 5, precisa che l'agente non si considera operante nell'ambito della sua ordinaria attività, se i benefici che derivano dallo svolgimento di tale **attività attengono alla sfera economica dell'impresa estera**, piuttosto che alla sfera economica dell'agente.

L'INTERMEDIARIO È MONOMANDATARIO O CON "CONDIZIONI ANOMALE"

Il fatto che l'intermediario estero non sia considerato **"dipendente"**, e che non svolga attività ulteriori rispetto a quelle di intermediazione che dovrebbero ricadere nella sfera operativa dell'impresa mandante, potrebbero non essere condizioni sufficienti per escludere a priori l'esistenza di una SOP, per via di alcune precisazioni che possono essere contenute in alcune convenzioni.

Esempio 5

La **convenzione con la Cina**, al secondo periodo del paragrafo 5, dell'articolo 5, stabilisce che: *"Tuttavia, se le attività di detto intermediario sono esercitate esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di detta impresa, esso non è considerato come un intermediario che gode di uno status indipendente, ai sensi del presente paragrafo."*

Esempio 6

La **convenzione con la Lituania**, stabilisce che: *"Tuttavia, se le attività di detto intermediario sono esercitate esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di detta impresa, e le condizioni tra l'agente e l'impresa sono diverse da quelle che sarebbero state convenute tra persone indipendenti, detto agente non è considerato come un intermediario che gode di uno status indipendente, ai sensi del presente paragrafo."*

LA VERIFICA DELL'ESISTENZA DI UNA SOP E I CONTROLLI DELLA GDF

La verifica **dell'esistenza di una SOP** passa attraverso queste fasi:

1. comprendere se l'intermediario estero agisce **nell'ordinaria attività**, in quanto lo svolgimento di ulteriori funzioni che dovrebbero ricadere nella sfera economica della casa mandante lo qualificerebbe in automatico come una SOP;
2. in secondo luogo, capire se l'agente è **indipendente**, sia dal punto di vista giuridico che economico;
3. qualora l'agente sia dipendente, che non possano essere ricondotti all'agente i **"poteri di rappresentanza" impliciti**, cioè di poter portare avanti trattative che impegnano la casa mandante.

Ciò per evitare i **controlli dei verificatori**, i quali focalizzano i controlli su due principali **fattispecie** considerate rilevanti:

- ✓ l'operatività in Italia di un'impresa estera attraverso una **stabile organizzazione non dichiarata** o, qualora dichiarata, formalmente **"sottodimensionata"**;
- ✓ l'esistenza di un'impresa residente fiscalmente in Italia che dispone all'estero di stabili organizzazioni **non palesate o utilizzate per realizzare lo spostamento di profitti verso Stati o territori con più basso livello impositivo** (tecniche di *profit shifting*).

La **prima fase** di azione della Guardia di Finanza (CM GdF 1/2018) è costituita **dalla identificazione di quei soggetti economici che**, in considerazione del settore di operatività e del loro modello di *business*, possono potenzialmente presentare **evidenti profili di criticità fiscale**.

Le **banche dati** utilizzate a tale scopo sono:

INFOCAMERE/TELEMACO	- per rilevare le società estere operanti in Italia per il tramite di unità locali secondarie (SO occulta "materiale");
E.T.I. (RICHIESTA ELENCHI TITOLARI DI PARTITA IVA)	- per selezionare le società estere operanti in Italia per il tramite di rappresentanti fiscali con sede coincidente con quella della consociata (elemento d'interesse per un'eventuale configurazione di una SO occulta "personale" – figura dell'agente dipendente);
ANAGRAFE TRIBUTARIA – (p.i.co. – Servizio per le informazioni sul contribuente)	- per i dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ad altre rilevanti informazioni, come quelle utili alla quantificazione dei volumi di affari delle società estere operanti in Italia per il tramite di rappresentanti fiscali con sede coincidente con quella della consociata;
SISTEMA B.R. (EUROPEAN BUSINESS REGISTER)	- per dati ed informazioni societarie di imprese localizzate all'estero;
MINT GLOBAL, MINT ITALY E ORBIS	- per la ricostruzione della catena di controllo.

RECENTE GIURISPRUDENZA

Di seguito una raccolta di recenti sentenze riguardanti l'individuazione di una S.O. "personale".

SENTENZA	CASO
CTP Padova, Sezione I, Sent. n. 19 del 02.01.2018	<p>Presenza di una SOP occulta sul territorio dello Stato, da parte di una società inglese: è SOP un soggetto che svolgeva l'attività di agenzia viaggi, avvalendosi di una rete di <i>partner</i> commerciali - c.d. "Promotori Turistici", con i quali sottoscriveva due contratti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ uno di agenzia, con il quale conferiva l'incarico di operare quale promotore turistico; ▪ uno di fornitura di servizi e strumenti software per uso professionale. <p>Con il primo contratto veniva corrisposta al promotore una provvigione, mentre con il secondo accordo era il promotore che doveva corrispondere un prezzo per l'acquisto del sistema informatico necessario per poter operare. Nonostante l'articolazione formalmente distinta delle due società, nella sostanza le stesse costituivano una struttura economica unitaria, interamente strumentale al raggiungimento dello scopo commerciale della società non residente.</p>
Corte di Cassazione, sezione V civile, Sentenza n. 32078 del 12.12.2018	<p>Presenza di una SO in Italia di un istituto scolastico straniero, avente la forma giuridica di fondazione di diritto canadese.</p> <p>In merito, nel corso dell'ispezione emergeva che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ il legale rappresentante dell'ente estero era una cittadina italiana iscritta all'Aire; ✓ l'attività dell'ente era rivolta prevalentemente a studenti canadesi residenti in Italia; ✓ venivano forniti servizi di istruzione, di alloggio e di mensa, vendendo libri e uniformi non compresi nel costo della retta; ✓ il citato istituto scolastico disponeva di un plesso principale concesso da un comune italiano in comodato gratuito, nonché di altri edifici destinati a dormitori degli studenti e ad abitazioni degli insegnanti, del legale rappresentante e del suo coniuge ✓ i costi di gestione dell'ente di diritto estero erano prevalentemente sostenuti in Italia, ad eccezione di quelli pubblicitari promossi in Canada; ✓ la direzione scolastica era curata in Italia. <p>Viene constatata la perfetta identità delle persone fisiche che si occupano della struttura canadese e di quella italiana situata sul territorio nazionale, con la presenza quasi costante della direttrice della scuola, cui fa capo la stessa compagine economica canadese.</p>

<p>Corte di Cassazione Sentenza 9.4.2010 n. 8488</p>	<p>Si ha stabile organizzazione "personale" ogni qual volta la società estera dispone in Italia di un agente dotato dei poteri di rappresentanza, anche se lo stesso agisce sulla base di ordini o direttive della casa madre; l'effettiva partecipazione alle trattative senza poteri di rappresentanza e quella della rappresentanza devono considerarsi quali ipotesi alternative, per cui di fatto la formale attribuzione del potere di firma non riveste carattere essenziale</p>
<p>Corte di Cassazione Sentenza 29.5.2012 n. 20678</p>	<p>Non è necessario che l'agente abbia un'effettiva struttura con locali fiscalmente ubicati in Italia. Al contrario, è sufficiente che l'agente possa concludere i contratti, nel senso in precedenza indicato, per conto della casa madre estera.</p>
<p>Corte di Cassazione Sentenza 17.1.2013 n. 1103</p>	<p>E' riconosciuto il carattere di S.O. di un direttore di sci club sloveno che agiva da intermediario per conto di stazioni sciistiche italiane dove venivano inviati per soggiorni turistici cittadini sloveni; nel caso specifico, la Suprema Corte ha stabilito che l'ampiezza delle prestazioni svolte dalla persona (scelta degli alberghi, consegna materiale degli skipass, incasso dei corrispettivi, assistenza alla clientela ecc.) era tale da configurare il medesimo quale S.O., pur se non esisteva un luogo fisico dove l'attività di intermediazione veniva svolta.</p>
<p>Corte di Cassazione, Sentenza n. 3769 del 9 marzo 2012</p>	<p>PVC, sulla base del quale era stato proposto il recupero a tassazione di maggiori redditi imponibili, imputabili alla stabile organizzazione occulta di un soggetto non residente di diritto olandese. Accertata la presenza della SO, in virtù dell'esecuzione di atti eccedenti l'ordinaria attività di commissionaria alla vendita, ordinariamente svolta da parte della controllata italiana ove era individuata la stabile occulta.</p> <p>La società partecipata italiana ha agito nei confronti del pubblico "spendendo il proprio nome e non quello della casa madre". Di conseguenza, la stessa società residente in Italia ha operato "in proprio", oltre che direttamente "nel proprio interesse". Più in particolare, l'agente italiano promuoveva e riceveva ordini che sono stati inviati direttamente a un deposito dal quale i beni sono stati consegnati e dove la società estera regolarmente approvava le operazioni.</p> <p>Secondo la Corte, poteva concludersi che: non vi era alcun "attivo coinvolgimento" della società committente nella conclusione dei contratti proposti dalla commissionaria; la circostanza che la controllata italiana avesse la possibilità di stipulare contratti in nome della controllante estera, non comporta necessariamente l'individuazione di particolari poteri di rappresentanza elemento che, invece, deve essere valutato separatamente, sulla base di un approccio di effettività sostanziale.</p>