

# MANUALE DI TRATTAZIONE

Le regole-base per la tassazione del reddito transnazionale

## INTERNAZIONALE

attribuzione dei diritti impositivi derivanti dalle stesse. Pertanto, laddove le Convenzioni non prevedano specifiche disposizioni, le attività di esplorazione sono disciplinate dalla *basic rule* del comma 1.

Per quanto attiene le Convenzioni dell'Italia con riguardo alle ipotesi di cui all'art. 2, lett. f) del Modello OCSE si individuano invece due gruppi di Convenzioni UE. Appartengono al primo gruppo le Convenzioni che *non includono* in tale fattispecie i giacimenti petroliferi o di gas, limitandosi a considerare come "S.O." una miniera, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali<sup>62</sup>; queste Convenzioni non sono conformi al Modello OCSE. Appartengono al secondo gruppo le restanti Convenzioni UE che *includono* in tale fattispecie *anche* i giacimenti petroliferi o di gas, oltre alle altre ipotesi; queste Convenzioni sono conformi al Modello OCSE.

Per quanto attiene infine il diritto interno, è rilevante notare che l'art. 162, TUIR, ha invece esteso la lett. f), oltre che a miniere, giacimenti *etc.*, anche alle attività estrattive di risorse naturali poste al di fuori delle acque extraterritoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali. Questa previsione non trova riscontro né nella rete convenzionale né nel Modello OCSE, ove, come si è appena detto, vi è una lacuna determinata dalla assenza di accordo in materia.

### 3.2.5.7. Cantieri di costruzione o di montaggio

#### Modello OCSE

##### *Requisito oggettivo*

Il Modello OCSE all'art. 5, paragrafo 3, dispone che un cantiere di costruzione o di montaggio costituisce "S.O." solamente se ha durata superiore a  *dodici mesi*. Si tratta della fattispecie compendiosamente denominata dei *cantieri* (o "*construction clause*"), che include cantieri di sola costruzione, cantieri di solo montaggio (di parti prefabbricate), ovvero cantieri in cui è contestualmente svolta la costruzione ed il montaggio<sup>63</sup>.

Le organizzazioni internazionali hanno sempre propeso per la non inclusione di questa fattispecie nella definizione di S.O. in quanto, oltre alla irrilevanza dei casi concreti, si riteneva che i cantieri fossero ragionevolmente al di fuori delle ipotesi del paragrafo 1 dell'art. 5. Ad esempio, se una particolare commessa prevede un continuo movimento spaziale del cantiere stesso (si pensi alla costruzione di un'autostrada o di una ferrovia), pur durando per un periodo di tempo sufficiente a determinarne la permanenza, non si configura comunque come S.O. per la mancanza di fissità. Tuttavia, la rilevanza che i cantieri hanno

<sup>62</sup> Convenzioni con Austria, Belgio, Finlandia, Germania, Irlanda, Lussemburgo, Paesi Bassi, Portogallo, Spagna e Svezia.

<sup>63</sup> Commentario all'art. 5, paragrafo 17.

assunto nel primo dopoguerra ha condotto ad una rimeditazione dell'argomento, nel tentativo di enucleare caratteristiche essenziali dei cantieri che ne permettessero la sussunzione nella nozione di S.O.M., peraltro già diffusa. Il Modello OCSE del 1963 accoglie tale impostazione, ponendo la fattispecie dei cantieri all'interno delle esemplificazioni del paragrafo 2 con l'aggiunta, però, di un requisito temporale minimo individuante il carattere della cd. *durata*. Successivamente, il Modello del 1977 ha spostato tale previsione nell'autonomo comma 3, al fine di conferire rilievo peculiare a tale fattispecie di S.O.M.

L'espressione "cantiere edile o progetto di costruzione o di installazione" non comprende solamente la costruzione di edifici, ma anche quella di strade, ponti o canali, la posa di tubazioni, gli scavi e il dragaggio. La progettazione e la supervisione dei lavori di costruzione di un edificio rientrano nell'ambito dell'espressione se vengono effettuati dall'impresa edile, ma non vi rientrano se sono a cura di un'altra impresa; in tale seconda ipotesi se tale impresa ha un ufficio utilizzato esclusivamente per la progettazione o la supervisione dei lavori, relativi ad un cantiere o ad un progetto, i quali non hanno le caratteristiche di un'attività permanente, l'ufficio non costituisce una sede di lavoro fissa ai sensi del paragrafo 1, perché esso sussiste senza avere il carattere della permanenza.

Nel caso in cui più progetti di costruzione (ognuno di durata inferiore ai 12 mesi) siano svolti presso lo stesso sito (cantiere), vi è S.O. se gli altri requisiti dell'art. 5 sono adempiuti. Inoltre l'espressione "cantiere di installazione" include anche la installazione di macchinari complessi nell'ambito di una struttura preesistente.

#### *Requisito della durata*

Attualmente, lo specifico requisito di *durata* minima richiesto dal Modello OCSE è di dodici mesi. La integrazione della durata non può tuttavia di per sé attribuire alla struttura materiale la natura di S.O.M., in quanto la *basic rule* deve comunque essere applicata per individuare se una certa attività possa configurare un cantiere (*ergo*, una disponibile sede fissa d'affari funzionalmente connessa) riconducibile all'impresa estera.

La particolare attività di un'impresa di costruzioni si compone sia del processo costruttivo e/o di montaggio, sia di tutte le funzioni essenzialmente connesse alle stesse: in tal ottica, quindi, partecipano alla realizzazione della S.O. anche le attività preparatorie, quelle di progettazione e supervisione, nonché tutti gli uffici e le altre installazioni svolgenti un'attività localizzata nell'ambito del cantiere.

Difatti, le attività preparatorie (a quelle di costruzione e montaggio)<sup>64</sup> nonché quelle di progettazione e supervisione<sup>65</sup> sono normalmente proprie dell'oggetto della stessa impresa che realizza il cantiere. Il Commentario richiede espressa-

<sup>64</sup> Commentario all'art. 5, paragrafo 17 laddove parla di attività di scavo, ed il paragrafo 19.

<sup>65</sup> Commentario all'art. 5, paragrafo 17.

mente che, affinché si integri la fattispecie, queste attività preparatorie siano realizzate dalla stessa impresa che svolge il cantiere. Se, invece, esse sono affidate ad un'impresa diversa, *solo* l'ufficio eventualmente utilizzato dall'impresa estera a tal fine potrà essere considerato S.O. (per essa) e *solamente* se il cantiere al quale si riferisce comunque configura il requisito della durata dei dodici mesi. Le eventuali altre installazioni nel cantiere, seppur astrattamente configuranti una S.O.M. ai sensi del paragrafo 1, non possono essere considerate a tal fine nel caso in cui il cantiere si esaurisca prima dello scadere dei dodici mesi, in quanto teleologicamente collegate con questo<sup>66</sup>.

Nel determinare il requisito della durata, in primo luogo, va evidenziato che esso rileva in assoluto e non, invece, in relazione ad un singolo periodo d'imposta. In secondo luogo, i dodici mesi afferiscono al singolo cantiere (come progetto unitario) così come si è sviluppato nello spazio (considerando, ad es., anche strade *etc.*)<sup>67</sup>, ma non possono considerarsi come somma delle durate di due cantieri separati se questi sono totalmente disconnessi<sup>68</sup>. Analogamente, se due cantieri appaiono formalmente separati poiché contratti con differenti commesse oppure susseguentisi l'uno all'altro, ma sul piano commerciale (ad es. stesso committente) e geografico (ad es. prosegue lo sviluppo della strada) costituiscono un tutt'uno coerente, allora questi saranno considerati unitari ai fini dell'applicazione del comma 3.

Un cantiere esiste a partire dalla data nella quale il costruttore comincia i lavori, comprese eventuali opere preliminari, nel Paese in cui la costruzione avrà sede, per esempio installando un ufficio di progettazione apposito. In genere esso continua a sussistere fino al completamento dei lavori o finché non viene abbandonato in modo permanente. Quando i lavori si interrompono per qualche tempo, non si deve ritenere che con questo il cantiere cessi di esistere; nel determinare la sua vita va anzi tenuto conto di interruzioni stagionali o di altre di natura transitoria. Fra le interruzioni stagionali vi sono quelle dovute alle cattive condizioni meteorologiche.

Nel caso di *partnerships* trasparenti, il *test* dei 12 mesi è applicato unitariamente con riferimento alla *partnership*, cosicché si sommano a tale fine i singoli periodi di tempo di attività dei singoli *partners*, ed ognuno di essi disporrà di S.O. con imputazione *pro quota* degli utili in base alla partecipazione alla *partnership*, ma non in base al periodo di tempo di attività propria nel sito<sup>69</sup>.

Inoltre, data la peculiarità dell'attività delle imprese di costruzione e montaggio, questo particolare caso di S.O.M. viene ad esistenza e quindi i dodici mesi iniziano a contare, dal momento in cui l'appaltatore dà avvio alle attività

<sup>66</sup> Commentario all'art. 5, paragrafo 16.

<sup>67</sup> Commentario all'art. 5, paragrafo 19.

<sup>68</sup> Commentario all'art. 5, paragrafo 18.

<sup>69</sup> Commentario all'art. 5, paragrafo 19.1.

preparatorie connesse con quelle principali<sup>70</sup>. Questa S.O.M. cessa di esistere (e ciò rileva ai fini del requisito della durata di dodici mesi), invece, quando l'opera è definitivamente consegnata oppure il cantiere è permanentemente abbandonato<sup>71</sup>.

Infine, le interruzioni non costituiscono cessazione solamente nel caso in cui esse si presentino temporanee, cioè legate, ad esempio, alla stagionalità, al personale, alla mancanza di materie prime, *etc.*, assommandosi, in questo caso, al totale della durata<sup>72</sup>.

#### Convenzioni dell'Italia

Con riguardo alle Convenzioni dell'Italia si deve notare che il Modello OCSE reca, a differenza di esse, un autonomo paragrafo 3 nel quale è specificata la cd. "*construction clause*"; l'art. 5 delle Convenzioni UE dell'Italia ha infatti una numerazione diversa per la *construction clause* rispetto all'art. 5 del Modello OCSE, in quanto non reca un paragrafo autonomo per essa come avviene nel Modello OCSE. Il contenuto delle Convenzioni UE dell'Italia è tuttavia identico al Modello OCSE – con soltanto sporadiche variazioni del limite di durata –. In concreto il paragrafo 3 dell'art. 5 del Modello OCSE diventa la lett. g) dell'art. 5 delle Convenzioni UE dell'Italia.

La cd. "*construction clause*" di cui all'art. 2, lett. g) del Modello OCSE ha tre varianti nelle Convenzioni UE dell'Italia a seconda della durata del cantiere di costruzione o di montaggio. Al primo gruppo appartengono le clausole che prevedono una durata che oltrepassa i *sei mesi*<sup>73</sup>, al secondo quelle che prevedono una durata che oltrepassa i *nove mesi*<sup>74</sup>, ed al terzo quelle che prevedono una durata che oltrepassa i *dodici mesi*. Delle tre clausole la terza è conforme al Modello OCSE; poiché essa riguarda la maggioranza delle Convenzioni UE dell'Italia, essa può essere considerata come clausola *standard* conforme a Modello OCSE. Detta clausola però è collocata all'art. 5 (2), lett. g), invece di essere collocata autonomamente all'art. 5 (3).

#### Art. 162, comma 3, TUIR

Per quanto attiene il diritto interno si rileva che l'art. 162, comma 2, TUIR, è difforme rispetto al *treaty network* dell'Italia ma conforme al Modello OCSE; infatti l'art. 162 non riporta la lett. g) relativa ai cantieri di costruzione *etc.* (inclusa invece nella maggior parte di Convenzioni dell'Italia ispirate su questo profilo quindi al Modello del 1963). Nell'ambito dell'art. 162 la lett. g) delle Convenzioni va a costituire un autonomo paragrafo 3, determinando così

<sup>70</sup> Commentario all'art. 5, paragrafo 18.

<sup>71</sup> Commentario all'art. 5, paragrafo 19.

<sup>72</sup> Commentario all'art. 5, paragrafo 18.

<sup>73</sup> Convenzione con il Portogallo.

<sup>74</sup> Convenzione con la Grecia.

zione finanziaria<sup>30</sup> forniscono una definizione di succursale, prima, e di S.O., in seguito. La dottrina da ultimo ritiene che la definizione di S.O. contenuta nella singola Convenzione sia applicabile, o, alternativamente, in assenza di Convenzione, sia applicabile la nozione che deriva dalle Convenzioni dell'Italia in vigore, interpretata alla luce della statuizione OCSE e delle espressioni giurisprudenziali, ministeriali e dottrinali.

### 3.1.3. Introduzione nel diritto tributario interno

Dal 1° gennaio 2004 è stata introdotta una norma interna che contiene la definizione di S.O. (art. 162, TUIR). Questa definizione colma la lacuna poc'anzi riscontrata. La nozione di S.O. dell'art 162 deriva dal tessuto convenzionale esistente. L'assenza di una norma di diritto interno non è stata, fino ad ora, prerogativa esclusiva dell'Italia, in quanto anche Francia, Danimarca, Olanda e Grecia, presentano una situazione analoga.

L'art. 4, comma 1, lett. a), l. 80/2003, prevedeva che fosse introdotta la "[...] definizione della nozione di S.O. sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni [...]" di ispirazione OCSE. La relazione tecnica di accompagnamento al D.lgs. 344/2003, a sua volta, precisa che in alcuni casi si è optato per delle variazioni rispetto agli orientamenti dell'OCSE. Alcune Convenzioni con i Paesi in via di sviluppo, inoltre, si rifanno al Modello di Convenzione ONU del 1980 (tra l'altro, ampiamente ispirato a quello OCSE). Qui di seguito si prenderanno in considerazione le determinazioni positive dell'art. 162 per verificarne le corrispondenze con gli orientamenti attualmente diffusi in ambito internazionale.

## 3.2. STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE

### 3.2.1. Definizione-base

L'originaria nozione di S.O. posta nella prima Convenzione-modello della Società delle Nazioni si caratterizzava come una serie di esemplificazioni di fattispecie; quella attuale dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE costituisce, invece, una definizione esplicita dotata di particolare articolazione. Dottrina e giurisprudenza<sup>31</sup> considerano tale disposizione come formata di due parti co-

7682. Per la giurisprudenza di merito: Comm. cent., 9 marzo 1990, n. 1887; Comm. cent., 24 ottobre 1976, n. 12136; Comm. cent., 17 dicembre 1979, n. 13564; Comm. cent., 7 novembre 1978, n. 14990; Comm. cent., 20 maggio 1980, n. 5868; Comm. trib. prov. di Milano, 12 settembre 1997, n. 238.

<sup>30</sup> Circolare 30 aprile 1977, n. 7/1946; circolare 22 settembre 1980, n. 9/2267; circolare 16 luglio 1998, n.188/E; circolare 12 novembre 1998, n. 263/E; risoluzione 7 dicembre 1991, n. 501504; risoluzione 13 dicembre 1989, n. 460196; risoluzione 1 febbraio 1983, n. 9/2398; risoluzione 8 aprile 1980, n. 9/427; risoluzione 30 gennaio 1979, n. 12/510; risoluzione 17 novembre 1979, n. 12/345.

<sup>31</sup> Cass., 7 marzo 2002, n. 3367 e 3368; Cass., 25 maggio 2002, n. 7682.