

La nuova definizione di stabile organizzazione

Numero : **97/2018**
Gruppo : **IMPOSTE DIRETTE**
Oggetto : **STABILE ORGANIZZAZIONE**
Norme e prassi : ART. 1 COMMA 1010, LEGGE N. 205 DEL 2017; ART. 162 TUIR.
Autore: DIANA PÉREZ CORRADINI - CONSULENTE FISCALE IN PADOVA

Sintesi

La Legge di Bilancio 2018 ha **modificato la definizione di Stabile Organizzazione** contenuta nell'art. 162 del TUIR.

Tale modifica è stata effettuata in modo da recepire nel nostro ordinamento le modifiche al Modello OCSE apportate dall'Action 7 del progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project).

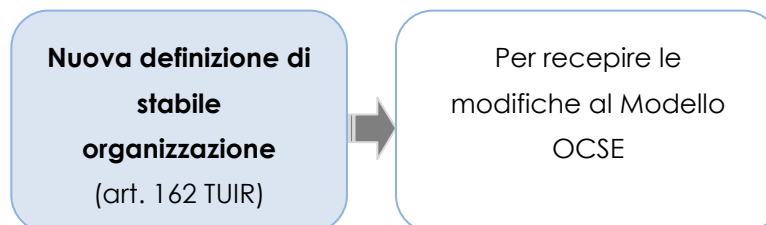
La presente Circolare analizzerà quali sono le modifiche apportate all'art. 162 del TUIR evidenziando anche alcuni punti di dubbia interpretazione.

Gli argomenti

1. PREMESSA
2. STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE SENZA COSISTENZA FISICA
3. ATTIVITÀ PREPARATORIE O AUSILIARIE
4. FRAMMENTAZIONE DELLE ATTIVITÀ
5. STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE
6. ENTRATA IN VIGORE DELLE MODIFICHE
7. RAPPORTO CON LE CONVENZIONI E I TRATTATI
8. QUADRO NORMATIVO

Premessa

La Legge di Bilancio 2018 ha modificato la definizione di **Stabile Organizzazione** contenuta nell'[art. 162 del TUIR](#). Tale modifica è stata effettuata in modo da recepire nel nostro ordinamento le modifiche al Modello OCSE apportate dall'Action 7 del progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project).



In particolare le modifiche riguardano i seguenti aspetti:

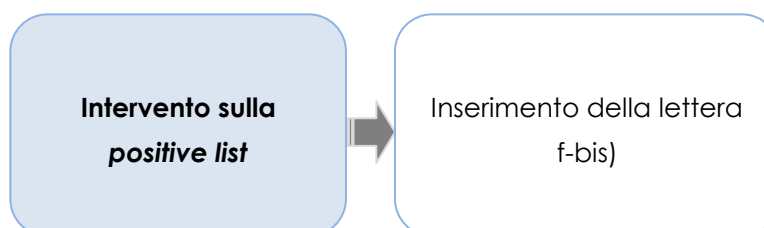
- ◆ la configurabilità della stabile organizzazione anche in assenza di una consistenza fisica;
- ◆ la specificazione riguardante le attività preparatorie o ausiliarie ai fini della configurabilità o meno della Stabile organizzazione;
- ◆ l'introduzione della clausola anti-frammentazione;
- ◆ la delimitazione delle ipotesi di agente dipendente/indipendente.



Si ricorda che, in linea di principio, l'art. 162 del TUIR si applica in assenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, ovvero laddove disponga di un trattamento più favorevole per il contribuente.

Stabile Organizzazione materiale senza consistenza fisica

Tramite la modifica del comma 2 dell'art. 162 del TUIR, la Legge di Bilancio 2018, interviene sulla c.d. *positive list* (lista di fattispecie suscettibili di configurare Stabile Organizzazione) inserendo la lettera f-bis).



In particolare, con la **lettera f-bis**) è stata introdotta una previsione che ricomprende tra le fattispecie suscettibili di configurare una stabile organizzazione *“una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso”*.



Al riguardo sarà necessario chiarire come debba essere interpretata la nuova ipotesi di Stabile Organizzazione contenuta nella lettera f-bis) del comma 2 dell'art. 162 del TUIR; in particolare, i suoi rapporti rispetto alla "ordinaria" definizione di Stabile Organizzazione "materiale" contenuta al comma 1 e, più in generale, rispetto alla Convenzione Multilaterale, una volta in vigore, che – quanto meno allo stato attuale – non contiene un'analogia previsione.

Sul punto, il "Servizio Studi del Senato" ha precisato che il rimando agli elementi della stabilità, della ricorrenza e della dimensione economica mirerebbero ad evitare "manipolazioni" che impediscano la qualificazione di Stabile Organizzazione.

Tale modifica trae origine nelle indicazioni fornite a livello OCSE riguardo al fatto che è necessario superare l'impostazione per cui la qualifica di Stabile Organizzazione è da ritenersi ricollegabile all'insediamento di una struttura fisica nel territorio dello Stato.

Infatti, tale impostazione risulta obsoleta in relazione alle attività completamente digitali o multidimensionali che consentono alle imprese di operare senza una presenza fisica sul territorio.

E' stata inoltre **abrogata** la norma, di cui al comma 5 dell'art. 162 del TUIR, volta ad escludere la configurabilità di una Stabile Organizzazione nel caso di disponibilità a qualsiasi titolo di *"elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi"*.

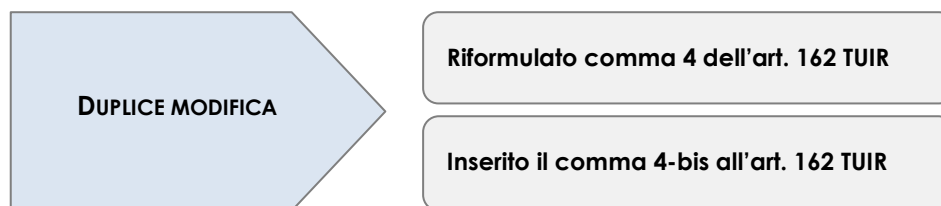
Tale norma, è stata nel tempo interpretata dalla prassi e dalla dottrina nazionale in questo modo:

- ◆ il sito Internet non configura di per sé una Stabile Organizzazione;
- ◆ il server può configurare Stabile Organizzazione se è nella piena disponibilità dell'impresa estera e svolge attività significative, mentre non configura stabile organizzazione se svolge attività meramente ausiliarie e preparatorie;
- ◆ l'Internet service provider non configura Stabile Organizzazione se opera quale agente "indipendente".

Le modifiche apportate all'art. 162 del TUIR, che da un lato abrogano il comma 5 e dall'altro modificano le ipotesi positive di Stabile Organizzazione, ampliandole alle attività digitali, potrebbero far propendere per la riconducibilità alla nozione di Stabile Organizzazione del sito internet e del server, se dal contesto in cui opera l'impresa possono essere soddisfatte le condizioni fissate dalla lett. f-bis) dell'art. 162 del TUIR.

Attività preparatorie o ausiliarie

La Legge di Bilancio 2018 ha riformulato la c.d. *negative list* di cui al comma 4 dell'art. 162 del TUIR ed inoltre ha inserito in tale articolo anche il comma 4-bis.



Con tale modifica è previsto che la combinazione di più attività che singolarmente considerate avrebbero carattere preparatorio e ausiliario ma che nella loro complementarietà perdono tale carattere, sia idonea a configurare Stabile Organizzazione.



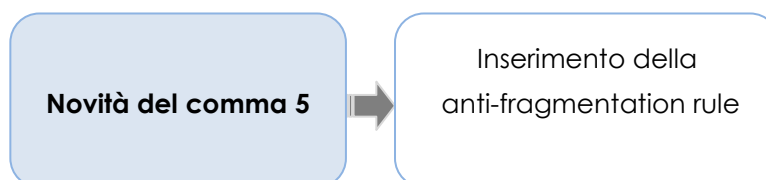
Quindi, la portata di tale modifica normativa è che dovrà valutarsi caso per caso se le attività svolte costituiscono, o meno, parte essenziale del *business* dell'impresa estera.

Frammentazione delle attività

In virtù del nuovo comma 5 dell'art. 162 del TUIR, l'eccezione relativa alle attività di carattere preparatorio e ausiliario, prevista dal comma 4, non opera con riferimento ad una base fissa utilizzata da un'impresa o da un'impresa ad essa strettamente correlata:

- ◆ se queste svolgono la propria attività nello stesso luogo o in un altro luogo costituente Stabile Organizzazione per le stesse;
- ◆ se l'attività risultante dalla combinazione delle attività delle due imprese nello stesso luogo o nei due luoghi non sia di carattere preparatorio o ausiliario,

a condizione che le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo o, dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.



Ai fini dell'individuazione del rapporto di correlazione ritenuto rilevante per l'applicazione della norma in oggetto, il nuovo comma 7-bis dell'art. 162 del TUIR – analogamente a quanto previsto dalla Convenzione

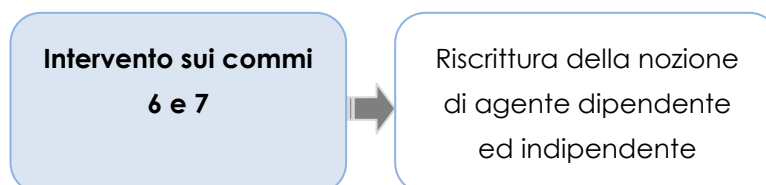
multilaterale – prevede che un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50% della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50% della partecipazione o, nel caso di una società, per più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.

La disposizione mira ad evitare che le multinazionali frammentino l'attività tra più società del gruppo per qualificare le singole funzioni come ausiliarie o preparatorie.

Si tenga presente che la norma recepisce quanto previsto dall'art. 13 della Convenzione Multilaterale. Al riguardo, si segnala che l'Italia ha esercitato l'opzione per il recepimento della c.d. *anti-fragmentation rule* la quale si applica alle Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia solo se l'altro Stato ha effettuato la stessa opzione.

Stabile organizzazione personale

L'ultima modifica apportata dalla Legge di Bilancio 2018 riguarda la sostituzione dei commi 6 e 7 dell'art. 162 del TUIR.



Con le modifiche suddette, vengono riscritte le nozioni di agente dipendente e agente indipendente ai fini del riscontro di una Stabile Organizzazione nel territorio dello Stato.



Le modifiche sono sostanzialmente in linea con quanto previsto dalla Convenzione multilaterale all'art. 12, per il quale però, l'Italia ha esercitato la propria riserva per la disapplicazione.

Quindi, ci si chiede se da qui all'entrata in vigore della Convenzione multilaterale l'Italia cambierà la propria posizione sul punto, avendo anche a disposizione la possibilità di modificare i singoli trattati contro le doppie

imposizioni.

Si tenga presente che, l'art. 162 del TUIR è comunque applicabile di regola in assenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, oppure laddove disponga di un trattamento più favorevole per il contribuente rispetto a quello previsto dal singolo trattato.

Per quanto riguarda l'**agente dipendente**, in base al nuovo comma 6, configura una Stabile Organizzazione un soggetto che:

- ◆ agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente;
- ◆ abitualmente conclude contratti, o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa.

I contratti di cui sopra devono essere:

- ◆ conclusi in nome dell'impresa, oppure
- ◆ relativi al trasferimento della proprietà, o alla concessione del diritto di utilizzo, di beni dell'impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure
- ◆ relativi alla fornitura di servizi da parte dell'impresa.

Quindi, se un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude i contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa non residente, si considera che tale soggetto configuri una Stabile Organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dallo stesso per conto dell'impresa non residente.



E' fatta salva l'esclusione della sussistenza di una Stabile Organizzazione, in ogni caso, se le attività sono ricomprese nella *negative list* con i requisiti previsti dal comma 4-bis dell'art. 162 del TUIR.

In base a quanto sopra esposto, quindi, la novità consiste nel fatto che la figura dell'agente dipendente sarebbe tale anche nel momento in cui l'intermediario giochi un ruolo determinante nel portare a conclusione i contratti, i quali sono poi soltanto finalizzati dalla casa madre.

L'espressione "opera ai fini della conclusione della conclusione di contratti", anche in base a quanto precisato dal nuovo Commentario all'art. 5 del modello OCSE, include quelle situazioni in cui il contratto sia concluso senza che sia intervenuta una negoziazione attiva da parte dell'agente.

Per quanto riguarda l'**agente indipendente**, in base al nuovo comma 7 riscrive la nozione di agente indipendente. Infatti, non configura Stabile Organizzazione un soggetto che:

- ◆ svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e
- ◆ agisce per l'impresa nell'ambito della propria attività ordinaria.

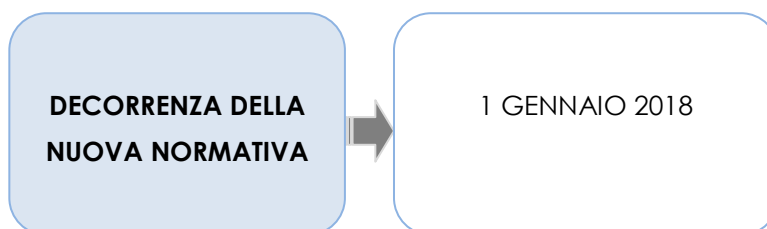
Rispetto alla formulazione precedente del comma in oggetto, non è agente indipendente il soggetto che opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è "strettamente correlato".



In base alla nuova normativa interna, l'agente monomandatario controllato dall'impresa estera si presumerebbe una sua stabile organizzazione.

Entrata in vigore delle modifiche

In assenza di una decorrenza specifica espressa, il nuovo art. 162 del TUIR è entrato in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2018 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).



Rapporto con le Convenzioni ed i trattati

Oltre alla decorrenza delle modifiche apportate all'art. 162 del TUIR, è necessario valutare anche che:

- ♦ L'OCSE ha modificato il modello di Convenzioni internazionali il 21.11.2017 (rilasciato ufficialmente, unitamente al relativo Commentario, il 18.12.2017);
- ♦ L'Italia ha siglato la Convenzione Multilaterale OCSE il 7.6.2017, a seguito della quale le Convenzioni esistenti si intenderanno automaticamente modificate, senza necessità di una rinegoziazione bilaterale delle clausole, o di parte di esse.

La Convenzione Multilaterale OCSE ha delle differenze rispetto alla disciplina interna contenuta nell'art. 162 del TUIR.

Infatti, essa non contiene alcuna previsione in merito alla **rilevanza della significativa e continuativa presenza economica**. Di conseguenza, ai sensi dell'art. 169 del TUIR, la disposizione contenuta nella nuova lettera f-bis, sembrerebbe applicabile solo per le transazioni con soggetti residenti in Stati con cui non è stipulata una Convenzione, ovvero, solo a seguito di modifica e inclusione di tale previsione nei nuovi accordi.

L'elencazione e le disposizioni relative alla *negative list* di cui al comma 4 e 4-bis e la clausola anti-frammentazione di cui al comma 5 dell'art. 162 del TUIR sono analoghe a quelle riportate nell'art. 13 della Convenzione.



La norma convenzionale, però, non si applica immediatamente alle

Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate precedentemente dall'Italia. Infatti, perché si possa applicare, lo Stato che intende esercitare ed applicare una o più opzioni previste nell'art. 13 della Convenzione, deve procedere alla notifica della sua scelta al Depositario. Soltanto se tutte le giurisdizioni contraenti effettuano e notificano tale scelta, l'opzione si applica alla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulato in precedenza.

Per quanto riguarda la nuova nozione di agente dipendente/indipendente di cui ai commi 6 e 7 dell'art. 162 del TUIR, la stessa risulta omologa a quella prevista nell'art. 12 della Convenzione.



Su tale articolo però, l'Italia ha esercitato la riserva per la disapplicazione integrale.

Quindi, riepilogando:

- ♦ essendo alcune clausole di natura opzionale, la sostituzione automatica è condizionata dal fatto che l'altro Stato abbia esercitato la medesima opzione;
- ♦ per altre clausole, l'Italia ha esercitato una riserva espressa per la disapplicazione.

Questo comporta che nonostante la normativa interna italiana si sia resa più stringente con il nuovo art. 162 del TUIR, vi possa essere un sistematico ricorso alle Convenzioni contro le doppie imposizioni che prevedono norme più favorevoli, se non modificate dalla Convenzione Multilaterale.

Quadro normativo

La seguente tabella confronta l'art. 162 del TUIR prima e dopo l'intervento effettuato dalla legge di bilancio 2018:

ART. 162 TUIR	
<u>in vigore fino al periodo d'imposta 2017</u>	<u>in vigore dal periodo d'imposta 2018</u>
"(...) l'espressione <<stabile organizzazione>> designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato" (comma 1)	Identico
"L'espressione <<stabile organizzazione>> comprende in particolare: a) una sede di direzione;	"L'espressione <<stabile organizzazione>> comprende in particolare:

	<p>b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali (...)" (comma 2)</p>	<p>a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali (...);</p> <p>f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso".</p>
	<p>"Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato <<stabile organizzazione>> soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi" (comma 3)</p>	<p>Identico</p>
	<p>"Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:</p> <p>a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione, o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;</p> <p>b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;</p> <p>c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da</p>	<p>"Fermi restando i commi da 1 a 3, la dizione <<stabile organizzazione>> non comprende:</p> <p>a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione, o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;</p> <p>b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;</p> <p>c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della</p>

	<p>parte di un'altra impresa;</p> <p>d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;</p> <p>e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;</p> <p>f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario" (comma 4)</p>	<p>trasformazione da parte di un'altra impresa;</p> <p>d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;</p> <p>e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento per l'impresa, di ogni altra attività</p> <p>f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e)".</p>
		<p>"Le disposizioni del comma 4 si applicano a condizione che le attività di cui alle lettere da a) a e) o, nei casi di cui alla lettera f), l'attività complessiva della sede fissa d'affari siano di carattere preparatorio o ausiliario" (comma 4-bis)</p>
	<p>"Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi" (comma 5)</p>	<p>"Il comma 4 non si applica ad una sede fissa d'affari che sia utilizzata o gestita da un'impresa se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata svolge la sua attività nello stesso luogo o in un altro luogo nel territorio dello Stato e lo stesso luogo o l'altro luogo costituisce una stabile organizzazione per l'impresa o per l'impresa strettamente correlata in base alle previsioni del presente articolo, ovvero l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla</p>

		<p>stessa impresa o da imprese strettamente correlate nei due luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario, purché le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa"</p>
	<p>"Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 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" (comma 6)</p>	<p>"Ferma le disposizioni dei commi 1 e 2 e salvo quanto previsto dal comma 7, se un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa, a meno che le attività di tale soggetto siano limitate allo svolgimento delle attività di cui al comma 4 le quali, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni del medesimo comma 4"</p>
	<p>"Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto</p>	<p>"Il comma 6 non si applica quando il soggetto, che opera nel territorio dello</p>

	<p>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" (comma 7)</p>	<p>Stato per conto di un'impresa non residente, svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività. Tuttavia, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente, ai sensi del presente comma, in relazione a ciascuna di tali imprese"</p>
		<p>"Ai soli fini del presente articolo, un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale" (nuovo comma 7-bis)</p>
	<p>"Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un</p>	<p>Identico, salvo una modifica di carattere formale</p>

	<i>mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa" (comma 8)</i>	
	<i>"Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra" (comma 9)</i>	Identico



Ti ricordiamo che [puoi accedere all'Area Riservata](#) del Sito dove è disponibile on line, per gli abbonati, **l'archivio di tutte le Circolari del Giorno.**