

# Incontri di Diritto Tributario Internazionale

## La Stabile Organizzazione nella Riforma Tributaria

Roma 2 ottobre 2006

Dott. Daniele Ascoli



Dott. Giovanni Mameli



# Articolo 162 – Aspetti Generali



- Legge Delega: “elaborazione della nozione interna di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni stipulati dall’Italia”
- Ruolo degli accordi internazionali stipulati dall’Italia e del Modello OCSE

# Il ruolo del Commentario (1)

- Implicita derivazione della norma interna dal Modello OCSE
- Lettura della norma delegata nel senso maggiormente conforme alla norma delegante:
  - **Commentario al Modello OCSE come strumento di interpretazione della normativa interna?**

# Il ruolo del Commentario (2)



- **Alcuni orientamenti giurisprudenziali:**  
Cass., Sez. trib., 7 Marzo 2002, n. 3367;  
Cass., Sez. trib., 25 maggio 2002, n. 7682;  
*Cass., Sez. trib., 25 gennaio 2006, n. 17206*
- **Principio di prevalenza della giurisprudenza interna (Osservazione nel Commentario, paragrafo 45.10)**

# Norma interna e normativa convenzionale



- Normativa convenzionale: limite alla normativa interna al fine di eliminare/ridurre la doppia imposizione giuridica
- Principio di non aggravamento:
  - **Impossibilità di creare nuove fattispecie impositive**
- Diretto riferimento all'articolo 169 (art. 162, co. 1):
  - **Possibilità del contribuente di applicare la norma interna se più favorevole**
  - **Valutazione effetti complessivi della norma interna vs. effetti complessivi della norma convenzionale**
  - **Violazione del diritto internazionale: *pacta sunt servanda***

# Positive List – Contenuto

- Lista meramente esemplificativa di installazioni comprese nell'espressione "stabile organizzazione", salvo non siano "preparatorie e ausiliarie" ai sensi del comma 4
- L'art. 162, c. 2 riproduce testualmente il modello OCSE, con l'estensione, al termine della lett. f), della nozione ai casi di installazioni estrattive posti al di fuori delle acque territoriali
- Estensione del principio di territorialità? l'installazione costituisce S.O. pur non essendo fisicamente collegata al territorio dello Stato che esercita la potestà impositiva
- Richiama il contenuto della Convenzione internazionale di Ginevra del 29 aprile 1958 sulla "Piattaforma Continentale" entrata in vigore il 10 giugno 1964

# Positive List - Qualificazione

- Per il Commentario (p. 12) le ipotesi elencate costituiscono S.O. solo *PRIMA FACIE*, l'esistenza va poi verificata alla luce delle condizioni di cui al primo paragrafo:
  - Fissità (temporale)
  - strumentalità
- L'Italia non ha aderito a tale orientamento: espressa *observation* (un po' meno forte di una riserva) al Commentario (punto 43); per l'Italia possono sempre essere *A PRIORI* S.O.
- **S.O. *iuris et de iure*** oppure mera **inversione dell'ordine della prova** nei rapporti contribuente/amministrazione

# Positive List – Esplorazione e sfruttamento



- La prima parte della lettera f) parla di “miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali”, in linea con il modello OCSE
- La parte aggiunta fa riferimento anche “all'esplorazione” oltre che allo “sfruttamento”
- Il commentario all’articolo 5, al punto 15,
  - **motiva espressamente l’esclusione dell’attività esplorativa, in ragione del mancato raggiungimento di un punto di vista comune**
  - **rimanda all’articolo 5, comma 1 per l’individuazione dei requisiti della SO**
- Sembra che la specificazione contenuta nel 162 non contrasti con questo orientamento

# I cantieri e l'attività di supervisione (1)



- Cantieri di costruzione, di montaggio o di installazione e connesse attività di supervisione (periodo minimo di 3 mesi)
- Differenze con le convenzioni stipulate dall'Italia:
  - **Periodo minimo normalmente più lungo**
  - **Mancanza del diretto riferimento alle attività di supervisione**

# I cantieri e l'attività di supervisione (2)



- Indipendenza del cantiere rispetto all'attività di supervisione
- Compartecipazione di più imprese:
  - **Verifica del requisito temporale per ogni singola impresa (Commentario, paragrafo 19)**
- Relazione tra la *positive list* del comma 2 e il comma 3 (Commentario, paragrafo 16)

# Commercio Elettronico (1)

- Paragrafo non presente nel modello OCSE
- Tuttavia l'OCSE ha affrontato il problema :
  - **costituzione di un technical advisory group (TAG) sulla idoneità delle norme vigenti in materia di imposizione delle imprese a regolare il commercio elettronico**
  - **il Commentario all'articolo 5 (punti 42.1 – 42.10) analizza approfonditamente la materia**

# Commercio elettronico (2)

- Nozioni rilevanti:
  - **Sito internet (software)**
  - **Server (hardware)**
  - **Internet Service Provider (ISP)**
  - **Internet Content Provider (ICP)**
- Sito internet è immateriale e non può costituire S.O.
- Server è una macchina e (a determinate condizioni) può costituire S.O.

# Commercio elettronico (3)

- Controllo del server:
  - **Normalmente l'ISP**
  - **Tuttavia talvolta l'ICP ha il server “*at its own disposal*”(commentario p. 42.3);**
- Attività svolta:
  - **Preparatoria, pubblicitaria, etc;**
  - **Conclusione del contratto in rete;**
- ISP non può essere S.O. personale del ICP

# Commercio Elettronico (4)

- L'art. 162, c. 5 riprende concetti del Commentario

*“Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé S.O. 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**”*

# Raccomandatario Marittimo (1)

- L'art. 162, c. 8 non ha raffronto nel Modello e nei Trattati in vigore
- La figura veniva analizzata alla luce del c. 6 del modello, quale agente indipendente

## Raccomandatario Marittimo (2)

- Risalenti (anni '70) dubbi circa l'idoneità del raccomandatario Marittimo a costituire S.O. personale dell'impresa di navigazione
- Dubbi risolti negativamente (non costituisce S.O.) già nel 1977 (CTP Genova, 1094/1977) con riferimento alle attività tipiche:
  - **Assistenza al Comandante vs. autorità locali o terzi**
  - **Ricezione o consegna merci**
  - **Cura delle operazioni di imbarco/sbarco passeggeri**
  - **Acquisizione di noli**

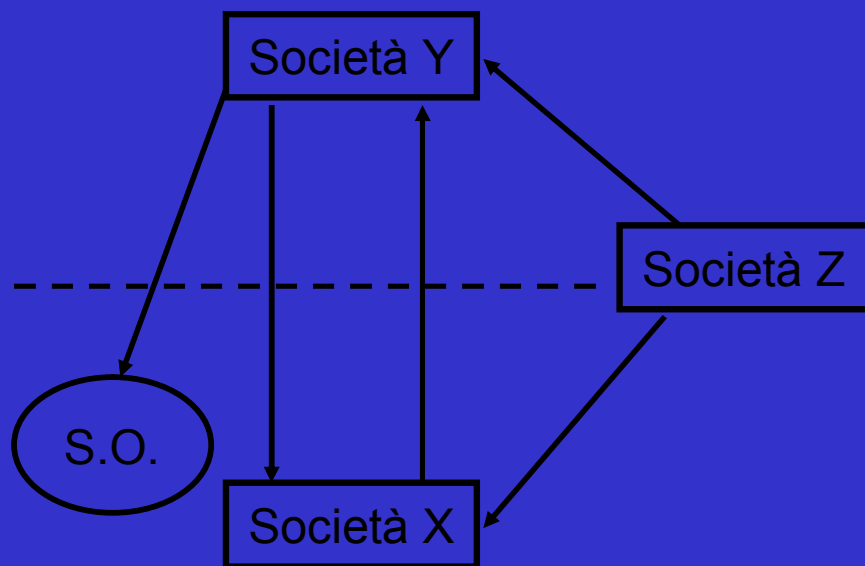
# Raccomandatario Marittimo (3)

- L'art. 162, c. 8 afferma normativamente tale inconfigurabilità, estendendola anche qualora il raccomandatario “*abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa (...) anche in via Continuativa*”
- Eventuali contrasti con la norma convenzionale risolti alla luce dell'art. 169
- La dispensa speciale per il raccomandatario non esclude che possa configurarsi un “**institore**” e di conseguenza (Cass. 7115/1998; C.T. Centrale 4992 del 1996):
  - **direzione effettiva nel territorio dello Stato**
  - **tassazione in Italia sui redditi *world wide***

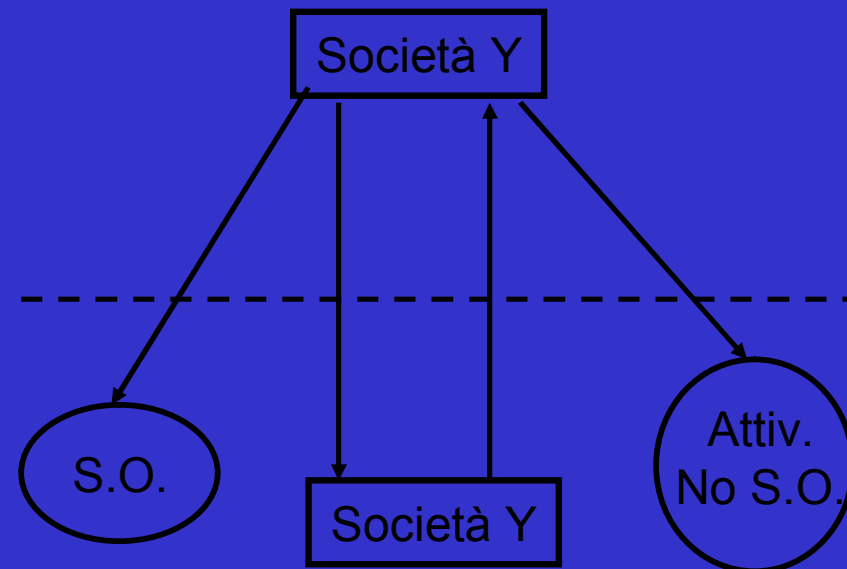
# Imprese controllate e collegate (1)



## Articolo 162 co. 9



## Modello OCSE



# Imprese controllate e collegate (2)



- Finalità della norma:
  - **Valore dei principi enunciati nell'articolo 162 nel caso di imprese controllate e collegate**
  - **Applicazione dei principi enunciati nell'articolo 162 ad ogni singola entità del gruppo**
  - **Applicazione dei criteri di cui al comma 6 al fine di accertare nel caso di imprese controllate e collegate la presenza di un agente dipendente**

# Imprese controllate e collegate (3)



- Principali differenze con il Modello OCSE:
  - **Riferimento alle società collegate residenti o operanti in stati diversi controllate dal medesimo soggetto non presente nel Modello OCSE**
  - **Utilizzo del termine “società” nel Modello OCSE e del termine “impresa” nell’articolo 162**