

D'AZEGLIO SERVIZI SRL

Consulenza alle imprese

Bologna, li 10/05/2018

AI CLIENTI

LORO INDIRIZZI

CIRCOLARE N. 14/2018

Oggetto: La nuova definizione di stabile organizzazione.

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.

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".

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.

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.

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. 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.

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.

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.

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 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 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).

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.

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 analoga a quella prevista nell'art. 12 della Convenzione.

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.

Cordiali saluti.

D'Azeglio Servizi