



& PARTNERS GROUP

Italia • Bosnia-Erzegovina • Bulgaria • Cina • Croazia • Federazione Russa •
Moldavia • Polonia • Repubblica Ceca • Romania • Serbia • Slovacchia • Ungheria



BOSCOLO & PARTNERS
DOTTORI COMMERCIALISTI

La Stabile Organizzazione

Dott. Pompeo Boscolo



Fonti normative ed interpretative

Fonti normative:

Convenzione tra l'Italia e lo Stato estero per evitare le doppie imposizioni sul reddito.

Leggi nazionali:

- Italia: Testo Unico sulle Imposte sul Reddito (D.P.R. 917/86).
- Stato estero: normativa fiscale interna.

Fonti interpretative:

- *Model Tax Convention on Income and on Capital* (July 2010), OECD;
- *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (22 July 2010), OECD;
- *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (edizione 2010), OECD.



LE FONTI

La gerarchia

- L'applicazione della Convenzione bilaterale contro le doppie tassazioni (se esistente) è inderogabile ed obbligatoria. Essa ha lo scopo di attribuire a ciascun paese la corretta materia imponibile, su cui determinare – secondo la propria normativa – le imposte dovute. Dall'obbligatorietà delle sue disposizioni discende che essa può essere invocata a beneficio del contribuente in qualunque momento, fino a quando i diritti non siano prescritti; al contrario lo Stato limiterà i benefici concessi al contribuente a quelli convenzionalmente previsti.
- Le norme convenzionali sono interpretate attraverso i documenti emessi dall'OEDC (per l'Italia che è membro dell'OEDC le indicazioni ivi contenute sono vincolanti; per gli Stati non membri i documenti possono fornire solo un'autorevole base interpretativa, salvo laddove essi sono specificamente richiamati dalle norme interne).
- Attraverso l'eventuale applicazione della Convenzione si risolvono i problemi: dell'individuazione dello Stato di residenza del soggetto, del paese in cui si origina del reddito, della facoltà impositiva concessa ad ogni Stato (esclusiva o concorrente) per ogni tipologia di reddito e della sua eventuale limitazione.
- Si applicano infine le norme fiscali interne di ogni Stato al fine di determinare e liquidare le imposte dovute, e nel caso che residui una doppia tassazione, di determinare il credito d'imposta concesso dallo Stato di residenza per le imposte pagate sui medesimi redditi nell'altro Stato (regolato secondo le norme interne ma comunque definito dall'eventuale Convenzione nel suo importo minimo).



La gerarchia (continua)

- Una Convenzione si può applicare solo tra lo Stato ove il soggetto passivo è residente e l'altro Stato dove il soggetto opera con una *PE*. L'estensione ad una *PE* dei benefici previsti da una Convenzione tra lo Stato ove è stabilita la *PE* ed uno Stato terzo è subordinata all'esistenza di norme (interne o convenzionali) che lo consentano. Per quanto riguarda però gli Stati membri dell'UE una sentenza della Corte di Giustizia (21/9/1999 causa C.307/97) ha imposto agli stessi di accordare alle *PE* di soggetti residenti in altri stati UE e stabilite sul loro territorio, lo stesso trattamento fiscale riservato alle imprese residenti, estendendo così i benefici fiscali delle Convenzioni stipulate dallo Stato anche alle *PE* ivi stabilite.



Le convenzioni bilaterali

Le Convenzioni bilaterali disciplinano:

- **le imposte**, di ogni Stato, che **rientrano nella disciplina convenzionale**;
- lo Stato di **residenza fiscale** del soggetto: l'applicazione dei criteri porta ad una soluzione univoca, che però può dipendere dal tempo;
- ai soli fini della Convenzione, la **definizione della natura dei redditi** rientranti nelle diverse categorie;
- lo **Stato di origine dei redditi** (le leggi interne riconoscono un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero solo se i redditi sono di origine estera);
- con riferimento ad ogni categoria reddituale, la **facoltà impositiva** di ogni singolo Stato (generalmente concorrente, talvolta esclusiva);
- nel caso d'imposizione concorrente, le **limitazioni alla facoltà impositiva** dello Stato di origine dei redditi con riferimento ai redditi percepiti da residenti dell'altro Stato (generalmente fissando le misure massime delle ritenute d'imposta applicate);
- **i modi per superare l'eventuale doppia tassazione** nei casi d'imposizione concorrente (per l'Italia sempre attraverso la previsione di un credito d'imposta minimo che deve essere riconosciuto per le imposte pagate nell'altro Stato e che resta però disciplinato dalla normativa interna).

LE FONTI

Lo schema di convenzione OECD

Art. 3 **Definizioni**

Art. 4 **Residenza**

Art. 5 **Stabile Organizzazione** (Permanent Establishment – *PE*)

Art. 7 **Utili delle imprese**

Art. 9 **Imprese associate**

Art. 23 B **Credito d'imposta**

Art. 24 **Non discriminazione**



LE FONTI

Art. 5 Modello OECD: *PE*

➤ TERRITORIALE (Art. 5. Paragrafo 1, Modello OECD):

“una sede fissa di affari per mezzo della quale l’impresa esercita in tutto o in parte la sua attività”

➤ TEMPORALE (Art. 5. Paragrafo 3, Modello OECD):

“un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione è considerato Stabile Organizzazione” solamente se oltrepassa i dodici mesi”

➤ *DEPENDENT AGENTS* (Art. 5. Paragrafo 5, Modello OECD):

una persona – diversa da un agente che goda di uno *status* indipendente di cui al paragrafo 6 – che agisce per conto di un’impresa, ha ed abitualmente esercita in uno Stato contraente il potere di concludere contratti in nome dell’impresa, si può considerare che tale impresa abbia una Stabile Organizzazione in detto Stato (a meno che l’attività di detta persona sia limitata all’attività citata al paragrafo 4)

➤ *POSITIVE LIST* (Art. 5. Paragrafo 2, Modello OECD):

una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un’officina, un laboratorio, una miniera, un pozzo di petrolio o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali



LE FONTI

Art. 5 Modello OECD: *PE (continua)*

➤ *NEGATIVE LIST* (Art. 5. Paragrafo 4, Modello OECD):

Nonostante le precedenti disposizioni di questo articolo, non si considera che vi sia una Stabile Organizzazione se:

- a) si fa uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o di merci appartenenti all'impresa;**
- b) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;**
- c) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;**
- d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;**
- e) una sede fissa di affari è utilizzata per l'impresa ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliare per l'impresa;**
- f) una sede fissa di affari è utilizzata unicamente per qualsiasi combinazione delle attività citate ai paragrafi da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme quale risulta da tale combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliare.**

➤ *INDEPENDENT AGENT* (Art. 5. Paragrafo 6, Modello OECD):

Non si considera 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 *status* indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

➤ *PARTECIPAZIONE DI CONTROLLO* (Art. 5. Paragrafo 7, Modello OECD):

Il fatto che una società residente di uno Stato contraente controlli o sia controllata da una società residente dell'altro Stato contraente ovvero svolga la sua attività in questo altro Stato (per mezzo di una Stabile Organizzazione oppure no) non costituisce di per se motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi delle due società una Stabile Organizzazione dell'altra.



LE FONTI

Art. 7 Modello OECD: potestà impositiva

Art. 7, Paragrafo 1, del modello OECD:

Gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una Stabile Organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili attribuibili alla Stabile Organizzazione sono imponibili nell'altro Stato, secondo le previsioni del Paragrafo 2.

PRINCIPIO CARDINE:

Un'impresa può essere oggetto di imposizione in uno Stato estero solo qualora in tale Stato si configuri una Stabile Organizzazione definita secondo l'art. 5 del Modello OECD.

SECONDO PRINCIPIO:

La potestà impositiva dello Stato della fonte non si estende agli utili che l'impresa non residente produce in detto Stato ma fuori dalla Stabile Organizzazione.



LE FONTI

Art. 7 Modello OECD: reddito della *PE*

Art. 7, Paragrafo 2, del modello OECD

Ai fini del presente articolo e degli articoli [23 A] [23B], gli utili attribuibili alla Stabile Organizzazione in ciascuno Stato contraente, di cui al paragrafo 1, sono gli utili che si ritiene sarebbero stati realizzati, in particolare nei suoi rapporti con altre parti dell'impresa, se si fosse trattato di una impresa distinta ed indipendente che svolge un'attività identica o analoga in condizioni identiche o analoghe, tenendo conto delle funzioni svolte, delle risorse impiegate e dei rischi assunti dall'impresa attraverso la Stabile Organizzazione e attraverso la altre parti dell'impresa.

- In questo caso gli utili attribuibili alla *PE* possono essere determinati, nella misura in cui lo sarebbero stati se la *PE* fosse stata un'impresa indipendente svolgente un'attività identica o analoga (**ARM LENGTH PRINCIPLE – ALP**).
- Nel determinare il reddito *at arm's length* da attribuire alla *PE* bisogna tenere conto delle funzioni svolte, delle risorse impiegate e dei rischi assunti;
- La determinazione del reddito della Stabile Organizzazione implica il calcolo dei profitti (o perdite) derivanti da tutte le attività, incluse:
 - le transazioni con parti indipendenti;
 - le transazioni con parti correlate;
 - “*dealings*” con le altre parti dell'impresa (c.d. “*functionally separate entity approach*”).

LE FONTI

Art. 9 Modello OECD: imprese associate

Si considerano associate due imprese quando **un'impresa di uno Stato partecipa, direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa dell'altro Stato o le medesime persone partecipano, direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa di uno Stato e di un'impresa dell'altro Stato** (si noti che non sono evidenziate percentuali di possesso e nel caso di società sorelle la direzione, controllo è afferente alle stesse persone che possono essere sia giuridiche che fisiche).

Quando due imprese associate, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni accettate o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati in conseguenza (*ALP*).

Anche se lo schema prevede una procedura per evitare le doppie tassazioni in caso di rettifiche asimmetriche (fatte da un solo paese), tale previsione non è stata implementata nelle Convenzioni sottoscritte dall'Italia. L'applicazione delle rettifiche resta quindi asimmetrica: ogni stato può aumentare la propria base imponibile, ma non riconosce i decrementi della propria base imponibile a seguito di variazioni del *TP* fatta dall'altro Stato (salvo la procedura amichevole prevista dall'art. 25 dello Schema o quella tra Stati comunitari in esecuzione della Convenzione 23/7/1990 n. 90/436 CEE integrata dal Codice di Condotta 2006/C176/02) .



LE FONTI

Credit method: Art. 23 b modello OECD

1. Qualora un residente di uno Stato contraente ricavi redditi o possieda un patrimonio che, in conformità alle disposizioni di questa Convenzione, sono imponibili nell'altro Stato contraente, il primo Stato concede:

a) quale deduzione dall'imposta sul reddito di detto residente, un ammontare pari all'imposta sul reddito, pagata in detto altro paese;

b) quale deduzione dall'imposta sul reddito di detto residente, un ammontare pari all'imposta sul patrimonio, pagata in detto altro paese;

In entrambi i casi, tuttavia, la deduzione non può eccedere la quota di imposta sul reddito o sul patrimonio calcolata prima di effettuare la deduzione, che è attribuibile rispettivamente al reddito o al patrimonio, pagata in detto altro Stato.

2. Qualora, in conformità con qualunque disposizione della Convenzione, i redditi o il patrimonio posseduti da un residente di uno Stato contraente, siano esenti da imposte in detto Stato, quest'ultimo può, tuttavia, nel calcolare l'imposta sui redditi o patrimonio del detto residente, considerare i redditi o il patrimonio esentati.

Il paese dove il soggetto è considerato residente concede all'impresa un credito d'imposta pari alle imposte pagate nell'altro Stato e relative ad elementi di reddito tassati in entrambi gli Stati, ma non eccedente comunque la quota d'imposta attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo nello Stato di residenza (ogni determinazione delle imposte dovute nei due Stati e della quota d'imposte dello Stato di residenza relativa agli elementi di redditi imponibili in entrambi gli Stati, sono fatte in maniera autonoma con riferimento alla legislazione interna di ciascun paese).

LE FONTI

Procedura amichevole: Art. 25 Modello OECD

Quando una persona ritiene che le misure adottate da uno o entrambi gli Stati contraenti comportano o comporteranno per essa un'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione può presentare il caso alle autorità dello Stato di residenza.

L'autorità competente, se il ricorso appare fondato e se essa non è in grado di giungere ad una soddisfacente soluzione, farà del suo meglio per regolare il caso per via di amichevole composizione con l'autorità competente dell'altro Stato contraente, al fine di evitare una tassazione non conforme alla Convenzione.



LE FONTI

La legislazione fiscale italiana

Art. 110 D.P.R. 917/86

Imprese associate

Art. 152 D.P.R. 917/86

Determinazione del reddito della *PE*

Art. 162 D.P.R. 917/86

Definizione *PE*

Art. 165 D.P.R. 917/86

Credito d'imposta

Art. 8 D.L. 269/2003

Interpello internazionale



La Stabile Organizzazione

- La **problematica** della *PE* riguarda **solo la fiscalità**.
- **Non esiste alcun principio di attrazione** a tassazione rispetto ad una *PE*: le altre attività dell'impresa svolte nel paese che non sono collegate ad una base di affari fissa legata ad una particolare localizzazione non sono imponibili nel paese.
- Le convenzioni e OECD stabiliscono che i profitti che debbono essere attribuiti a una *PE* siano quelli che la *PE* avrebbe conseguito se essa fosse stata un'impresa distinta e legalmente separata dal resto e avesse svolto le stesse funzioni nelle stesse o in simili condizioni (**ALP**).
- Si configura una *PE* quando l'impresa usa nell'altro Stato un determinato luogo fisico per condurre in tutto o in parte un'attività d'impresa, con carattere di regolarità. **Legame tra il luogo di svolgimento dell'attività ed una determinata area geografica**. Se si tratta di un cantiere l'attività deve essere svolta per più di ***n*** mesi.

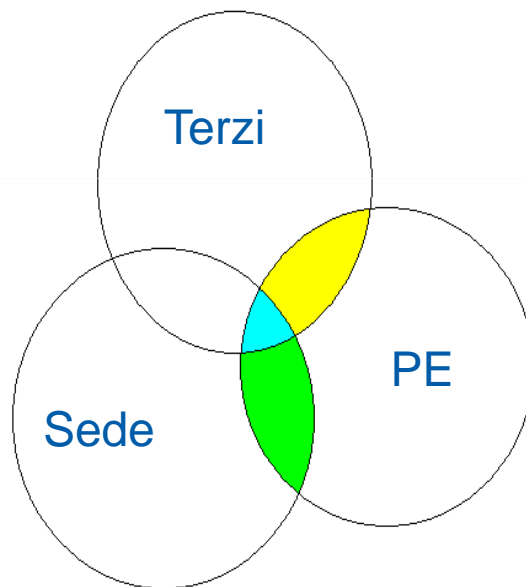
LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Agente dipendente

- Persona: persone fisiche, dipendente o meno dell'impresa, società o ogni altro gruppo di persone;
- **Potere di concludere contratti che vincolino l'impresa:**
 - contratti inerenti il business proprio dell'impresa;
 - sostanziale, e non formale, capacità dell'agente di negoziare con il cliente tutte le parti del contratto senza lasciare all'impresa alcun ruolo attivo di rilievo e la capacità di sottrarsi agli accordi presi (irrilevante che il contratto venga sottoscritto da un'altra persona nello Stato in cui l'impresa è localizzata);
- esercitare abitualmente i poteri attribuitegli, e non sporadicamente.

LA STABILE ORGANIZZAZIONE

La struttura patrimoniale della PE



ATTIVITA'		PASSIVITA'	
crediti	450	debiti	100
	10		150
beni	1000		40
Totale	1460		10
		f.do amm.	300
		banche	1500
		Totale	2100
		Utile	30
		differenza	-670
COSTI		RICAVI	
acquisti	100	vendite	450
	40		10
	10		460
Amm.	30		
Altri Costi	150		
Interessi	100		
	430		
Utile pe	30		



Functionally separate entity approach

1 Fase: “Functional and factual analysis”

Si tratta la PE come una entità separata ed indipendente, al fine di:

- **Attribuire** alla PE **diritti ed obblighi** derivanti da operazioni tra l'impresa (a cui la PE appartiene) ed altre imprese;
- **Individuare gli assets** “economicamente posseduti” e/o utilizzati dalla PE;
- **Attribuire** alla PE i **rischi** inerenti alle funzioni svolte, tenendo altresì in considerazione l'eventuale trasferimento dei medesimi rischi o della loro gestione ad altre “parts” dell'impresa o ad altre imprese;
- **Identificare le altre funzioni svolte** dalla PE;
- **Attribuire alla PE il cd. “free capital”** (che si riflette nella determinazione del costo del debito oneroso) al fine di assicurare un'imputazione di reddito alla PE nel rispetto del principio dell'*arm's length*;
- **Riconoscere eventuali “dealings”** tra la PE e l'impresa di cui è parte.



LA STABILE ORGANIZZAZIONE

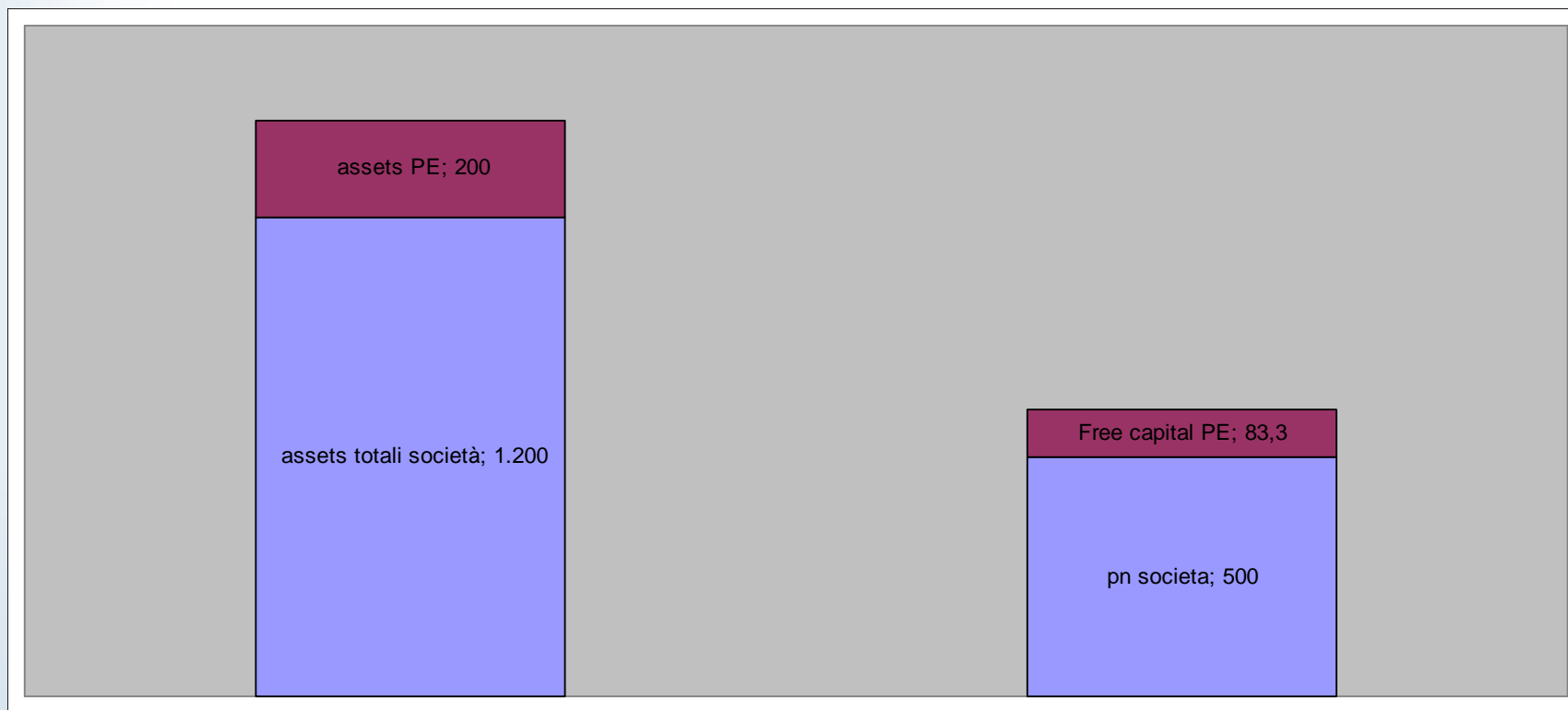
Determinazione del *free capital*

- Una *PE* non è un'entità legalmente separata, quindi non possiede un capitale definito. Alla ***PE* deve essere attribuito un ammontare di mezzi propri (*free capital*)**, come se fosse un'entità autonoma confrontabile. Il *free capital* incide sull'ammontare degli interessi dei debiti onerosi che possono essere dedotti dal risultato della *PE*.
- Il ***free capital*** può essere **determinato: nel caso che l'impresa nella sua interezza non versi in ipotesi di *thin "capitalization"*:**
 1. mediante ripartizione dei suoi mezzi propri in rapporto agli *assets* (a costo storico) ed ai rischi sopportati (che salvo casi particolari non sono facilmente misurabili) da ciascuna *PE* e quelli posseduti o sopportati nel suo complesso dall'impresa (per *PE* omogenee con il resto);
 2. ***"thin capitalization method"***: applica alla *PE* un indice mezzi propri/mezzi di terzi desunto da analisi d'impresa confrontabili (si usa quando le attività della *PE* e del resto dell'impresa non sono omogenee).
- **In ipotesi di imprese sottocapitalizzate si può:** applicare il *"thin capitalization method"* all'impresa come tutto e utilizzare di seguito il metodo a ripartizione (attività omogenee), o applicare il *thin capitalization method* solo alla *PE*.
- **In ipotesi diverse dai settori bancari e assicurativi**, dove è difficile la misurazione dei rischi (a meno di casi particolari) **il rapporto può essere limitato ai soli *assets* attribuiti alla *PE*.**
- Nel caso di **banche** quello che viene **ripartito** non è il patrimonio netto ma **il patrimonio di vigilanza**, che all'interno della UE è quello stabilito dal Regolatore del paese di residenza.



LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Determinazione del *free capital* (ipotesi di ripartizione)



LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Determinazione dei costi finanziari della *PE*

- **L'impresa sopporta costi finanziari** sia nella sede che in ogni *PE*. Inoltre vi sono movimenti finanziari tra sede e *PE*.
- **Due sono i metodi principali** usati per determinare i costi finanziari tra sede e *PE*: l'approccio legato alla **tracciabilità della fonte** e quello che considera invece la **fungibilità dei prestiti**. Il primo segue i movimenti finanziari tra *PE* e sede fino all'origine del debito verso terzi ed applica ai flussi interni i tassi applicati dai terzi, se del caso aggiustati per tener conto del servizio di tesoreria fatta da una parte a favore dell'altra, riconoscendo quindi l'esistenza di *dealings* interni. Il secondo invece considera complessivamente tutti i costi finanziari verso terzi sopportati sia da *PE* che dalla sede, ripartendoli poi tra sede e *PE*, ed ignorando i movimenti finanziari interni.
- La **determinazione degli interessi non deducibili** per effetto dell'attribuzione alla *PE* di un "*free capital*" maggiore del fondo di dotazione, può essere effettuata in due modi: in rapporto al debito medio oneroso nell'anno della *PE* ed il debito medio oneroso annuo corretto per effetto dell'attribuzione del "*free capital*"; applicando un tasso medio pesato al differenziale tra FC e fondo di dotazione.



Individuazione dei *dealings* interni

- L'individuazione dei *dealings* deve avvenire su base fattuale, tale attività può essere aiutata dalla redazione di accordi interni (l'OECD, per facilitare i riscontri, incoraggia le imprese a formalizzare i *dealings* in contratti tra *PE* e sede o altra *PE*, privi di efficacia giuridica, ma riassunti tutti i termini economici e di rischio). In alcuni casi una parte può comportarsi nei riguardi dell'altra come agente in altri come un'impresa a se stante; ciò potrà dirimersi solo esaminando le funzioni svolte dalla parte.
- Una *PE* non è un soggetto autonomo: tutte le parti dell'impresa (inclusa la *PE*) hanno la stessa solvibilità e non vi è la possibilità che una parte garantisca un'altra.
- Tra i *dealings* interni vi sono le attribuzioni tra *PE* e sede (e viceversa) dei compensi per le funzioni svolte da una a favore dell'altra. Vi sono casi in cui la funzione svolta è a favore di tutta l'impresa nel suo complesso; in tal caso si potrà riconoscere un accordo di *Cost Contribution Arrangement (CCA)* tra sede e *PE*.



LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Determinazione del prezzo dei “*recognised dealings*”

2 Fase: Determinazione del prezzo *at arm's length* dei “*recognised dealings*”

- Una volta individuati i *dealings* interni (tra *PE* e le altre parti dell'impresa) si applicheranno a questi i metodi accettati dall'OECD per determinare i prezzi di trasferimento dei beni e servizi scambiati.
- L'attribuzione alla *PE* di quei costi relativi a funzioni svolte dalla sede (e viceversa), che non costituiscono oggetto della propria attività (funzioni interne) e sono svolti a favore indistintamente di tutta l'impresa (es. costi generali di amministrazione) possono essere trattati come previsto nel caso di *Cost Contribution Agreement (CCA)*. In tal caso i costi saranno attribuiti alla *PE* al costo (senza maggiorazioni) sulla base della partecipazione della *PE* al *CCA* (generalmente in funzione dei ricavi o di altra variabile caso per caso rilevante).
- La determinazione dei prezzi di trasferimento di beni e servizi scambiati dalla *PE* con imprese associate sarà fatta seguendo i principi assunti per determinare i *TP* all'interno del gruppo.



LA STABILE ORGANIZZAZIONE

TP : i metodi

I metodi tradizionali (*transaction methods*)

- il metodo analitico: *compare uncontrolled price method (CUP)*;
- i metodi sintetici basati sui margini;
 - il *Resale Price Method* (sintetico - *one side*);
 - il *Cost Plus Method* (sintetico - *one side*).

Transactional methods


- *net margin method* (sintetico - *one side*);
- *profit split* (*multi side*).



LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Base imponibile ed imposta

Ottenuta la valorizzazione all'ALP di ricavi e costi si applicheranno le norme interne per la determinazione:

 della base imponibile;

 dell'imposta.



LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Il credito d'imposta per evitare la doppia tassazione

- Nessuno Stato può intervenire nell'interpretazione e nell'applicazione della normativa interna dell'altro Stato.
- Le imposte determinate nello Stato di origine del reddito non sono sindacabili dall'altro Stato per nessun motivo (ad es. se deduzioni cui si aveva diritto non sono state applicate o richieste, o se sono stati ripresi - per mancanza di documentazione - costi che invece potevano essere dedotti).
- Nello Stato di residenza la quota d'imposta interna riferibile al reddito estero è determinata applicando la normativa interna dello Stato di residenza, alla luce dell'*ALP* per quanto riguarda i costi e ricavi scambiati tra sede e *PE* e tra altre imprese associate e *PE*. Per una *PE* si dovrà predisporre un bilancio della *PE* applicando la disciplina interna dello Stato di residenza (tutti i costi e ricavi, valutati alla luce dell'*ALP*, inerenti alla *PE*, andranno considerati secondo la disciplina dello Stato di residenza). Il reddito del *PE* così determinato andrà rapportato al reddito complessivo imponibile; in tale rapporto andrà attribuita l'imposta complessiva al reddito della *PE* liquidata nello Stato d'origine. La quota così determinata sarà il tetto massimo del credito d'imposta.



LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Il credito d'imposta per evitare la doppia tassazione

(continua)

Il sistema si basa quindi su due determinazioni indipendenti, basate ognuna sulla normativa di uno Stato:

- l'imposta determinata nel paese di origine del reddito è determinata secondo quella normativa che può essere rettificata solo dall'amministrazione fiscale di quel paese, anche alla luce dei corretti criteri dell'*ALP* applicati alla *PE* (una rettifica dei *transfer price* si riflette in toto nella determinazione della base imponibile);
- la quota d'imposta del paese di residenza attribuibile al reddito estero, determinata in base alla normativa del paese di residenza, che può essere rettificata solo da quella amministrazione anche applicando i criteri dell'*ALP* per la determinazione del risultato attribuibile alla *PE* (una rettifica del *transer price* si riflette solo sulla determinazione del massimo credito d'imposta concedibile).



LA STABILE ORGANIZZAZIONE

La doppia tassazione quando il credito non è applicabile

Si può verificare una doppia tassazione, non eliminabile, quando:

- tra imprese associate dei due Stati, ogni stato determina in modo diverso il *TP* dei beni e servizi scambiati; né le norme interne né la convenzione hanno disposizioni di mutuo riconoscimento (se uno Stato rettifica i *TP* l'altro prende atto della rettifica);
- il perimetro delle attività di una *PE* è determinato in maniera difforme nei due Stati;
- le discipline interne differiscono e l'inquadramento della fattispecie non è completamente definito dalla Convenzione, ma rinvia alle norme interne;
- il reddito è assimilato nelle due normative interne a due tipi diversi: es. *partnership*, in uno come reddito di società nella distribuzione di capitale, nell'altro come reddito tassato per trasparenza.

LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Modi di comporre le divergenze

1. Instaurare un contenzioso ricorrendo ai rimedi giurisdizionali in uno dei due Stati.
2. Ogni qualvolta in presenza di una tassazione che non sia conforme alla Convenzione il contribuente può richiedere, allo Stato di residenza, di instaurare la procedura amichevole prevista dalla Convenzione. La richiesta deve essere presentata entro 3 anni dalla notifica del primo provvedimento. Tale procedura non prevede né termini per la sua conclusione né il raggiungimento di un risultato utile (le nuove convenzioni recependo quanto stabilito nel commentario OEDC prevedono che se entro un fissato termine non è raggiunto un risultato si attivi un arbitrato).
3. La richiamata Convenzione CEE 90/436 è invece diretta ad eliminare le doppie imposizioni in materia di imprese associate o Stabili Organizzazioni, risiedenti in Stati membri dell'UE. Ove un contribuente ritenga che per effetto di una rettifica si sia verificata una doppia tassazione può richiedere, entro 3 anni dal primo provvedimento di notifica, l'instaurazione di una procedura arbitrale tra Stati che deve concludersi in tre anni e qualora, in questo termine, non raggiunga un risultato utile si instaura obbligatoriamente una procedura arbitrale che deve concludersi in sei mesi.



LA STABILE ORGANIZZAZIONE

L'interpello internazionale: Art. 8 D.L. 269/2003

L'art. 8 del D.L. 269/2003 introduce la possibilità per le imprese con attività internazionale di un *ruling* preventivo, con riguardo ai prezzi di trasferimento, dividendi, *royalties* ed interessi. La richiesta deve essere inoltrata dal contribuente agli uffici di Roma o Milano, competenti per territorio, e si conclude con un accordo che vincola l'Amministrazione per tre anni, se non mutano le condizioni su cui lo stesso si basa.



Stabile Organizzazione: ulteriori aspetti

Stabile Organizzazione e IVA

Stabile Organizzazione e IRAP

Adempimenti della Stabile Organizzazione

Adempimenti contabili



PE: ulteriori aspetti

Stabile Organizzazione e IVA

- La sentenza della Corte di Giustizia C.E. del 23.3.2006 stabilisce che la succursale non è un soggetto indipendente e quindi ai servizi scambiati tra essa e la sede o altre succursali del soggetto non si applicherà l'IVA.
- La sentenza è stata recepita dall'Amministrazione Fiscale italiana con la risoluzione 16.6.2006 n.81, che revoca la precedente risoluzione del marzo 1981 con cui dichiarava l'applicabilità dell'IVA alla fattispecie.
- In conclusione tutti i servizi scambiati tra sede e succursale sono fuori dal campo IVA. Lo scambio di beni è regolato invece dalle disposizioni degli acquisti/vendite di beni tra Stati comunitari, che esplicitamente ricomprende tale fattispecie tra quelle imponibili.



PE: ulteriori aspetti

Stabile Organizzazione e IRAP

Art. 12 Dlgs 446/1997, comma 1 - Determinazione del valore della produzione netta realizzata fuori dal territorio dello Stato o da soggetti non residenti

Nei confronti dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività produttive anche all'estero la quota di valore a queste attribuibile secondo i criteri di cui all'articolo 4, comma 2, è scomputata dalla base imponibile determinata a norma degli articoli da 5 a 10.

- **Ai fini IRAP il risultato d'esercizio della *PE* all'estero è escluso dalla base imponibile, per mancanza del presupposto territoriale. La quota di reddito esente viene calcolata nello stesso modo con cui si procede ad allocare la base imponibile alle regioni italiane: la retribuzione del personale dipendente.**
- **Di contro la *PE* di un'impresa estera nello Stato italiano è pienamente imponibile all'IRAP.**

PE: ulteriori aspetti

Adempimenti della Stabile Organizzazione



SEDI SECONDARIE: denunciare istituzione della **sede secondaria**, entro 30 giorni dall'istituzione medesima, all'ufficio del **Registro delle imprese** del luogo ove è iscritta l'impresa italiana;



RISPETTO DELLE NORME LOCALI ESTERE: adempiere agli obblighi **amministrativi contabili e fiscali previsti dalla normativa del luogo** (contabilità nella lingua del luogo, nella moneta di conto, secondo principi contabili adottati e/o comunemente accettati,...);



RITENUTE ALLA FONTE: le *PE* estere di imprese italiane **sono soggette alla disciplina dei sostituti di imposta** in base alle disposizioni in vigore nel paese in cui le *PE* sono insediate.



PE: ulteriori aspetti

Adempimenti contabili

Non esiste nel nostro ordinamento civilistico una specifica disciplina in materia di contabilità delle *PE* all'estero di imprese italiane. L'obbligo è sancito da una norma fiscale.

D.P.R. 600/73, articolo 14, ultimo comma:

“Le società, gli enti e gli imprenditori di cui al primo comma che esercitano attività commerciali all'estero mediante Stabili Organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante Stabili Organizzazioni devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le Stabili Organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse”.

CONTABILITA' DECENTRATA: la *PE* all'estero tiene un giornale sezionale, che invia alla sede principale la quale provvede all'immissione di tali dati nel proprio libro giornale;

CONTABILITA' ACCENTRATA: la *PE* all'estero si limita a raccogliere i dati (o a redigere la prima nota), ed inviarli alla sede principale, la quale:

- trascrive le singole operazioni nel proprio libro giornale, effettuando una rilevazione distinta dei fatti di gestione (a livello di mastro);
- trascrive le singole operazioni su un libro giornale sezionale, per poi trasferirle sul proprio libro giornale.



PE: ulteriori aspetti

Conversione dei conti della *PE*

Nel caso in cui la contabilità della *PE* è tenuta in una valuta diversa dalla moneta di conto della sede centrale.

OIC 26:

“Le Stabili Organizzazioni all'estero (filiali o succursali) sono entità la cui attività è integrata con quella della sede principale; pertanto il loro bilancio, ai fini dell'integrazione con quello della sede principale, è tradotto utilizzando le procedure descritte nel Principio contabile 17 *Il bilancio consolidato* cui si rinvia”.

Normativa tributaria in materia di conversione, Art. 110, comma 2, D.P.R. 917/86:

“La conversione in Euro dei saldi di conto delle Stabili Organizzazioni all'estero si effettua secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio e le differenze rispetto ai saldi di conto dell'esercizio precedente non concorrono alla formazione del reddito”



PE: ulteriori aspetti

Documentazione

L'OECD riconosce la mancanza di validità legale degli accordi intercorrenti tra la Stabile Organizzazione e le altre parti dell'impresa di cui fa parte. Ritiene pertanto che sia di **fondamentale importanza prestare particolare attenzione alla documentazione a supporto delle transazioni** e alla loro adeguatezza a comprovare in fase di verifica fiscale le operazioni occorse. Si fa riferimento sia alla **contabilità** che a **documentazione comprovanti il trasferimento economico di rischi, responsabilità e benefici**.

La documentazione fornita dal contribuente deve essere tenuta in considerazione dall'Amministrazione finanziaria, a condizione che:

- essa sia coerente con la sostanza economica delle attività svolte all'interno dell'impresa come rivelate dalla *functional and factual analysis*;
- la struttura di tali operazioni non sia diversa da quella che si sarebbe avuta tra (comparabili) imprese indipendenti;
- le operazioni descritte dalla documentazione a supporto non violino i principi contenuti nel *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*.