

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Stabile organizzazione: indicazioni operative dalla GdF – I° parte

di Gian Luca Nieddu

Nella [circolare 1/2018](#) diffusa dalla **Guardia di Finanza** nel dicembre 2017 (“**Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**”) trova spazio una apposita sezione dedicata alla **stabile organizzazione** (anche “SO” o “branch”).

La richiamata circolare, pur essendo formalmente **precedente** alla modifica dell'[articolo 162 Tuir](#) operata dalla **Legge di Bilancio 2018** che ha introdotto nella disciplina domestica i più recenti concetti elaborati a livello internazionale (i.e., Action 7 “*Prevent the artificial avoidance of permanent establishment status*”, Progetto BEPS dell’OCSE), risulta comunque essere già proiettata verso una **moderna evoluzione delle fattispecie**, nella consapevolezza che solo una maggiore condivisione sovranazionale dei principi (si veda il *Multilateral Instrument*) può ridurre il **rischio di doppia tassazione** da un lato e aumentare l’efficacia delle **azioni di contrasto** alla elusione fiscale internazionale dall’altro.

Dopo il richiamo all'[articolo 162 Tuir](#) ed alla allora vigente definizione di SO, la [circolare 1/2018](#) si sofferma sulle seguenti tematiche:

- problematiche relative alla ***digital economy***;
- la **determinazione del reddito** da attribuire alla *branch*;
- la ***branch exemption***;
- la **stabile organizzazione** ai fini Iva;
- la stabile organizzazione nel **settore dei giochi**;
- **indicazioni operative**: (i) la **stabile organizzazione non dichiarata**; (ii) la stabile organizzazione dichiarata ma “**sotto dimensionata**”; (iii) la **stabile organizzazione all'estero** di soggetti economici residenti.

In considerazione dell’impatto rilevante che l’azione accertativa della Amministrazione finanziaria può avere non soltanto in **termini quantitativi** (versamento delle imposte contestate, sanzioni amministrative e interessi per ritardato pagamento), bensì anche sulla **organizzazione delle attività dei gruppi multinazionali** (*supply chain*), senza dimenticare gli eventuali riflessi di carattere penal-tributario, nel presente contributo verranno prese in considerazione le **indicazioni operative** fornite dalla Guardia di Finanza.

Indicazioni operative

La **centralità** dell’argomento ai fini ispettivi è manifestata sia dal linguaggio utilizzato (si parla di “*Le forme evasive più pericolose in tema di stabile organizzazione (...)*”), sia dalla immediata

individuazione delle due **principali fattispecie** considerate rilevanti:

1. l'operatività in Italia di un'impresa estera attraverso **una stabile organizzazione non dichiarata** o, qualora dichiarata, formalmente **"sottodimensionata"**;
2. l'esistenza di un'impresa residente fiscalmente in Italia che dispone **all'estero di stabili organizzazioni non palesate o utilizzate per realizzare lo spostamento di profitti verso Stati o territori con più basso livello impositivo** (tecniche di *profit shifting*).

Dunque, la prima fase di azione individuata dalla Guardia di Finanza è costituita dalla **identificazione** di quei soggetti economici che, in considerazione del settore di operatività e del loro modello di *business*, possono potenzialmente presentare evidenti profili di **criticità fiscale**. Tale fase è quindi **propedeutica** alla selezione dei soggetti da sottoporre ad una successiva, mirata, **attività ispettiva**.

A tal fine, viene appalesato come un contributo fondamentale possa derivare dalla interrogazione di **banche dati** allo scopo di poter tracciare i tratti fondamentali non tanto del singolo contribuente, quanto piuttosto dello specifico **settore di appartenenza** (c.d. *analisi massive*). **Le banche dati citate sono:**

- **infocamere/telemaco**, per rilevare, tra l'altro, le società estere operanti in Italia per il tramite di unità locali secondarie (elemento d'interesse per un'eventuale configurazione di una stabile organizzazione occulta "materiale");
- **e.t.i. (Richiesta Elenchi Titolari di Partita Iva)**, per selezionare le società estere operanti in Italia per il tramite di rappresentanti fiscali con sede coincidente con quella della consociata (elemento d'interesse per un'eventuale configurazione di una stabile organizzazione occulta "personale" – figura dell'agente dipendente);
- **Anagrafe tributaria (p.i.co.)** – Servizio per le informazioni sul contribuente), per i dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ad altre rilevanti informazioni, come quelle utili alla quantificazione dei volumi di affari delle società estere operanti in Italia per il tramite di rappresentanti fiscali con sede coincidente con quella della consociata;
- sistema **B.R. (European Business Register)**, per dati ed informazioni societarie di imprese localizzate all'estero;
- **Mint Global, Mint Italy e Orbis**, per la ricostruzione della catena di controllo.

La stabile organizzazione non dichiarata

La consultazione delle banche dati sopra elencate e l'incrocio delle informazioni in esse contenute anche con altre evidenze documentali possono consentire innanzitutto l'individuazione del luogo presso il quale eseguire l'**attività istruttoria**. La [circolare 1/2018](#) chiarisce come già a partire dalle operazioni di accesso e conseguente ricerca, massima attenzione dovrà essere riservata ad alcuni fattori indiziari, quali (e quindi a mero titolo esemplificativo):

- il **coinvolgimento di personale della società italiana del gruppo nella stipulazione di**

contratti da parte dell'impresa straniera o anche solo la partecipazione a trattative per la loro conclusione, **a prescindere dal conferimento di formali poteri di rappresentanza**;

- contrattualistica o documentazione in genere dalle quali si evincano una serie di obblighi e di limitazioni che pongano il **soggetto italiano in una posizione servente rispetto all'impresa straniera**. Infatti, l'inesistenza di una certa terzietà e contrapposizione di interessi tra l'entità non residente e quella italiana può essere sintomo significativo della configurabilità, in seno a quest'ultima, di una stabile organizzazione della prima;
- il soggiacere di **personale dipendente** della società italiana alle **stringenti direttive del soggetto estero** che dispone in Italia di locali messi a sua esclusiva disposizione per lo svolgimento di un'attività d'impresa;
- **l'operatività diretta** del soggetto estero, **mediante l'utilizzo di locali dell'italiana** ed attraverso **proprio personale dipendente**;
- **carteggio** dal quale sia possibile rinvenire traccia dell'intenzione di voler operare una netta separazione tra l'attività di **effettiva conclusione dei contratti**, condotta in realtà dal **soggetto italiano** e quella di **formale stipulazione degli stessi da parte dell'impresa estera**, proprio allo scopo di mascherare l'esistenza di una stabile organizzazione sul territorio nazionale;
- la **raccolta o il rinvenimento di elementi di esclusiva pertinenza del soggetto estero**, quali **timbri o carta intestata**, che lascino dedurre che la stessa conclusione dei contratti, seppur formalmente fatta apparire come riconducibile all'impresa straniera, venga in realtà posta in essere dal **contribuente italiano**;
- le **dichiarazioni in atti del contribuente italiano o di suo personale dipendente**, allo scopo di acquisire mirate informazioni che consentano di far luce sulla reale natura del rapporto intercorrente con l'impresa estera.

Appare dunque evidente come il riscontro di una **stabile organizzazione non dichiarata** (detta anche "occulta") debba prendere le mosse dagli aspetti fattuali e dalle specifiche circostanze concrete che sono rinvenibili nella **operatività quotidiana dell'azienda**, la quale potrebbe risultare così essere uniformata ad una precisa organizzazione del *business* secondo uno **schema precostituito**. Ne consegue che anche la sostenibilità di un eventuale rilievo di **SO occulta** necessita di fondarsi su **riscontri effettivi**, non generalizzabili, che richiedono una **analisi caso per caso**.

La [circolare 1/2018](#) è ben chiara sul punto allorquando afferma: "Nonostante una crescente attenzione sul tema dell'elusione artificiale dello status di **stabile organizzazione**, che ha condotto ad un sensibile allargamento della cornice entro la quale sia possibile configurare l'operatività, sul territorio nazionale, di una stabile organizzazione di un soggetto estero, il complesso perimetro disciplinare di riferimento, in attesa di misure "di sistema" adottate a livello nazionale ed internazionale, deve condurre il verificatore ad adottare ogni forma di cautela, assicurando un approccio alla tematica che garantisca la **sostenibilità logico-giuridica dei rilievi mossi, esplorando ogni percorso istruttorio esperibile**, in un serrato contraddittorio con il contribuente".

Le filiali locali di gruppi esteri

La Guardia di Finanza si spinge oltre, chiarendo che l'**impatto** più rilevante **delle scelte operate in sede di verifica**, in termini sostanziali e procedurali, si realizza nel caso in cui il **gruppo multinazionale operi in Italia attraverso un soggetto giuridico autonomo formalmente identificato** e si possano configurare i presupposti per ritenere che al suo interno operi una **stabile organizzazione occulta** (c.d. "**stabile nidificata**"). In questa ipotesi, continua la circolare, si potrebbe:

- richiedere, preventivamente, l'attribuzione di un **codice fiscale identificativo, ricostruire il perimetro della branch operante in seno alla legal entity italiana**, procedere, conseguentemente, a muovere rilievi afferenti alle **violazioni formali e sostanziali**;
- valutare di **rideterminare il reddito** ritenuto "occultato" attraverso politiche di **prezzi di trasferimento**, attribuendolo al soggetto residente già identificato in Italia.

A ciò si aggiunga poi che la contestata presenza (nel caso in cui un gruppo abbia già un soggetto identificato nel nostro Paese) o meno della dichiarazione riverbera conseguenze sulla tipologia di accertamento esperibile (**induttivo contabile** o **induttivo "puro"**).

In proposito è opportuno notare come venga affermata una sostanziale differenza nelle modalità di organizzazione e conduzione del *business* nell'ambito dei **gruppi multinazionali** se confrontati con società indipendenti, per quanto complesse queste ultime possano essere. Ovvero, la [circolare 1/2018](#) riconosce che gestendo solo una frazione di un'attività integrata, può essere fisiologico che le **entità locali**, oltre ad essere soggette al **potere di direzione e controllo della controllante**, ricevano direttive e siano destinatarie di indicazioni di *policy* anche da altre consociate che ne **limitano l'indipendenza** pure sotto il profilo della loro gestione operativa. Per tali ragioni – continua la Circolare – i **rilievi in tema di stabile organizzazione occulta** (di tipo materiale o personale), in presenza di una *legal entity* fiscalmente residente in Italia e appartenente ad un gruppo multinazionale, **devono essere attentamente ponderati e non possono in ogni caso fondarsi sulla mera dipendenza gestionale o scarsa autonomia economica della subsidiary**, in quanto tali caratteristiche, come detto, possono costituire aspetti del tutto "nella norma" in strutture fortemente integrate.

In tale quadro, ove si ravvisino funzioni ulteriori che non siano state, in tutto o in parte, idoneamente valorizzate, la Guardia di Finanza chiarisce che **si procederà, preliminarmente, a verificare la possibilità di muovere rilievi in materia di prezzi di trasferimento**, che consentano di pervenire alla giusta determinazione del margine da attribuire all'entità residente in quanto tale approccio **non richiede la preventiva analisi della sussistenza di criteri di collegamento** dell'impresa non residente con il territorio dello Stato italiano, di più complessa determinazione.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

**FISCALITÀ INTERNAZIONALE: PROBLEMATICA RICORRENTI, INDICAZIONI
NORMATIVE E I PRESUPPOSTI DI STABILE ORGANIZZAZIONE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)