

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Stabile organizzazione: indicazioni operative dalla GdF – II° parte

di Gian Luca Nieddu

Con il [precedente intervento](#) abbiamo iniziato ad analizzare i chiarimenti forniti in materia di stabile organizzazione dalla [circolare 1/2018](#) diffusa dalla **Guardia di Finanza** nel dicembre 2017 (***Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali***), concentrando l'attenzione sulla c.d. **“stabile organizzazione non dichiarata”**.

Continuando poi ad esaminare le fattispecie che possono essere riscontrate a carico di **gruppi multinazionali esteri in Italia**, viene individuata dal documento in esame la **stabile organizzazione “sotto dimensionata”**.

La stabile organizzazione dichiarata ma “sotto dimensionata”

Si tratta del caso in cui il soggetto estero abbia dichiarato in Italia la presenza di una stabile organizzazione la quale, pur rappresentando un centro di imputazione di costi e di ricavi, viene tuttavia riconosciuta avere **funzioni formalmente differenti** (inferiori e meno complesse) rispetto a quanto paia essere a seguito di una più attenta **verifica sostanziale**. In altri termini, può accadere che al “ramo” italiano del soggetto estero, **anche mediante un apparato contrattuale stilato ad hoc**, vengano attribuite **funzioni minime** e, comunque, non in linea rispetto a quelle realmente svolte, al fine di opportunamente calibrare la determinazione del reddito da attribuire alla stessa *branch*.

Più precisamente, la [circolare 1/2018](#) individua due situazioni distinte nelle quali una società estera, «**attraverso un'alterazione di natura quantitativa e qualitativa**», può **sottodimensionare** la presenza della propria stabile organizzazione dichiarata:

- **prevedendo e regolando** contrattualmente (inclusa una remunerazione teoricamente di mercato) **solo alcune delle funzioni realmente svolte dalla branch**;
- **remunerando** le funzioni svolte **ad un valore inferiore** rispetto a quello “di mercato” ovvero a quello che sarebbe stato praticato tra due soggetti indipendenti.

La stabile organizzazione all'estero di soggetti economici residenti

L'ulteriore caso analizzato dalla [circolare 1/2018](#) è quello che riguarda la **stabile organizzazione all'estero di soggetti economici italiani**. È, infatti, possibile che la casa madre italiana, nel quadro di un processo di integrazione economica con un'entità estera del gruppo, giunga ad esercitare una **pervasività gestionale, organizzativa**, di **coordinamento** e di **controllo**, tale da lasciar ipotizzare che la società di diritto estero sia, in realtà, un **“ramo” della casa**

madre italiana, “asservita” alle necessità aziendali della stessa, **priva**, di fatto, di **autonomia** economica e giuridica.

A titolo esemplificativo, quali **elementi** che possano far **presumere** un siffatto **rapporto** tra la società italiana e la controllata estera, la Guardia di Finanza elenca le seguenti circostanze:

- una serie di obblighi e di limitazioni che pongono la **società estera** in una posizione **subordinata** e **servente** rispetto all'impresa residente;
- l'**inesistenza** di **rapporti di terzietà** e di **contrapposizione di interessi** tra l'entità non residente e quella italiana (proprio come avviene, in concreto, tra casa madre e stabile organizzazione);
- il soggiacere di **personale dipendente** del soggetto economico straniero alle stringenti **direttive** di quello italiano;
- l'**assenza di indipendenza** di carattere organizzativo, economico e finanziario da parte della società straniera;
- l'**operatività diretta della società italiana all'estero**, che si avvale anche di personale dipendente della società nazionale;
- una **coincidenza degli organi volitivi** (soprattutto nelle posizioni preminenti) dei due soggetti economici.

Considerazioni conclusive

Alla luce di quanto fin qui esposto, emerge in tutta evidenza che le **contestazioni** afferenti la stabile organizzazione (**occulta; sottodimensionata; all'estero di un soggetto economico italiano**) devono necessariamente essere fondate su **solidi riscontri fattuali** la mancanza dei quali, viene detto, fa venire meno anche la sostenibilità logico-giuridica degli eventuali rilievi mossi.

Ecco, dunque, che il ripetuto richiamo agli elementi caratterizzanti la disciplina del **transfer pricing** (i.e., i cinque fattori di comparabilità), a cominciare da una **chiara attribuzione delle funzioni** alla presunta stabile occulta in Italia di un soggetto estero oppure, ad esempio, dalla individuazione delle **funzioni** compiute da un soggetto italiano che – in modo pervasivo – priva della necessaria autonomia economica e giuridica una consociata estera, rappresenta sicuramente il punto di partenza per una **opportuna revisione** di tutti quei modelli di *business* che possono presentare maggiori **profili di criticità**: tra questi possono rientrare, ad esempio, i **modelli di agenzia e commissionaria** come considerati dalla **Action 7 del Progetto BEPS**.

Nell'ambito di questa analisi, acquista – conseguentemente – rilievo la determinazione del **reddito da attribuire alla branch**. In proposito, è appena il caso di ricordare come dal 2015 – attraverso l'introduzione del nuovo [articolo 152 Tuir](#) – il **reddito della stabile organizzazione debba essere determinato sulla base degli utili e delle perdite ad essa effettivamente riferibili** secondo le disposizioni vigenti per i **soggetti Ires**. A tal fine, è stato altresì stabilito che, al fine di “isolare” i fatti gestionali attribuibili alla stabile organizzazione, i soggetti non residenti sono obbligati alla **redazione** di un **apposito rendiconto economico e patrimoniale** secondo i principi

contabili previsti per i soggetti residenti con le medesime caratteristiche.

Coerentemente, recependo dunque anche da un punto di vista formale i **principi Ocse** già codificati nel luglio 2010 attraverso il “*Report on attribution of profit to permanent establishment*” (oggi, peraltro, in fase di aggiornamento), è stata codificata ([articolo 152, comma 2, Tuir](#)) la nozione di **stabile organizzazione** come **entità funzionalmente separata**, ovvero come **impresa indipendente e distinta dalla casa madre**, operante sul libero mercato alla stregua di un operatore terzo, con la conseguenza che il reddito attribuibile alla stabile organizzazione deve necessariamente derivare dall’analisi delle **funzioni svolte**, dei **rischi assunti** e dei **beni utilizzati** nel processo economico.

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



Seminario di specializzazione

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

Scopri le sedi in programmazione >