

## 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 preminent) 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: PROBLEMATICA RICORRENTI, INDICAZIONI NORMATIVE E I PRESUPPOSTI DI STABILE ORGANIZZAZIONE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)