



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

CIRCOLARE N.8

San Marino, 2 settembre 2014/1713 d.F.R.

Prot.n. 00096252

Trasmessa tramite e-mail
e Doqui-Acta

Spett.li

- **Direttori di Dipartimento**
- **Aziende ed Enti del Settore Pubblico Allargato**
- **Ufficio Tributario**
- **Ufficio Industria, Artigianato e Commercio**
- **Ufficio del Lavoro**
- **Contabilità di Stato**
- **Organizzazioni Sindacali**
- **Organizzazioni Economiche**
- **Commissione Nazionale delle Libere Professioni**
- **Associazioni Bancaria e Finanziaria**

Loro Sedi

Oggetto: STABILE ORGANIZZAZIONE - CIRCOLARE ESPLICATIVA N.8 DELL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 5 DELLA CONVENZIONE CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI - SOTTOSCRITTA CON LA REPUBBLICA ITALIANA

1. Premessa

Il concetto di stabile organizzazione è pressoché universalmente accolto come presupposto per l'assoggettamento ad imposizione di un'attività economica svolta, in un Paese, da un soggetto non residente.

Il rilievo attribuito alla ricerca della definizione di stabile organizzazione da parte dell'ONU, in un primo tempo, e dal Comitato fiscale dell'OCSE poi, nonché dalla dottrina, trae origine dalla necessità di ogni Stato di determinare le condizioni in base alle quali è possibile attrarre a tassazione il reddito d'impresa conseguito da un soggetto non residente nel territorio dello stesso.

L'art. 7 del Modello OCSE (così come previsto generalmente in tutti i principali trattati contro la doppia imposizione siglati dalla Repubblica di San Marino) prevede che *"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"*. Qualora l'impresa svolga

l'attività mediante una stabile organizzazione, gli utili dell'impresa diverranno imponibili nell'altro Stato, ma solamente nella misura in cui siano attribuibili alla stabile organizzazione stessa. Ne consegue che:

- un'impresa residente di uno Stato non potrà essere tassata in un altro Stato a motivo dell'attività ivi svolta, a meno che vi operi mediante una stabile organizzazione;
- l'attività condotta dall'impresa nell'altro Stato mediante una stabile organizzazione non potrà essere sottoposta a tassazione se non per gli utili direttamente attribuibili alla stabile organizzazione stessa.

2. Requisiti per l'esistenza di una stabile organizzazione

Il paragrafo 1 dell'art. 5 della Convenzione Italia-San Marino definisce la stabile organizzazione come *"una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività"*.

2.1. La sede di affari

Secondo il commentario OCSE la *"sede di affari"* può essere individuata qualora siano disponibili (a qualsiasi titolo) locali, immobili o macchinari, impianti e attrezzature varie utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa. Una sede di affari può essere presente anche nel caso in cui non vi siano locali a disposizione per lo svolgimento di un'attività imprenditoriale, ma l'impresa disponga solamente di un certo spazio. Il Commentario OCSE, infatti, precisa che una sede di affari può essere rappresentata da uno spazio in un mercato ovvero da aree impiegate dall'impresa in via permanente in un deposito doganale o, ancora, nella sede di un'altra impresa.

Per quanto attiene al *"power of disposition test"* (vale a dire, alla sussistenza del potere di disporre, a qualsiasi titolo, del luogo ove viene svolta l'attività d'impresa da parte del soggetto non residente), le modifiche al Commentario OCSE recentemente approvate precisano ulteriormente le ipotesi in cui può configurarsi una sede d'affari. In particolare, si chiarisce che non è necessario alcun titolo legale formale che attribuisca il diritto ad utilizzare una determinata sede: si ritiene sia sufficiente la mera circostanza fattuale per cui un'impresa dispone di un certo spazio nel quale svolgere la propria attività. Pertanto, una sede d'affari può sussistere anche qualora un'impresa occupi abusivamente un certo spazio attraverso il quale essa svolge la propria attività¹.

Il Commentario OCSE fornisce, inoltre, una serie di casi esemplificativi in cui può configurarsi l'esistenza di una stabile organizzazione, partendo dal presupposto che la mera presenza di un'impresa in un determinato luogo non implica necessariamente che detta impresa abbia il potere di disporre del luogo medesimo:

- un fornitore che visita regolarmente il proprio cliente per ricevere gli ordini e incontrare il direttore degli acquisti non implica che la struttura del cliente

¹ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 4.1.

- sia a disposizione del fornitore e, pertanto, non ne costituisce una sede d'affari²;
- il dipendente di una società cui è consentito utilizzare, per lungo periodo di tempo, un ufficio nella sede di un'altra società (ad esempio, una controllata recentemente acquisita), al fine di garantire che essa rispetti gli obblighi assunti sulla base dei contratti stipulati con la prima società, integra i presupposti in base ai quali l'ufficio della controllata costituisce una sede d'affari per la controllante (e, dunque, una stabile organizzazione), qualora detto ufficio sia a disposizione del dipendente per un periodo sufficientemente lungo – tale da integrare l'ulteriore requisito della permanenza – e l'attività ivi svolta dal dipendente non abbia carattere meramente ausiliario o preparatorio³;
 - un *dock* presso il magazzino di un cliente utilizzato da una società di trasporti su gomma ogni giorno per diversi anni al fine di consegnare la merce acquistata dal cliente non costituisce sede d'affari a disposizione della società di trasporti⁴;
 - la presenza di un imbianchino nell'edificio/ufficio del suo cliente principale tre giorni alla settimana per due anni configura una sua stabile organizzazione, qualora l'imbianchino ivi svolga le più rilevanti funzioni proprie della sua attività (i.e. tinteggiare)⁵;
 - l'espressione "*sede d'affari attraverso cui (...)*" deve essere intesa in senso ampio così da includere tutti i casi in cui attività d'impresa siano svolte in un determinato luogo che è, a quello scopo, a disposizione dell'impresa. Così si deve ritenere, ad esempio, che un'impresa impegnata nella pavimentazione di una strada stia svolgendo la propria attività attraverso il luogo presso cui sta operando (i.e. la strada)⁶.

2.2. La "fissità" della struttura

La qualificazione della sede di affari come «fissa» deve essere intesa con riferimento sia all'ambito temporale che alla localizzazione.

Per quanto concerne l'ambito temporale deve sussistere l'elemento soggettivo (la volontà di costituire una sede permanente, in via del tutto disgiunta dalla effettiva durata della stessa) oppure l'elemento oggettivo (l'effettiva permanenza). In pratica, deve realizzarsi una connessione tra il luogo di esercizio dell'attività e un determinato punto geografico. Il Commentario OCSE considera irrilevante la durata in base alla quale un'impresa di uno Stato contraente opera nell'altro Stato, nel caso in cui non operi in un posto determinato; ciò non implica, tuttavia, che l'attrezzatura, che costituisce la sede di affari, debba risultare fissata al suolo sul quale poggia, essendo sufficiente la permanenza della stessa in un determinato luogo.

² Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 4.2.

³ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 4.3.

⁴ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 4.4.

⁵ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 4.5.

⁶ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 4.6.

Infatti, proprio sul concetto di permanenza in un determinato luogo si fonda la convinzione della natura non temporanea di una sede di affari.

Qualora la sede di affari sia costituita per uno scopo non qualificabile come temporaneo, la stessa può essere considerata stabile organizzazione, anche se, di fatto, è esistita per un limitato periodo di tempo, a causa della particolare natura dell'attività o di particolari vicende del contribuente (es. la morte dello stesso) o dell'attività (ad es., fallimento o cattiva gestione dell'impresa). Se una sede di affari, sorta allo scopo di svolgere un'attività di carattere temporaneo, viene mantenuta per un periodo tale da non poter essere considerato transitorio, la stessa diverrà sede fissa e, conseguentemente, stabile organizzazione *ab origine*.

In merito al requisito della fissità, sotto il profilo spaziale, della sede di affari, le modifiche al Commentario OCSE forniscono chiarimenti relativamente a quelle attività che, per loro natura, sono svolte non nello stesso luogo ma in luoghi vicini. In particolare, si deve ritenere che sussista un'unica sede d'affari quando, alla luce dell'attività svolta dall'impresa, sia identificabile un determinato spazio che possa considerarsi unico, sia sotto il profilo geografico che economico/funzionale, benché al suo interno l'attività d'affari venga svolta in più luoghi⁷.

Così, ad esempio:

- una miniera costituisce un'unica sede di affari sebbene le attività possano spostarsi da un luogo ad un altro all'interno di essa⁸ 26;
- un *hotel*, in cui una società di consulenza affitta diverse stanze/ufficio, può essere considerato un'unica sede di affari di detta società di consulenza poiché, in tal caso, l'edificio costituisce, sotto il profilo geografico, un *unicum*;
- una strada, un mercato esterno o una fiera costituiscono un'unica sede d'affari anche qualora, nell'ambito degli stessi, un commerciante localizzi il proprio stand in parti diverse.

Per converso, non si può ritenere che sussista un'unica sede di affari quando non vi sia una coerenza sotto il profilo economico/funzionale, anche qualora le attività siano svolte all'interno di un'area geografica limitata. Così, ad esempio, qualora un imbianchino sia chiamato a dipingere più parti di un grande edificio nell'ambito di una serie di contratti stipulati con clienti non correlati tra loro, l'edificio non può essere considerato un'unica sede d'affari per l'imbianchino poiché non vi è un unico progetto per la tinteggiatura dell'intero edificio.

Diverso sarebbe il caso in cui l'imbianchino svolgesse la medesima opera in esecuzione di un singolo contratto con un singolo cliente⁹.

Analogamente, non si può ritenere che sussista un'unica sede d'affari laddove l'attività sia svolta nell'ambito di un singolo progetto ma in luoghi diversi che difettano della necessaria coerenza geografica. È il caso, ad esempio, di un consulente che opera nell'ambito di un singolo progetto per l'addestramento del personale di una banca dislocato in diverse filiali (ogni filiale dovrebbe essere

⁷ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 5.1.

⁸ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 5.2.

⁹ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 5.3.

considerata separatamente). Diversa è l'ipotesi del consulente che svolga la medesima attività spostandosi da un ufficio all'altro all'interno della stessa filiale¹⁰. Per quanto attiene il requisito della fissità sotto il profilo temporale, la sede d'affari non deve avere natura temporanea. Il Commentario OCSE, sulla base delle modifiche approvate il 28 gennaio 2003, specifica che può configurarsi una stabile organizzazione anche quando una sede d'affari esiste solo per un breve periodo di tempo qualora la natura dell'attività sia tale per cui il compimento della stessa richiede tale limitato periodo di tempo. Il Commentario OCSE precisa che, nella valutazione del requisito temporale, i singoli Stati membri dell'OCSE non hanno adottato un criterio uniforme; la prassi ha, tuttavia, evidenziato che l'esistenza di una stabile organizzazione non è normalmente contestabile laddove l'attività sia svolta attraverso una sede d'affari per un periodo inferiore a sei mesi¹¹. Eccezioni a tale regola si riscontrano qualora:

- l'attività abbia natura ricorrente, nel qual caso la fissità della sede d'affari deve essere valutata considerando il numero di volte (anche nel corso di più anni) in cui la sede viene utilizzata;
- l'attività sia svolta esclusivamente in un Paese, nel qual caso la connessione con il territorio è rilevante nonostante il compimento dell'attività richieda, per sua natura, soltanto un breve periodo di tempo;
- una sede d'affari sia utilizzata per brevi periodi di tempo e per diverse attività simili svolte dallo stesso soggetto o da parti correlate, al fine di evitare che la sede non ecceda il carattere puramente temporaneo relativamente a ciascuna attività¹².

2.3. L'esercizio dell'attività imprenditoriale

L'esercizio dell'attività imprenditoriale (in tutto o in parte) tramite la stabile organizzazione deve essere inteso nel senso che l'imprenditore (o il dipendente dello stesso) deve svolgere la propria attività e ricevere le relative informazioni e istruzioni nella sede d'affari e non altrove.

Inoltre, l'attività deve essere svolta regolarmente, il che, secondo il paragrafo 7 del Commentario, non significa senza interruzioni¹³.

La stabile organizzazione inizia ad esistere dal momento in cui l'impresa comincia a svolgere l'attività attraverso di essa. La fase di allestimento della sede non va considerata, qualora l'attività preparatoria sia differente, nella sostanza, da quella che verrà svolta in via permanente.

I paragrafi 8-11 del Commentario OCSE trattano di alcune fattispecie di svolgimento dell'attività d'impresa attraverso una stabile organizzazione. In particolare:

¹⁰ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 5.4.

¹¹ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 6.

¹² Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 6.1.

¹³ Tale concetto è ribadito nel paragrafo 10 del Commentario ove viene precisato che l'interruzione temporanea dell'attività non può essere considerata chiusura dell'attività.

- nel caso di proprietà materiali (es. attrezzature industriali, commerciali o scientifiche) o immateriali (es. brevetti) concesse o affittate a terzi, mediante una sede fissa di affari, tale attività farà ritenere in linea generale la sede di affari stessa una stabile organizzazione;
- nel caso in cui un'impresa di uno Stato dia in locazione immobili o affitti attrezzature o beni immateriali ad un'impresa di un altro Stato, senza mantenere in quest'ultimo Stato una sede fissa di affari per tali attività, le attività ivi condotte non costituiscono una stabile organizzazione del concedente, sempreché l'accordo negoziale si limiti alla mera locazione all'affitto. Il Commentario OCSE, al paragrafo 8, non ritiene significativo neppure il caso in cui il concedente fornisca personale qualificato per il funzionamento delle attrezzature fornite, ammesso che la responsabilità del personale sia limitata al lavoro relativo al funzionamento alla manutenzione dell'attrezzatura sotto la responsabilità, direzione e controllo del locatario;
- qualora le responsabilità del personale siano più ampie (es. compartecipazione nelle decisioni attinenti l'attrezzatura fornita), si può configurare una stabile organizzazione, nel caso in cui sia rispettato il principio della permanenza.

3. Configurabilità di una stabile organizzazione

La definizione di stabile organizzazione ("*permanent establishment*") fornita dal Modello OCSE si fonda su alcuni concetti non definiti dal modello stesso.

Accanto alla previsione dei requisiti generali per l'individuazione di una stabile organizzazione, l'art. 5 della Convenzione Italia-San Marino specifica al paragrafo 2 alcune tipologie che, in particolare, configurano (*rectius*, possono configurare) l'esistenza di una stabile organizzazione. Esse sono:

- una sede di direzione;
- una succursale;
- un ufficio;
- un'officina;
- un laboratorio;
- una miniera, una cava o un altro luogo di estrazione di risorse naturali;
- un cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata oltrepassi i dodici mesi.

Va evidenziato che, a tal proposito, si è manifestata una discrasia in sede di interpretazione della obbligatorietà che tali "*entità*" debbano o meno soddisfare contemporaneamente anche i requisiti indicati in precedenza. A favore della necessità che vengano contemporaneamente soddisfatti i requisiti, sia della definizione generale che delle definizioni particolari di stabile organizzazione, si è espresso il Commentario OCSE (al paragrafo 12), evidenziando che tali esempi devono essere considerati in funzione della definizione generale, nel senso che non costituiscono stabile organizzazione se non nel caso in cui soddisfino anche le condizioni previste dalla definizione generale. Lo stesso Commentario osserva che la lista riportata è da considerarsi certamente non esaustiva, trattandosi di esempi che, *prima facie*, configurano una stabile organizzazione.

3.1. Casi di esclusione

Lo stesso art. 5 della Convenzione Italia-San Marino prevede, al paragrafo 3, altre ipotesi che danno luogo a casi in cui non si ha stabile organizzazione, anche qualora sia configurabile una sede fissa di affari. Tali ulteriori ipotesi (aventi tutte, secondo il Commentario OCSE, la caratteristica fondamentale, ai fini della esclusione dell'esistenza di una stabile organizzazione, della ausiliarità rispetto all'attività principale dell'impresa) si verificano qualora:

- venga fatto uso di un'installazione al solo scopo del deposito, dell'esposizione o della consegna di merce appartenente all'impresa;
- merci appartenenti all'impresa siano immagazzinate al solo scopo di deposito, di esposizione di consegna;
- merci appartenenti all'impresa siano immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- una sede fissa di affari sia utilizzata al solo fine d'acquistare merci o raccogliere informazioni per l'impresa;
- una sede fissa di affari sia utilizzata, per l'impresa, al solo fine di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche e di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio ausiliario.

In merito ai requisiti che devono essere presi in considerazione per stabilire il carattere meramente preparatorio o ausiliario dell'attività, il Commentario OCSE all'art. 5 (par. 24) precisa che va valutato se l'attività costituisce parte essenziale o significativa dell'attività dell'impresa nel suo complesso. Si tratta di una valutazione che tiene conto di un aspetto qualitativo ("*essential*") attinente alla natura dell'attività svolta dall'agente e di un elemento di carattere quantitativo ("*significant*") relativo all'importanza dell'attività rispetto a quella dell'impresa nel suo complesso.

La valutazione relativa al carattere preparatorio o ausiliario dell'attività deve essere effettuata caso per caso. Una sede fissa di affari la cui attività è identica a quella dell'impresa nel suo insieme, non esercita attività preparatoria o ausiliaria. Esemplificando, quando un'impresa ha per oggetto la supervisione sull'esecuzione di contratti di brevetti e di know-how, la sede fissa di affari di detta impresa non può ritenersi svolgere attività preparatoria o ausiliaria (cfr. il paragrafo 24 del Commentario OCSE all'art. 5). Una sede fissa di affari, la cui funzione consiste nel gestire un'impresa o parte di essa o di un gruppo di imprese non può essere considerata svolgere attività preparatoria o ausiliaria. Se più imprese multinazionali istituiscono un ufficio "*di direzione*" incaricato di sovrintendere e coordinare i servizi d'impresa effettuati negli Stati in cui hanno sede le società controllate o le stabili organizzazioni, tale ufficio "*di direzione*" potrà considerarsi, di norma, quale stabile organizzazione ai sensi del paragrafo 2 dell'art. 5. Precisa il Commentario OCSE all'art. 5 che la funzione di direzione di un'impresa, anche se limitata a una determinata area funzionale del gruppo, costituisce parte essenziale dell'attività d'impresa e, pertanto, non può essere considerata avere carattere preparatorio o ausiliario ai sensi della lettera e) del paragrafo 3 dell'art. 5.

Una stabile organizzazione può inoltre configurarsi qualora un'impresa disponga di una sede fissa di affari per la consegna di pezzi di ricambio destinati alla riparazione o alla manutenzione dei macchinari forniti alla clientela. Tali attività rimangono al di fuori dell'ambito di applicazione della lett. a) del paragrafo 3 in quanto rappresentano una parte essenziale e significativa dei servizi prestati dall'impresa ai propri clienti¹⁴.

Infine, la lett. e) del paragrafo 3 precisa che le attività della sede fissa di affari devono essere svolte per l'impresa. Una sede fissa di affari che presta servizi non soltanto a favore dell'impresa dalla quale dipende ma anche nei confronti di altre imprese (ad esempio, per altre società di un gruppo al quale appartiene l'impresa che dispone di una sede fissa) non rientra nell'ambito di applicazione della lett. e), vale a dire, non svolge attività dal carattere preparatorio o ausiliario.

Il Commentario specifica anche le condizioni al verificarsi delle quali la disponibilità di cavi o oleodotti (che attraversano un determinato Stato) può dar luogo all'esistenza di una stabile organizzazione in detto Stato o invece rientri tra le fattispecie elencate al paragrafo 3. Qualora tali strutture siano utilizzate per trasportare beni di proprietà di altre imprese, la lettera a) non potrebbe trovare applicazione in quanto fa riferimento al trasporto di merce appartenente all'impresa che possiede o utilizza le strutture. Né si ritiene possa trovare applicazione la lett. e), considerato che i cavi o l'oleodotto non sono utilizzati solo per l'impresa e il loro utilizzo non ha carattere esclusivamente ausiliario o preparatorio in relazione all'attività dell'impresa che utilizza dette strutture.

La situazione sarebbe diversa (e la lett. a) potrebbe trovare applicazione) laddove l'impresa possedesse ed utilizzasse cavi e oleodotti che attraversano il territorio di uno Stato al solo fine di trasportare beni di sua proprietà e l'attività di trasporto fosse meramente incidentale in relazione all'attività propria dell'impresa¹⁵.

3.2. Agenti

I paragrafi 4 e 5 dell'art. 5 della Convenzione in esame analizzano i casi degli agenti dipendenti e indipendenti.

3.2.1. Agenti "dipendenti"

Il paragrafo 4 delinea un'ulteriore ipotesi di configurabilità di una stabile organizzazione basata sulla figura dell'agente dipendente e richiede che siano soddisfatti i seguenti requisiti:

¹⁴ Non può ritenersi ausiliaria o preparatoria l'attività svolta da una sede fissa di affari la quale non si limita a fornire informazioni ma predispone progetti, ecc. per rispondere alle esigenze specifiche di ciascun cliente.

¹⁵ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 26.1, il quale chiarisce, a tal proposito, che *"the situation is different (...) where an enterprise owns and operates a cable or pipeline that crosses the territory of a country solely for purposes of transporting its own property and such transport is merely incidental to the business of that enterprise, as in the case of an enterprise that is in the business of refining oil and that owns and operates a pipeline that crosses the territory of a country solely to transport its own oil to its refinery located in another country"*.

- l'agente deve operare per conto dell'impresa estera; tali persone possono essere individui società (ex paragrafo 32 del Commentario OCSE);
- l'agente deve godere di poteri che gli permettano di concludere, nello Stato estero, contratti in nome dell'impresa e deve farne uso abitualmente. Il paragrafo 32 del Commentario OCSE all'art. 5 sottolinea che non sarebbe stato nell'interesse delle relazioni economiche internazionali prevedere che la presenza di una qualsiasi persona dipendente creasse i presupposti per l'esistenza di una stabile organizzazione. Pertanto tale trattamento viene limitato alle persone che, in relazione alle finalità della loro autorità, ovvero della natura della loro attività, vincolino l'impresa in un determinato livello di attività imprenditoriale in un particolare Stato. Ne deriva che solamente le persone che hanno il potere di concludere contratti sono ritenute disporre di sufficiente autorità per impegnare l'impresa in una attività di affari in un determinato Stato. In tale contesto il termine "*stabile organizzazione*" implica, in via naturale, che la persona impieghi i suoi poteri in modo continuativo e non meramente in casi isolati. Il potere di concludere contratti deve riguardare, ai sensi del paragrafo 33 del Commentario OCSE, l'attività propria dell'impresa; sarebbe infatti irrilevante, ad esempio, se la persona avesse il potere di assumere dipendenti per l'impresa al fine di assistere l'attività della persona stessa, ovvero se la persona fosse autorizzata a stipulare, in nome dell'impresa, contratti riguardanti esclusivamente operazioni interne. Inoltre tale autorità va esercitata in via continuativa nell'altro Stato; quest'ultima circostanza dovrà essere valutata sulla base delle condizioni fattuali e della realtà commerciale propria dell'impresa. Una persona, che dispone del potere di negoziare gli elementi e i dettagli di un contratto in modo tale da vincolare l'impresa, può essere considerata esercitare questa autorità "*in tale Stato*", anche qualora il contratto sia firmato da un'altra persona nello Stato in cui l'impresa è situata o qualora all'agente non sia stato formalmente conferito il potere di rappresentanza. Il paragrafo 33 del Commentario OCSE, nella versione aggiornata al 2005, aggiunge, inoltre, che la mera partecipazione alle negoziazioni non è di per sé sufficiente a concludere che l'agente abbia esercitato il potere di concludere contratti in nome dell'impresa;
- il fatto che una persona abbia assistito o persino partecipato a tali negoziazioni può tuttavia costituire fattore rilevante nel determinare le funzioni effettivamente svolte per conto dell'impresa. La necessità che un agente "*abitualmente*" concluda contratti riflette il principio sottostante l'art. 5 secondo il quale la presenza di un'impresa in uno Stato contraente non deve avere natura transitoria affinché si possa considerare che la stessa disponga di una stabile organizzazione in quello Stato. L'ampiezza e la frequenza dell'attività necessarie per evincere che l'agente "*esercita abitualmente*" il potere di concludere contratti dipende dalla natura dei contratti e dell'attività del mandante;

- l'agente deve svolgere attività diverse da quelle rientranti tra le ipotesi di esclusione di stabile organizzazione di cui al paragrafo 3 dell'art. 5 della Convenzione in esame.

Occorre inoltre rilevare che solo le persone che soddisfano le condizioni ivi indicate si ritiene possano costituire una stabile organizzazione; tutte le altre persone sono escluse. Va tuttavia sottolineato che il paragrafo in esame stabilisce un criterio alternativo circa l'esistenza per l'impresa di una stabile organizzazione in un determinato Stato. Ne deriva che, nel caso in cui si possa dimostrare che l'impresa dispone di una stabile organizzazione in base ai paragrafi 1 e 2, non diviene necessario dimostrare che la persona in carica ricade sotto la disciplina del paragrafo 4.

3.2.2. Agenti "independenti"

Il paragrafo 5 dell'art. 5 della Convenzione Italia-San Marino prevede che un'impresa di uno Stato non sia considerata avere una stabile organizzazione nell'altro Stato a causa dell'esercizio in tale Stato della propria attività mediante un mediatore, un commissionario generale o ogni altro intermediario con *status* indipendente, alla condizione che tali persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività. Il paragrafo 5 pone due condizioni all'impresa affinché l'attività esercitata nell'altro Stato non configuri una stabile organizzazione. La prima riguarda il cd. "*status indipendente*". Al proposito, il Commentario al Modello OCSE individua alcuni criteri di riferimento:

- l'indipendenza giuridica ed economica;
- la natura e l'estensione degli obblighi cui deve sottostare l'agente, nonché le istruzioni impartite e il controllo esercitato dall'impresa;
- il rischio imprenditoriale deve risultare proprio dell'agente e non dell'impresa. La condizione dello status indipendente è una condizione necessaria affinché non si abbia stabile organizzazione, ma non sufficiente. Infatti un agente indipendente può sia rientrare nella definizione generale di stabile organizzazione, quale sede fissa di affari in cui l'impresa esercita la sua attività, sia non rispettare il requisito dell'esercizio di un'attività ordinaria (descritto di seguito).

Per quanto attiene all'indipendenza giuridica dell'agente il Commentario OCSE precisa che il controllo che una società esercita su una sua consociata in quanto azionista non assume rilevanza, sebbene, come è specificato al paragrafo 40, una controllata possa essere considerata un agente dipendente della sua controllante al verificarsi delle medesime condizioni poste in relazione a società non correlate¹⁶.

Nella versione del Commentario OCSE aggiornata al luglio 2005, è stato riscritto il paragrafo 41; vengono, in tal modo, indicate le condizioni in presenza delle quali una "*subsidiary*" può ritenersi costituire stabile organizzazione (anche personale) della società-madre avente sede in un altro Stato contraente. In particolare, i locali appartenenti alla "*subsidiary*", i quali siano a disposizione della società-madre e costituiscano sede fissa di affari attraverso la quale quest'ultima svolge la propria

¹⁶ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 38.1.

attività, costituiranno stabile organizzazione della società-madre ai sensi del paragrafo 1 dell'art. 5 e nei limiti di cui ai paragrafi 2 e 2 dello stesso articolo. La "subsidiary" integra, altresì, stabile organizzazione della società-madre quando la prima ha, ed abitualmente esercita, nell'altro Stato il potere di concludere contratti in nome della seconda, alle condizioni di cui al paragrafo 4 dell'art. 5 e nei limiti di cui ai paragrafi 3 e 5 della medesima disposizione.

Gli stessi principi si applicano a qualunque società parte di un gruppo multinazionale, cosicché tale società può essere considerata avere una stabile organizzazione nello Stato dove ha a sua disposizione locali appartenenti a un'altra società del gruppo. La valutazione circa la sussistenza di una stabile organizzazione ai sensi dei paragrafi 1 o 4 dell'art. 5 deve, tuttavia, essere effettuata separatamente per ciascuna società del gruppo. Pertanto, l'esistenza, in uno Stato, di una stabile organizzazione di una società del gruppo non avrà alcuna rilevanza nei limiti in cui un'altra società del gruppo ha di per sé una stabile organizzazione in quello Stato.

Un agente indipendente è tipicamente responsabile nei confronti del *principal* per i risultati della sua attività, ma non è soggetto a controllo con riferimento alle modalità con cui l'attività viene svolta: non sarà, pertanto, soggetto a istruzioni dettagliate da parte del *principal* in relazione alla gestione dell'attività. La circostanza che il *principal* faccia affidamento sulle competenze e l'esperienza dell'agente è elemento che dimostra l'indipendenza di quest'ultimo¹⁷.

Il Commentario OCSE all'art. 5 (par. 38) precisa in proposito che la valutazione circa l'indipendenza o meno del soggetto si basa sull'ampiezza degli obblighi che tale soggetto ha assunto nei confronti dell'impresa. Qualora le attività commerciali svolte dal soggetto per conto dell'impresa siano soggette ad istruzioni dettagliate o a controllo complessivo da parte dell'impresa, tale soggetto non può essere considerato indipendente dall'impresa stessa. Il riferimento alle "detailed instructions" va inteso avendo riguardo allo specifico contesto.

Istruzioni o specifiche operative sono connaturate ad ogni prestazione di servizi e non sono, da sole, sufficienti ad integrare il presupposto della dipendenza. Questa va invece intesa su un più generale piano "personale", laddove le istruzioni non siano riferite a specifiche transazioni, ma al complesso dell'attività del prestatore.

Nell'ambito dell'accordo con il *principal*, può essere previsto che l'agente fornisca informazioni rilevanti in relazione all'attività svolta sulla base dell'accordo. Questa circostanza non è di per sé un criterio sufficiente a provare la dipendenza dell'agente a meno che le informazioni siano fornite allo scopo di richiedere l'approvazione del *principal* sulle modalità con cui viene eseguita l'attività. Per converso, laddove le informazioni siano fornite al solo scopo di assicurare la regolare esecuzione dell'accordo e di mantenere buone relazioni con il *principal*, tale elemento non può essere considerato rivelatore di una situazione di dipendenza¹⁸.

¹⁷ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 38.3.

¹⁸ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 38.5.

Limitazioni all'ampiezza dell'attività dell'agente influiscono sulla autorità concessagli, ma non sono rilevanti ai fini della valutazione della sua indipendenza che è determinata dalla libertà con cui gestisce la propria attività nell'ambito dei poteri conferitigli¹⁹.

Altro elemento che assume rilievo ai fini della valutazione dell'indipendenza dell'agente è rappresentato dal numero di *principal* che l'agente rappresenta. La circostanza che l'agente svolga la propria attività interamente o per lo più a favore di un unico *principal* durante tutto il periodo in cui esercita la propria attività o per un significativo periodo di tempo potrebbe costituire un indizio di dipendenza economica. Tale elemento non è, tuttavia, di per sé determinante. Nel valutare l'indipendenza di un soggetto, devono infatti essere tenuti in considerazione tutti i fatti e le circostanze atti a determinare se l'attività dell'agente sia autonoma, se rispetto ad essa l'agente assuma il rischio di impresa e riceva un compenso commisurato alle competenze e all'esperienza prestati per svolgere l'attività.

Va tuttavia rilevato che, quando un agente agisce per conto di più *principal* nell'ambito della propria ordinaria attività e nessuno di questi assume un ruolo predominante in relazione alle dimensioni della sua attività, la dipendenza giuridica può sussistere qualora i *principal* agiscano di concerto per controllare l'attività svolta dall'agente per loro conto²⁰.

La seconda condizione posta dal paragrafo 5 per configurare un agente come indipendente riguarda il fatto che l'intermediario operi nell'ambito della propria ordinaria attività. Anche questa condizione è considerata necessaria, ma non sufficiente. Infatti, qualora non sia soddisfatta, si avrà *de facto* nello Stato di esercizio dell'attività una stabile organizzazione dell'impresa preponente, a meno che la suddetta attività non possa essere fatta rientrare tra quelle indicate nel paragrafo 3 dell'art. 5. Il paragrafo 37 del Commentario OCSE all'art. 5 precisa che un intermediario è ritenuto agire al di fuori della propria attività ordinaria, qualora eserciti in via abituale un'attività che attiene economicamente alla sfera dell'impresa, invece che alla propria. A titolo esemplificativo il Commentario menziona il caso del commissionario che non si limita a vendere beni dell'impresa ma che agisce, in qualità di agente dell'impresa stessa, nella stipula di contratti in via abituale. Tale fattispecie realizza, per il commentario, un caso di stabile organizzazione.

Qualora tali presupposti non siano verificati, non si può ritenere che l'agente goda di uno *status* indipendente e, pertanto, alla luce dell'art. 5, comma 4, gli elementi che devono essere valutati ai fini della configurabilità di una stabile organizzazione personale possono essere così sintetizzati:

- titolarità ed esercizio abituale di poteri di rappresentanza: la sussistenza dei poteri di rappresentanza deve essere valutata non solo sul piano formale, ma anche sul piano sostanziale. In questo senso va letta la precisazione del Commentario OCSE all'art. 5 (par. 33), secondo la quale "si può ritenere che un soggetto che sia autorizzato a negoziare tutti gli elementi di un contratto

¹⁹ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 38.4.

²⁰ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 38.6.

in modo vincolante per l'impresa estera abbia il potere di concludere i contratti anche qualora il contratto sia formalmente concluso da un altro soggetto dello Stato di residenza dell'impresa estera". In altri termini, il potere di rappresentanza può essere contestato anche ad un soggetto cui sia stata fornita la capacità di negoziare tutti gli elementi del contratto in modo vincolante per il *principal*, sebbene il contratto di vendita venga di fatto firmato da altra persona (eventualmente, il *principal* stesso) in un altro Paese (i.e., il Paese del *principal*). Il Commentario OCSE, nella versione aggiornata il 28 gennaio 2003, specifica che l'assenza di un coinvolgimento da parte del *principal* nelle transazioni può essere indicativa della concessione all'agente dell'autorità di concludere contratti. Ad esempio, si può ritenere che l'agente disponga dell'autorità di concludere contratti qualora richieda e riceva gli ordini e li invii direttamente ad un magazzino dal quale i beni sono consegnati, ovvero laddove l'impresa estera approvi abitualmente le transazioni²¹. Nel paragrafo 33, secondo la versione del Commentario OCSE aggiornata al 2005, viene precisato che l'agente il quale dispone del potere di negoziare gli elementi e i dettagli di un contratto in modo vincolante per l'impresa, può ritenere di aver esercitato siffatto potere nell'altro Stato anche nel caso in cui il contratto sia firmato da un'altra persona nello Stato in cui l'impresa è situata e il primo non sia stato investito formalmente del potere di rappresentanza. In senso negativo, invece, il nuovo paragrafo 33 precisa che la partecipazione, da parte dell'agente, alle negoziazioni tra l'impresa e il cliente non deve di per sé indurre a ritenere che l'agente abbia esercitato nell'altro Stato il potere di concludere contratti in nome dell'impresa. Tale fattispecie, pertanto, non configura di per sé una stabile organizzazione. Si aggiunge, però, che la partecipazione alle negoziazioni da parte dell'agente costituisce fattore rilevante nella determinazione delle mansioni effettivamente svolte per conto dell'impresa;

- il potere di concludere contratti deve essere esercitato in modo ripetuto ed abituale. Cosa debba intendersi esattamente per abitudine non aveva costituito fino a temi recenti oggetto di approfondimento nel Commentario alla Convenzione Modello OCSE con specifico riguardo all'ipotesi della stabile organizzazione. La versione aggiornata del Commentario OCSE si riferisce esplicitamente a tale requisito specificando che, per valutare il soddisfacimento dell'*habitual exercise test* l'ampiezza e la frequenza con cui l'agente esercita il proprio potere deve essere analizzata in relazione alla natura dei contratti e all'attività del *principal*. Non potendo essere individuati elementi precisi che valgano in ogni circostanza, il Commentario rimanda ai fattori che sono considerati con riferimento al paragrafo 5²². Il potere di concludere contratti deve attenersi all'attività propria dell'impresa estera non

²¹ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 32.1.

²² Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 33.1.

rilevando, invece, il potere di concludere contratti relativi ad operazioni interne (i.e., assumere dipendenti).

3.3. *Consociate*

A spiegazione del paragrafo 6 dell'art. 5, il paragrafo 40 del Commentario OCSE precisa come sia, in generale, accettato che l'esistenza di una consociata non costituisca, di per sé, una stabile organizzazione della società madre. Tale principio si ricava dal fatto che, ai fini impositivi, la consociata costituisce un'entità legale societaria. Anche qualora l'attività imprenditoriale esercitata dalla consociata sia diretta dalla casa madre, non fa sì che la consociata sia considerata una stabile organizzazione della società madre. Al contrario, una consociata potrà costituire stabile organizzazione della casa madre alle condizioni previste dal paragrafo 4, qualora non possa essere considerata un agente indipendente ai sensi del paragrafo 5 e abbia ed eserciti, in via abituale il potere di concludere contratti in nome della casa madre. In tal caso gli effetti sarebbero identici come per qualsiasi altra società terza.

I paragrafi 4 e 5 dell'art. 5 della Convenzione in esame interagiscono in un rapporto di regola-eccezione. In altri termini, il paragrafo 4 enuncia il criterio generale ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione personale, mentre il paragrafo 5 vale ad escludere l'applicazione del paragrafo 4 laddove siano integrati i requisiti per la qualificazione dell'agente come indipendente. Qualora, invece, i requisiti previsti dal paragrafo 5 non siano soddisfatti e, conseguentemente, l'agente non abbia lo *status* indipendente, per verificare l'esistenza di una stabile organizzazione personale valgono le condizioni indicate dal paragrafo 4.

Il paragrafo 41 del Commentario OCSE, secondo la versione aggiornata al 2005, indica le condizioni in presenza delle quali una "*subsidiary*" può ritenersi costituire stabile organizzazione (anche personale) della società-madre avente sede in un altro Stato contraente. In particolare, i locali appartenenti alla "*subsidiary*", i quali siano a disposizione della società-madre e costituiscano sede fissa di affari attraverso la quale quest'ultima svolge la propria attività, costituiranno stabile organizzazione della società-madre ai sensi del paragrafo 1 dell'art. 5 e nei limiti di cui ai paragrafi 2 e 2 dello stesso articolo. La "*subsidiary*" integra, altresì, stabile organizzazione della società-madre quando la prima ha, ed abitualmente esercita, nell'altro Stato il potere di concludere contratti in nome della seconda, alle condizioni di cui al paragrafo 4 dell'art. 5 e nei limiti di cui ai paragrafi 3 e 5 della medesima disposizione.

Infine, il paragrafo 41.1 del Commentario al Modello OCSE estende i principi di cui al paragrafo 41 a ciascuna delle società facenti parte di gruppi multinazionali, con la precisazione che la valutazione circa la sussistenza dei requisiti per la configurazione di una stabile organizzazione va effettuata autonomamente e separatamente per ciascuna società del gruppo.

Il paragrafo 42 del Commentario OCSE contempla un'ipotesi particolare, in presenza della quale non è configurabile una stabile organizzazione. Trattasi della situazione in cui una società appartenente ad un gruppo multinazionale fornisca servizi ad altra società del gruppo quale parte della sua attività svolta in locali ad

essa non appartenenti, utilizzando, però, personale proprio. Mentre i locali appartenenti a una società, parte di un gruppo multinazionale, possono essere messi a disposizione di un'altra società del gruppo e possono, alle condizioni di cui all'art. 5, costituire stabile organizzazione di quell'altra società se l'attività della prima società è svolta tramite quei locali, è importante distinguere la situazione in cui una società, parte di un gruppo multinazionale, effettua prestazioni di servizi a un'altra società del gruppo quale parte della sua propria attività svolta in locali che non sono quelli della prima società e mediante l'impiego del suo proprio personale. In tal caso, il luogo dove quei servizi sono resi non è a disposizione della seconda società; né l'attività di questa società è svolta per il tramite di quei locali. Questi ultimi, pertanto, non possono essere considerati stabile organizzazione della società alla quale sono resi i servizi. In effetti, il fatto che le attività proprie di una società, svolte in un determinato luogo, possano arrecare benefici economici all'attività di un'altra società non implica che tale ultima società svolga la sua attività tramite quel determinato luogo²³.

4. Le ipotesi specifiche

Sulla base di quanto illustrato finora, risulta sicuramente interessante analizzare più in dettaglio, con riferimento a quanto disposto dall'OCSE, le specifiche ipotesi di configurabilità o assenza di stabile organizzazione.

4.1. Sedi di direzione

Il paragrafo 2 dell'art. 5 riporta due espressioni: "*sede di direzione*" (o "*place of management*") e "*ufficio*". La motivazione della distinta elencazione risiede nel fatto che i due termini possono non assumere lo stesso significato nelle legislazioni degli Stati contraenti. Inoltre il termine "*sede di direzione*" è stato riportato separatamente in quanto non significa necessariamente un "*ufficio*"²⁴.

Sotto il profilo lessicale il termine "*direzione*" (o *management*) appare un concetto alquanto astratto, proprio dell'economia d'azienda, e per questo privo di una puntuale ed univoca definizione nel diritto tributario internazionale.

Nel concetto di sede di direzione sembra essere implicita la necessità di individuazione di un luogo in cui le decisioni vengono effettivamente prese.

Da quanto detto, si può notare come ogni analisi applicativa sul concetto di "*sede di direzione*" debba essere improntata alla massima cautela.

²³ Il fatto che una società acquisti parti prodotte o servizi forniti da un'altra società in uno Stato diverso non implica per ciò stesso che essa abbia una stabile organizzazione, anche se trae benefici dalla lavorazione di tali parti o dalla fornitura di tali servizi.

²⁴ Tuttavia, prosegue il Commentario OCSE al paragrafo 13, "*where the laws of the two contracting States do not contain the concept of a «place of management» as distinct from an «office», there will be no need to refer to the former term in their bilateral convention*".

Il Commentario OCSE sottolinea che il termine "*sede di direzione*" "*covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business of the enterprise whether or not they are used exclusively for that purpose*".

4.2. Succursali

L'art. 5, paragrafo 2, lett. b), della Convenzione stipulata con l'Italia riporta il termine "succursale" (o "branch"). Il Commentario OCSE non fornisce alcuna definizione del termine e la dottrina ne ha approfondito l'espressione succursale può essere, nel linguaggio comune, impiegata in alternativa a filiale.

4.3. Uffici

Come rilevato in precedenza, il paragrafo 2 dell'art. 5 menziona separatamente i termini "ufficio", "sede di direzione" e "succursale", in quanto in alcune legislazioni un ufficio non è automaticamente considerato come una succursale. Nell'ordinamento sammarinese si può ritenere comunque che un ufficio rientri nel significato comunemente attribuibile alla succursale.

Qualora, in base al disposto di cui al paragrafo 3, l'attività sia condotta ai soli fini di esposizione, di consegna, di acquisto di merci, di raccolta di informazioni o di pubblicità o di attività analoghe di carattere preparatorio o ausiliare per l'impresa, non si ha stabile organizzazione dell'impresa.

4.4. Officine

Per "officina" si può intendere un impianto, a livello industriale o artigiano, nel quale si effettuano lavorazioni o si procede all'esecuzione di montaggi, riparazioni, revisioni e manutenzioni nell'ambito delle costruzioni meccaniche. Come si può notare, nell'espressione "officina" si riassumono le caratteristiche principali della stabile organizzazione.

4.5. Laboratori

Per laboratorio si intende un locale attrezzato per svolgere attività sperimentali, tecniche o produttive o per eseguire ricerche scientifiche; talvolta può essere annesso ad un negozio di vendita. In base alla lett. c) del paragrafo 2, qualora il laboratorio sia utilizzato per l'impresa ai soli fini di ricerca scientifica, non si considera che vi sia una stabile organizzazione.

4.6. Miniere, cave o altri luoghi di estrazione di risorse naturali

Tra le fattispecie che possono configurare una stabile organizzazione vi sono le miniere, le cave o altri luoghi di estrazione di risorse naturali. Il paragrafo 14 del Commentario OCSE precisa che l'espressione "ogni altro luogo di estrazione di risorse naturali» deve essere interpretata in modo estensivo in modo da ricomprendervi, ad esempio, i luoghi di estrazione di idrocarburi sia sulla terraferma che offshore". Precisa ancora il Commentario OCSE (al paragrafo 15), che il testo del Modello di convenzione si riferisce all'"estrazione di risorse" e non anche all'"esplorazione" delle stesse.

Dal momento che non è stato possibile pervenire in sede OCSE ad una comune definizione per la qualificazione del reddito derivante dall'attività esplorativa, nonché per l'attribuzione del diritto a tassare tale reddito, gli Stati contraenti possono accordarsi per inserire specifiche disposizioni nelle convenzioni bilaterali.

In particolare, gli Stati contraenti possono convenire che le attività di esplorazione di risorse naturali svolte in uno dei due Paesi:

- non siano considerate stabile organizzazione;
- siano considerate stabile organizzazione;
- siano considerate stabile organizzazione, qualora tali attività abbiano una durata superiore ad un prefissato periodo temporale.

4.7. Cantieri di costruzione o montaggio con durata superiore ai dodici mesi

La lett. g) del paragrafo 2 della norma in parola dispone che *“un cantiere di costruzione o di montaggio è considerato «stabile organizzazione» solamente se oltrepassa i dodici mesi”*. Sul punto il Commentario OCSE (al paragrafo 16) avverte che, qualora il cantiere non soddisfi questa condizione, non costituisce di per sé stabile organizzazione, anche se esiste nella sua area un’installazione, un ufficio o un laboratorio, nel senso espresso dal paragrafo 2, connesso con l’attività di costruzione o montaggio. Pertanto, la non permanenza del cantiere in un determinato luogo per un periodo di 12 mesi sembra sancire *de facto* la transitorietà di per sé dell’attività condotta dall’impresa nel cantiere di costruzione. Secondo il paragrafo 17 del Commentario OCSE, con il termine *“cantiere di costruzione o di montaggio”* deve intendersi un’installazione volta alla costruzione di edifici, strade, ponti, canali, posa in opera di tubazioni, terrazzamenti e dragaggio. L’attività di progettazione e supervisione della costruzione di un edificio è ricompresa nell’espressione, a condizione che sia eseguita dal costruttore stesso. Per converso, l’attività di progettazione e supervisione non va ricompresa, qualora sia effettuata da un’altra impresa, la cui attività, in connessione con la costruzione, risulta circoscritta alla mera progettazione e supervisione. Nel caso in cui tale altra impresa disponga di un ufficio impiegato, in via esclusiva, per l’attività di progettazione e supervisione riguardante un cantiere che non configura una stabile organizzazione, l’ufficio stesso non costituirà sede fissa di affari, nel senso indicato dal paragrafo 1, in quanto mancante del requisito della permanenza.

Il paragrafo 20 del Commentario OCSE osserva che la natura di un progetto di costruzione o di montaggio può essere tale da richiedere al costruttore continui o periodici spostamenti, a seconda dello stato di avanzamento del progetto. Tale fatto si verifica, ad esempio, nei progetti riguardanti la costruzione di strade, canali, nonché per lo scavo di vie d’acqua o per la posa di tubature. La non permanenza della forza lavorativa in un determinato luogo per 12 mesi è, per il Commentario OCSE, irrilevante. Infatti, l’attività effettuata in un punto del territorio è parte di un unico progetto, che configura una stabile organizzazione, qualora, nel suo complesso, sia di durata eccedente i 12 mesi. Nel caso di più contratti, ognuno dei quali di durata inferiore al periodo minimo necessario per configurare una stabile organizzazione il commentario precisa che, se i contratti sono tra di loro collegati, il *test* dei 12 mesi (o della diversa durata prevista da ciascuna convenzione) non è applicabile distintamente a ciascun contratto, ma deve essere considerata l’attività nel suo insieme.

Il paragrafo 19 del Commentario OCSE rileva che il cantiere inizia ad esistere da quando l’imprenditore comincia l’attività (ivi comprese le attività preparatorie),

nello Stato in cui la costruzione deve essere eseguita; ciò avviene, ad esempio, quando l'impresa installa un ufficio per la progettazione. In generale, il cantiere continua ad esistere fino al completamento del lavoro o al suo definitivo abbandono. Interruzioni stagionali, causate da cattivo tempo, e interruzioni temporanee, dovute a indisponibilità di materiali o da difficoltà relative alla manodopera, devono essere computate nel periodo di durata del cantiere. Lo stesso paragrafo 19 del Commentario OCSE riporta l'esempio di un imprenditore che, iniziata la propria attività per la costruzione di una strada il 18 maggio, è costretto a fermarla il 18 novembre, a causa delle avverse condizioni meteorologiche (o per la mancanza di materiali), e a riprenderla il 18 febbraio dell'anno seguente, completando la costruzione della strada stessa il 18 giugno; tale progetto, in base alle esposte caratteristiche, deve essere considerata come stabile organizzazione, dal momento che sono trascorsi 13 mesi (dalla data di inizio dell'attività alla data del completamento).

In occasione dell'aggiornamento del Commentario dell'aprile 2000²⁵ è stato analizzato il caso di un cantiere di una società di persone fiscalmente trasparente, affermando il principio che la durata complessiva del cantiere deve essere determinata tenendo conto dell'attività svolta non solo dalla società di persone in senso stretto, ma anche dai soci della medesima.

Nell'ipotesi in cui la durata del cantiere ecceda i dodici mesi, ciascun socio sarà considerato avere una stabile organizzazione nello Stato contraente in cui il cantiere è situato e sarà assoggettato a tassazione sulla quota di reddito a lui imputabile.

Nel particolare caso dell'appalto, il Commentario OCSE precisa che se un'impresa (*general contractor*), la quale ha intrapreso l'esecuzione di un progetto, provvede a subappaltare parti del progetto stesso ad altre imprese (*subcontractors*), il periodo impiegato dal *subcontractor* nel cantiere deve essere considerato come impiegato dal *general contractor* per l'esecuzione del progetto. Dal canto suo, il *subcontractor* disporrà anch'esso di una stabile organizzazione, qualora le sue attività abbiano durata eccedente i 12 mesi.

Il paragrafo 3 del Commentario OCSE all'art. 5, nelle precedenti versioni, si limitava a fare riferimento espressamente a un cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata fosse superiore a 12 mesi. Qualsiasi altro elemento non rientrante in tali fattispecie non costituiva di per sé una stabile organizzazione (anche, ad esempio, un ufficio o un laboratorio all'interno del cantiere, così come previsti al paragrafo 2, associati all'attività di costruzione).

Le modifiche al Commentario OCSE, approvate il 28 gennaio 2003, propongono una rilettura di tali indicazioni specificando che un ufficio o un laboratorio utilizzati per diversi progetti di costruzione, attraverso i quali non siano svolte soltanto attività aventi carattere meramente ausiliario o preparatorio, integrerebbero i requisiti per la configurabilità di una stabile organizzazione, anche qualora nessuno dei progetti di costruzione associati avesse una durata superiore a 12 mesi. In tale ipotesi, la situazione dell'ufficio o laboratorio sarebbe distinta da quella propria di ciascun cantiere, nessuno dei quali costituirebbe una stabile organizzazione;

²⁵ Cfr. paragrafo 19.1 del Commentario.

conseguentemente, si dovrebbe assicurare che alla stabile organizzazione siano attribuiti solo i profitti corrispondenti alle funzioni svolte e ai rischi assunti attraverso l'ufficio o il laboratorio. I profitti attribuiti potrebbero includere anche parte dei profitti dei singoli cantieri, ma soltanto al fine di remunerare funzioni e rischi effettivamente attribuibili all'ufficio (o al laboratorio)²⁶.

Nel fornire un supporto casistico ai fini dell'individuazione delle ipotesi che rientrano nell'ambito di applicazione del paragrafo 2 dell'art. 5, il Commentario OCSE aggiunge, a quelle già menzionate nelle precedenti versioni, il rinnovo (che ecceda la mera manutenzione o nuova decorazione) di edifici, strade, ponti e canali²⁷.

La natura di un progetto di costruzione o montaggio può determinare che, al progredire del progetto stesso, l'attività venga localizzata in luoghi diversi. Nella versione aggiornata del Commentario OCSE viene descritto anche il caso in cui le parti di una struttura, ad esempio una piattaforma offshore, siano assemblate in vari luoghi e poi siano spostate in un altro luogo all'interno dello Stato per l'assemblaggio finale. In tal caso, le attività svolte devono considerarsi come parte di un unico progetto, che configura una stabile organizzazione laddove perduri per oltre 12 mesi, essendo a tal fine irrilevante che la forza lavoro non sia dislocata in un unico luogo per tutta la durata dell'attività²⁸.

4.8. Installazioni per il deposito, l'esposizione o la consegna di merce dell'impresa

Il Modello OCSE non analizza approfonditamente l'ipotesi dell'uso di una installazione al solo scopo del deposito, dell'esposizione o della consegna di merce appartenente all'impresa. La configurabilità dell'esistenza di una stabile organizzazione viene fatta dipendere esclusivamente dall'uso della merce appartenente all'impresa. Qualora si faccia uso dell'installazione per finalità diverse da quelle citate (es. per la riparazione della merce o l'assistenza post-vendita) la stessa installazione potrà ricadere nel concetto di stabile organizzazione.

4.9. Merci immagazzinate ai fini di deposito, trasformazione e consegna

Anche l'ipotesi delle merci appartenenti all'impresa immagazzinate al solo scopo di deposito, di esposizione o di consegna non viene analizzata dettagliatamente dalla Convenzione OCSE. Secondo il Commentario OCSE, l'inesistenza di una stabile organizzazione è determinata esclusivamente dalla presenza di un magazzino merci, impiegato per le attività di deposito, stoccaggio, esposizione o consegna.

4.10. Merci immagazzinate per la trasformazione da parte di un'altra impresa

Il paragrafo 22 del Commentario OCSE precisa che l'ipotesi di merci appartenenti all'impresa immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa si riferisce ad uno *stock* di beni o merci, di proprietà di un'impresa, lavorato da una seconda impresa per conto della prima.

²⁶ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 16.

²⁷ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 17.

²⁸ Commentario OCSE, sub art. 5, paragrafo 20.

4.11. Sede fissa d'affari per acquistare merci o raccogliere informazioni per l'impresa

Nel caso della sede fissa d'affari utilizzata al solo fine di acquistare merci o raccogliere informazioni per l'impresa, il paragrafo 22 del Commentario OCSE rileva che il riferimento alla raccolta di informazioni include il caso di un ufficio giornalistico che non ha altro scopo principale se non quello di agire come uno dei «molti tentacoli» del corpo principale.

4.12. Sede fissa d'affari utilizzata per pubblicità, rilascio di informazioni, ricerche scientifiche e attività analoghe con carattere preparatorio o ausiliario

L'ipotesi della sede fissa d'affari utilizzata dall'impresa al solo fine di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche e di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario, è un caso che non richiede un'elencazione esauriente di eccezioni, in quanto prevede un'eccezione generalizzata alla definizione di cui al paragrafo 1 e, quando è interpretata congiuntamente a tale paragrafo, stabilisce un criterio più selettivo per la determinazione dell'esistenza di una stabile organizzazione.

Questa ipotesi rappresenta una limitazione alla definizione di stabile organizzazione, escludendo determinate forme di organizzazioni imprenditoriali le quali, ancorché svolte mediante sede fissa di affari, non dovrebbero, in linea di principio, costituire stabile organizzazione. Viene affermato che tale sede di affari può, dal canto suo, contribuire alla produttività globale dell'impresa, ma i servizi resi rivestono carattere preparatorio, non direttamente finalizzati all'ottenimento di un utile d'impresa. Il paragrafo 23 del Commentario OCSE precisa, pertanto, che sono esempi di sede fissa di affari le attività, aventi carattere preparatorio o ausiliario, utilizzate dall'impresa al solo fine di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o per l'attuazione di contratti di licenza, di brevetti o di *know how*.

Il paragrafo 24 del Commentario sottolinea l'estrema difficoltà dell'individuazione delle attività che rivestono carattere preparatorio o ausiliario. Il criterio distintivo, decisivo a tale fine, va ricercato nel fatto che l'attività della sede di affari di per se stessa rappresenti o meno una parte essenziale dell'attività dell'impresa nella sua globalità. Si può ritenere che una sede fissa di affari, il cui scopo sia identico a quella dell'impresa, non può essere considerata esercitare attività preparatoria o ausiliaria.

Una sede fissa di affari con funzione di direzione dell'impresa (o di parte dell'impresa o di un gruppo) non può essere ritenuta svolgere attività definibili come preparatorie o ausiliarie, in quanto tali attività direzionali non sembrano compatibili con il concetto di accessorialità.

Nel caso in cui un'impresa, avente ramificazioni internazionali, costituisca un "ufficio di direzione" ("management office") in Paesi in cui possiede consociate, stabili organizzazioni, agenti o licenziatari, tale ufficio di direzione sarà considerato, in genere, una stabile organizzazione ai sensi del paragrafo 2, in quanto svolge funzioni di coordinamento e di supervisione.

Nel caso delle cd. "imprese policentriche", in cui tutte le funzioni direttive sono delegate agli uffici regionali di direzione, in modo tale che le funzioni dell'*head*

office sono limitate alla supervisione generale, tali uffici regionali rientrano nel concetto di "place of management" di cui alla lettera a) del paragrafo 2.

In conclusione, il paragrafo 24 del Commentario OCSE dispone che l'attività direttiva di un'impresa (o anche di una parte della stessa) riveste un ruolo essenziale dell'attività imprenditoriale e come tale non può, in alcun modo, essere interpretata come attività di carattere preliminare, prodromico, preparatorio ovvero ausiliario per l'impresa.

5. La disciplina tributaria interna

5.1. La disciplina tributaria interna vigente

La L. 16 dicembre 2013, n. 166 recepisce, sotto il profilo tributario, la nozione di stabile organizzazione sammarinese di imprese non residenti, riprendendo *in toto* quanto stabilito dall'art. 10 del D.L. 26 ottobre 2010, n. 172, il quale, per la prima volta nel sistema fiscale sammarinese, aveva disciplinato l'istituto. Trattasi di una definizione in linea con quanto stabilito nel panorama europeo, Italia inclusa, e, soprattutto, con quanto previsto dal Modello OCSE di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, rispetto alla quale si differenzia per una minore durata della stabile organizzazione da cantiere (oltre 3 mesi) e per la previsione della sussistenza di una stabile organizzazione quando l'impresa non residente ha la disponibilità 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.

Di seguito, si riporta il testo dell'art. 4 della L. n. 166/2013, recante la nozione di stabile organizzazione:

<p>Art. 4 (Stabile organizzazione)</p> <p>1. È definita "stabile organizzazione" la sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita, in tutto o in parte, la sua attività sul territorio dello Stato.</p> <p>2. La "stabile organizzazione" si identifica, in via esemplificativa e non esaustiva, in:</p> <ul style="list-style-type: none">a) una sede di direzione;b) una succursale;c) un ufficio;d) un'officina;e) un laboratorio;f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali. <p>3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere o attività abbia una durata superiore a tre mesi.</p> <p>4. Oltre a quanto previsto dal comma 2, costituisce stabile organizzazione la 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.</p>
--

5. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti, una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:

- a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati 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) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
- f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti, e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

8. Il fatto che un'impresa non residente, con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, controlli un'impresa residente, ne sia controllata o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

Si segnala che, in vigore di una convenzione contro le doppie imposizioni, trova applicazione la definizione di stabile organizzazione da quest'ultima prevista rispetto alla normativa interna, in quanto di rango superiore nella gerarchia delle disposizioni, salvo che la normativa interna non sia migliorativa per il contribuente.

IL SEGRETARIO DI STATO

- Claudio Felici -

