

Stabile organizzazione ed investigazioni tributarie nel panorama tributario italiano.

Autore: Toma Giangaspere Donato

In: Diritto tributario

Sommario: 1. La stabile organizzazione nell'ambito dell'imposizione diretta. 2. Art. 162 T.U.I.R. ed art. 5 OCSE, per una definizione di stabile organizzazione. 3. La stabile organizzazione materiale. 4. Le esemplificazioni positive. 4.1. Le esemplificazioni negative. 5. La stabile organizzazione personale. 5.1. Il raccomandatario ed il mediatore marittimo. 5.2. I gruppi di imprese. 6. Investigazioni tributarie e stabili organizzazioni. 6.1. I poteri di investigazione tributaria finalizzati all'individuazione delle stabili organizzazioni. 7. In particolare l'esercizio pratico del potere di ricerca. 7.1. Ricerche condotte nei locali. 7.2. Ricerche condotte sulle persone. 7.3. Ricerche condotte su oggetti o spazi soggetti a forme di cautela. 7.4. Esercizio del potere di ricerca e stabile organizzazione personale. 8. In particolare le verificazioni. 8.1. Verificazioni e stabile organizzazione: nuove problematiche riguardanti il commercio elettronico.

1. La stabile organizzazione nell'ambito dell'imposizione diretta.

A decorrere dal primo gennaio 2004, il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, ha introdotto, nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano, la definizione di "stabile organizzazione", dando attuazione all'art. 4, comma 1, lettera a), della legge 7 aprile 2003 n. 80 che ne precisava gli elementi tipizzanti desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni di ispirazione OCSE.

Il nuovo art. 162 del T.U.I.R., che ne è scaturito, ha formalizzato nell'ordinamento tributario italiano la definizione di stabile organizzazione, colmando una lacuna dell'architettura normativa in tema di imposizione diretta.

Fino ad allora la carenza di una puntuale definizione aveva stimolato la giurisprudenza[1], l'Amministrazione finanziaria[2], nonché la dottrina[3] a "dir la loro", spesso alla luce di prese di posizioni assai differenti.

L'art. 162 del T.U.I.R. recepisce, in buona sostanza, la recente versione dell'art.5 del Modello di

convenzione OCSE ed i chiarimenti interpretativi, direttamente trasposti nella norma, originati dal relativo Commentario. Al comma 1 stabilisce che "...l'espressione - stabile organizzazione - designa una 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", il comma 2 completa la portata del comma 1 enunciando un'elencazione in positivo ed in negativo di ipotesi.

La precisione dimostrata dal legislatore nel puntualizzare gli ambiti entro cui si concretizza una stabile organizzazione, evidenzia limiti e criteri di esercizio della potestà impositiva statale che viene esercitata attraverso la tassazione dei soggetti non residenti che generano nel territorio dello Stato, che per questo è Stato della fonte del reddito, un fatto economico ivi fiscalmente rilevante[4], in presenza, appunto, di una stabile organizzazione.

In altre parole intanto lo Stato può tassare i redditi di impresa prodotti da un soggetto non residente, in quanto sia possibile localizzarne l'ubicazione della fonte (e, pertanto l'attività produttiva) nel suo territorio, attraverso la configurazione di una stabile organizzazione (che dà il materiale collegamento del non residente con il territorio dello Stato) dotata della forza di attrarre i redditi qui prodotti attraverso una struttura stabile nel tempo[5] che fa assumere all'imprenditore estero, nell'ordinamento giuridico italiano, una presenza fiscale qualificata, sostanziale e permanente in grado di collocarlo operativamente su un piano di ipotetica parità con le imprese residenti.

2. Art. 162 T.U.I.R. ed art. 5 OCSE, per una definizione di stabile organizzazione.

Si tratterà, in seguito, della nozione di stabile organizzazione contenuta sia nell' art. 162 del T.U.I.R. sia nel Modello Convenzionale OCSE (art. 5).

Nel contempo si procederà a tratteggiare alcuni aspetti riguardanti le tecniche di investigazione tributaria finalizzate all'individuazione dei requisiti tipizzanti, in Italia, stabili organizzazioni di persone giuridiche residenti all'estero.

Tuttavia, va sin da subito premesso che l'art. 162 T.U.I.R., al comma 1, effettua un dinamico rinvio al successivo art. 169 il quale stabilisce che la definizione domestica di stabile organizzazione trova applicazione solo se "più favorevole" (al contribuente) rispetto alla norma convenzionale, potendo, in questo caso, la prima derogare alla seconda.

Pertanto il riferimento alla nozione di stabile organizzazione è condizionata alla valutazione di quale, fra la nozione domestica e convenzionale, risulti più favorevole al contribuente nel caso specifico. Linea di demarcazione, tra le due definizioni, spesso non netta in quanto dal raffronto fra l'art. 162 del T.U.I.R. e l'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE, di massima emergono, come si è già avuto modo di precisare, molti punti in comune.

3. La stabile organizzazione materiale.

L'articolo 5, paragrafo 1, del Modello di Convenzione OCSE stabilisce che la stabile organizzazione è una sede fissa di affari attraverso cui l'impresa esercita in tutto o in parte la propria attività in uno Stato estero in cui organizza direttamente una serie di elementi materiali sufficienti a tale scopo (il comma 1 dell'art. 162 del T.U.I.R., aggiunge, differenziandosi così dal modello convenzionale, che tale attività deve essere esercitata sul territorio nazionale; ne consegue che esula, dall'imposizione in Italia, il reddito prodotto all'estero da una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente).

In caso di stabile organizzazione l'attività viene quindi svolta direttamente, nel territorio dello Stato estero (c.d. della fonte), dall'impresa non residente mediante i mezzi materiali all'uopo organizzati.

La dottrina e la giurisprudenza considerano la definizione dell'art. 5 come un unico genus formato da due species: quella della stabile organizzazione materiale (SOM), disciplinata dai paragrafi 1, 2, 3 e 4, dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE e quella della stabile organizzazione personale (SOP), disciplinata dai paragrafi 5 e 6.

In ordine alla valenza interpretativa, da attribuire alla "sede fissa", il Commentario OCSE ne dà una nozione molto ampia, qualificandola come " any premises, facilities or installation " o, ancor più in senso lato, come ogni spazio a disposizione per l'esercizio della attività imprenditoriale, non rilevando, a tal proposito, il titolo giuridico attraverso cui l'impresa è legittimata ad esercitare il diritto di utilizzarlo[6].

La dottrina più attenta, preso atto di una previsione che oggettivamente sembrerebbe risultare estremamente ampia e, proprio per questo, tutt'altro che appagante in quanto foriera di varie interpretazioni, - assunto, peraltro, che ha trovato conferma nella posizione presa dall'Amministrazione finanziaria[7] -, ha individuato i presupposti fondamentali per il riconoscimento della SOM:

1.

il presupposto soggettivo. Esso inerisce ai rapporti che consentono di collegare la sede fissa d'affari al soggetto impresa non residente; si concretizza nella disponibilità e nella permanenza/stabilità della SOM, requisiti essenziali la cui contemporanea presenza rappresenta la condizione necessaria affinché possa

considerarsi soddisfatto il presupposto de quo.

Attraverso il “right of use test” (rectius, disponibilità), generalmente ci si riferisce al complesso dei criteri necessari al fine di appurare il nesso di collegamento effettivo tra il soggetto non residente e la sede d'affari fissa individuata, di modo da accertare, nella sostanza, che effettivamente la sede d'affari sia nella disponibilità dell'impresa estera anche al di fuori di una relazione giuridicamente protetta (Commentario OCSE, art. 5, paragrafo 2).

Ne consegue che non è indispensabile un controllo formalizzato, appunto, in una “relazione giuridicamente protetta”, ma è sufficiente, e nel contempo necessario, che tale controllo si produca di fatto e dunque che il soggetto non residente eserciti, sulla SOM, una disponibilità costante e non meramente occasionale.

Attraverso il permanence test (rectius, permanenza temporale), si valuta se il luogo dove insiste la sede d'affari sia nella disponibilità effettiva del soggetto per un periodo di tempo sufficientemente lungo ai fini del consolidarsi del requisito della permanenza (o stabilità) temporale.

Non è tuttavia richiesta una continuità nel tempo dell'utilizzo, ma è sufficiente una regolarità; si ritiene ragionevole l'inclusione, nel periodo temporale, anche di eventuali interruzioni di utilizzo della sede d'affari, a condizione, tuttavia, che queste rientrino nella normale fisiologia derivante dalla natura e dai rischi dell'attività che si sta svolgendo (Commentario OCSE, art. 5, paragrafo 7 e 11).

Le interruzioni temporanee dell'attività non determinano l'estinzione della stabile organizzazione. Alla stessa stregua essa non si estingue nei casi in cui una sede fissa è utilizzata per periodi di tempo limitati, purchè, tuttavia, venga rispettata una certa regolarità per un arco di tempo ampio. Questo in quanto vi sono casi in cui più soggetti, legati al medesimo soggetto estero, si avvicendano per periodi brevi nella medesima sede materiale allo scopo di eludere il requisito della continuità (Commentario OCSE, art. 5, paragrafi 6.1 e 6.2).

Peraltro la durata temporale acquisisce significatività ai fini della determinazione della stabilità in quanto questa va rapportata, in ogni singola situazione, alla intenzionalità e/o alla effettività, a seconda della prevalenza concreta di ognuno di questi due ultimi requisiti (Commentario OCSE, art. 5, paragrafo 6).

Sul punto, l'intenzionalità acquisisce un'importanza pregnante, ai fini della qualificazione dell'esistenza della SOM, quando l'attività impiantata tramite l'installazione, creata con scopi temporali assai stringati, duri di fatto per un assetto temporale molto limitato per via della peculiare natura dell'attività stessa, o a seguito della prematura liquidazione della sede medesima.

Di contro, l'effettività acquisisce rilievo nei casi in cui l'installazione sia originariamente disposta per finalità temporanee, ma rimanga di fatto attiva per un periodo che, a propria volta, non può essere considerato temporaneo.

Inoltre il requisito della permanenza è legato altresì alla creazione ed alla cessazione della SOM (Commentario OCSE, art. 5, paragrafo 11). Pertanto l'esistenza della SOM coincide con il momento in cui l'impresa inizia ad esercitare la propria attività attraverso l'installazione fissa. Per cui le attività necessarie per l'installazione sono da ritenersi solo meramente prodromiche e, indipendentemente da loro, la SOM può dirsi esistente solo quando, effettivamente, inizia ad operare; va da sé che se le attività di installazione rientrano nell'esercizio normale delle attività della SOM, essa, solo per questo, inizia ad operare.

La SOM cessa con l'alienazione dell'installazione d'affari o nel caso terminino tutte le attività da essa svolte; sul punto il commentario (Commentario OCSE, art. 5, paragrafo 11) stabilisce che l'interruzione temporanea delle operazioni non può essere considerata un'operazione di chiusura (anche qui si ritiene che il termine temporaneo vada valutato nella complessiva fisiologia dell'attività della SOM).

2.

Il presupposto oggettivo. Esso riguarda la localizzazione dell'installazione d'affari e si identifica con la sua individuabilità in un determinato luogo e con la sua fissità.

Attraverso il place of business test, or location test, vengono indicati i criteri tramite i quali viene definito il luogo dove si svolge l'attività d'impresa estera.

Il luogo dell'installazione d'affari, attraverso il quale si concretizza la SOM, deve localizzarsi all'interno del territorio dello Stato estero, come luogo ben circoscritto in cui si svolge, in tutto o in parte, l'attività. Tale sede può consistere in ogni tipo di edificio, struttura o installazione utilizzate per lo svolgimento, sia pur non esclusivo, dell'attività (Commentario OCSE, articolo 5, paragrafo 4).

Con il termine sede d'affari, vengono dunque indicati i locali, i servizi e gli impianti ordinariamente utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa, indipendentemente, poi, da un loro uso esclusivo. Ne consegue che la sede d'affari sarà tale nonostante, ad esempio, l'attività si svolga limitatamente ad una porzione del fabbricato e, in una simile circostanza, non rileva affatto se i locali, impianti o servizi di svolgimento dell'attività, siano in affitto o di proprietà dell'impresa o diversamente utilizzabili da questa.

Attraverso la fissità spaziale viene verificato che, di fatto, a seguito dell'identificazione dell'installazione

con un luogo fisico, la stessa sia fissa in tale luogo. Ciò non vuol dire che sia necessaria la materiale fissazione al suolo, ma è solo necessario che l'installazione rimanga ferma nello spazio (Commentario OCSE, articolo 5, paragrafo 5), potendo, dunque, anche essere mobile con la perdita della particolarità della stabilità.

In passato prevaleva l'assunto secondo cui una presenza, sia pur minimale, di personale alle dipendenze dell'impresa, fosse veramente necessaria per l'esistenza di una SOM (Commentario OCSE, articolo 5, paragrafo 5).

Dottrina e giurisprudenza[8] non mostravano, sul punto, una univoca presa di posizione.

Tuttavia nel dicembre 2000 L'OCSE, pronunciandosi sulla questione, si è orientato per la non necessaria esistenza del requisito umano, facendo notare che esistono imprese le quali si avvalgono di strumenti che consentono di svolgere activities in which equipment operates automatically, estendendo oltretutto, a tale ipotesi, ciò che concerne l'e-commerce (Commentario OCSE, articolo 5, paragrafo 42.6).

Ne deriva comunque l'esistenza di una SOM nel caso in cui, per il funzionamento di apparecchiature localizzate in un determinato luogo, di cui se ne ha la disponibilità, non sia necessario il fattore umano ai fini dello svolgimento dell'attività.

3.

Il presupposto funzionale. Esso concerne l'effettivo legame dell'installazione all'esercizio dell'impresa estera.

Attraverso il business connection test viene focalizzato il nesso di collegamento, inteso quale relazione funzionale, tra il soggetto non residente (la casa madre) e la stabile organizzazione; secondo tale accezione l'installazione è lo strumento d'ausilio attraverso cui l'impresa estera esercita la propria attività e per mezzo del quale, producendo reddito, viene significativamente valutata la sua idoneità produttiva.

La previsione in argomento esprime il criterio che concretamente identifica l'attività che deve essere di fatto svolta per mezzo della sede fissa di affari, al fine di poterla qualificare come stabile organizzazione e differenziarla, così, da un generico esercizio di attività di impresa svolta occasionalmente.

Pertanto gli elementi oggettivi e soggettivi finora trattati, scemano di significato se non integrati, ai fini di una esaustiva definizione di SOM, attraverso il presupposto funzionale.

La SOM può essere utilizzata allo scopo di raggiungere l'obiettivo lato della casa madre: quindi, sia per la realizzazione di una singola attività, di una specifica funzione (revisione aziendale, finanziaria, ecc.), sia per riprodurre, in un determinato ambito, l'attività della casa madre nel suo complesso.

Altro presupposto, si è detto, legato al collegamento funzionale tra l'attività della casa madre e quella della SOM, è l'idoneità, cioè l'attitudine, di quest'ultima, a produrre reddito.

La pregnante valenza della idoneità produttiva si desume, tra l'altro, dal rapporto tra l'art. 5 e l'art. 7, paragrafo 1, del Modello di Convenzione OCSE.

Si comprende, infatti, che solo laddove si possa parlare di idoneità produttiva della SOM sia possibile considerare quest'ultima una impresa indipendente e produrre, autonomamente, un reddito distinto da quello della casa madre. In effetti l'art. 7, paragrafo 1, del Modello di Convenzione OCSE precisa, in merito alla determinazione dei redditi della stabile organizzazione, che gli utili di impresa di uno Stato Contraente sono imponibili solo in questo Stato; di contro, per l'impresa che svolge la sua attività nell'altro Stato contraente attraverso una stabile organizzazione, ivi localizzata, gli utili prodotti, nella misura in cui sono attribuibili alla stabile organizzazione, saranno qui imponibili.

4. Le esemplificazioni positive.

La definizione contenuta nell'art. 5, paragrafo 1, del Modello di Convenzione OCSE, denominata anche "basic rule", funge da definizione generale ai fini della individuazione della SOM, mentre le "specifiche" esemplificazioni positive e negative sono compiutamente trattate, rispettivamente, nei paragrafi 2 e 4 dell'art.5; inoltre il paragrafo 3 configura un tipo particolare di SOM.

Va doverosamente precisato che mentre il paragrafo 1 dell'art. 5 dispone, come visto, la fattispecie generale, il paragrafo 2, laddove alle lettere a), b), c), d) ed e), si evincono le specifiche ipotesi positive di SOM, introduce una inversione dell'onere probatorio a favore del Fisco, ponendo a carico del contribuente l'onere di dimostrare che nel caso concreto la fattispecie non rientra nella basic rule.

La succursale.

In sede internazionale la succursale è stata individuata in un ramo dell'impresa dotato di indipendenza economica e commerciale, dunque di una propria organizzazione con separate indicazioni contabili, ma privo di autonomia giuridica e pur sempre dipendente dall'impresa medesima.

La sede di direzione.

La sede di direzione si ritiene possa (ragionevolmente) indicare il luogo che si conformi, in particolare, alle caratteristiche di stabilità temporale e spaziale in cui vengono, di fatto, prese decisioni e direttive significative ai fini della complessiva attività, anche se con il limite dell'area geografica d'azione.

L'ufficio.

Quello dell'ufficio riguarda un ambito assai ampio che può comprendere sia la sede di direzione che la succursale (Commentario OCSE, art. 5, paragrafi 23 e 24); esso è costituito da qualsiasi unità organizzativa che si occupi dell'amministrazione dell'attività dell'impresa nel territorio estero.

L'officina.

L'officina è 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.

Il Laboratorio.

Il laboratorio è un locale attrezzato per svolgere attività sperimentali, tecniche o produttive o per eseguire ricerche scientifiche; talvolta può essere annesso ad un negozio di vendita.

Le miniere, i pozzi, le cave o qualsiasi luogo di estrazione di risorse naturali.

Sul punto l'art. 162, comma 2, lettera f) del T.U.I.R., oltre ad individuare "una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali", aggiunge, rispetto alla corrispondente disposizione OCSE, la precisazione secondo cui la localizzazione può insistere "(...) anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui - in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali - lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali".

Previsione, quest'ultima, che richiama la convenzione di Ginevra del 29 aprile 1958 sulla "piattaforma continentale" e che interessa particolarmente le imprese di estrazione di idrocarburi.

Tale "piattaforma" è definita come "il letto del mare e il sottosuolo delle regioni sottomarine adiacenti alle coste ma situate al di fuori del mare territoriale, fino ad una profondità di 200 metri o, al di là di tale limite, fino al punto in cui la profondità delle acque sovrastanti permette lo sfruttamento delle risorse

naturali delle predette regioni".

I Cantieri di costruzione o di montaggio.

La nozione interna ricomprende, altresì, un cantiere (dell'impresa estera in Italia) che abbia durata anche di soli 3 mesi anziché 12 mesi, come previsto dalla norma convenzionale (art. 162, comma 3, del T.U.I.R. e art. 5 comma 3, del Modello di Convenzione OCSE).

La diversa durata del cantiere è radicata, oltretutto, nella circostanza in forza della quale, al fine dell'applicazione della norma interna, non rileva solo l'attività cantieristica di "costruzione" o di "montaggio", ma anche quella di "installazione" e di "supervisione ad esse connesse".

La più ampia accezione domestica assume, ad esempio, valenza soprattutto allorquando l'attività di supervisione rappresenti l'ultimo segmento di una più complessa "fornitura" (a prescindere dalla relativa forma contrattuale) nella quale l'opera (che può essere un impianto) è progettata e costruita dal fornitore nel proprio Paese di residenza con un contratto di mera supervisione di montaggio in Italia[9].

4.1. Le esemplificazioni negative.

Il paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE si pone in termini di deroga rispetto alla definizione di base (basic rule) contenuta nel paragrafo 1 del medesimo articolo, alla stessa stregua di quanto avvenga, si è visto, in ordine alle esemplificazioni positive elencate nel paragrafo 2 dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE.

Il paragrafo 4 prevede che, nonostante le precedenti disposizioni dell'art. 5 medesimo, non si considera che vi sia una SO se:

a)

si fa uso di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;

b)

le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione e di consegna;

c)

le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

d)

una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;

e)

una sede fissa di affari è utilizzata per l'impresa ai soli fini di pubblicità, di fornitura di informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliare per l'impresa;

f)

una sede fissa d'affari è utilizzata unicamente per qualsiasi combinazione delle attività citate ai paragrafi da a) a e), purchè l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliare.

Pertanto la disposizione si svolge in forma di elencazione, pur contenendo al proprio interno un criterio generale e residuale, vale a dire la lettera f).

L' esemplificazione negativa della normativa domestica, di cui all'art. 162, comma 4 del T.U.I.R. riproduce sostanzialmente le ipotesi previste dal Modello Convenzionale.

In particolare l'ipotesi negativa stabilita dall'art. 162, comma 4, lett. f), che corrisponde all'art. 5, par. 4, lett. f), del Modello di Convenzione OCSE, esclude l'esistenza di una stabile organizzazione allorquando una sede fissa d'affari "(...) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate ai paragrafi da a) ad e), purché l'attività della sede fissa d'affari, nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario".

Con tale previsione contenuta nell'art. 162, dovrebbero dirsi definitivamente risolti i vari dubbi precedentemente sorti, anche a livello convenzionale (in assenza di ogni previsione di tal fatta in tutti i trattati stipulati dall'Italia), circa l'inesistenza di una stabile organizzazione nell'ipotesi di effettuazione di più attività preparatorie o ausiliarie nella medesima sede fissa[10].

Il comma 5 dell'art. 162 T.U.I.R. propone, a propria volta, una disposizione innovativa rispetto al Modello di Convenzione OCSE, includendo, tra le ipotesi negative, di cui al comma 4, "(...) la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la

trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi".

Sembra, in questo modo, che vengano richiamate alcune delle argomentazioni delineate nel Commentario OCSE all'art. 5 - Electronic commerce - punto 42.7, in tema di attività preparatorie e ausiliarie relative a transazioni riguardanti il commercio elettronico[11], là dove vengono inclusi, tra gli esempi di attività che sono da considerare preparatorie e ausiliarie, quando esercitate attraverso computer equipment in un certo luogo, anche la raccolta di dati di mercato per l'impresa e la fornitura di informazioni[12].

La norma interna, tuttavia, contrariamente da quanto evidenziato nel Modello OCSE, non prevede che costituisca "di per sé stessa" stabile organizzazione "la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi".

Tale disposizione normativa è riconnessa alla previsione dei paragrafi 10 e 42.7 del Commentario OCSE, art. 5.

Nel paragrafo 10 del Modello convenzionale si prevede che "una stabile organizzazione può tuttavia esistere se l'attività dell'impresa è esercitata principalmente attraverso attrezzature automatiche e le operazioni del personale sono limitate al montaggio, al funzionamento, al controllo e alla manutenzione di tali attrezzature. Il fatto che gaming and vending machines e simili, impiantate da un'impresa, costituiscano o meno una stabile organizzazione, dipende dalla condizione che l'impresa eserciti attività economica oltre all'iniziale collocamento delle attrezzature".

A sua volta nel paragrafo 42.7 si ribadisce, analogamente alla norma interna, che "non si può presumere l'esistenza di una stabile organizzazione qualora le attività di commercio elettronico, svolte per il tramite di attrezzature informatiche (...) siano limitate alle attività preparatorie ed ausiliarie".

Sul punto il Commentario fa rientrare tra le attività "preparatorie ed ausiliarie", precludendone dunque l'inclusione nell'alveo della stabile organizzazione, la pubblicità di beni e servizi, la fornitura di un collegamento per le comunicazioni fra fornitori e clienti non diverso dalla linea telefonica, la fornitura di informazioni per il tramite di un mirror server per finalità di sicurezza ed efficienza, la raccolta e la fornitura di informazioni.

Dunque, seguendo il ragionamento, è possibile individuare in positivo le fattispecie di configurabilità di una stabile organizzazione riconnessa alla disponibilità di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari.

Andrebbe quindi esclusa la presenza di una stabile organizzazione nell'ipotesi del commercio elettronico indiretto, caratterizzato dalla semplice raccolta di ordini e dati, cui fa seguito l'invio con mezzi "ordinari" dei beni o servizi acquistati.

Di contro, a conclusione diametralmente opposta si addiverrebbe nell'ipotesi di commercio elettronico diretto caratterizzato dalla fornitura di beni o servizi "scaricabili", appunto, direttamente dall'elaboratore (quali fotografie, brani musicali, software, ecc.)([13]).

5. La stabile organizzazione personale.

L'altra figura che è riconducibile al nome di stabile organizzazione, è la cosiddetta stabile organizzazione personale (SOP), disciplinata dall'art. 5, paragrafi 5 e 6 del Modello di Convenzione OCSE.

Essa si basa sul presupposto secondo cui la casa madre può svolgere l'attività d'impresa sul territorio estero avvalendosi qui di un rappresentante che, nel rispetto di determinate condizioni, è configurabile quale sua stabile organizzazione e attraverso cui, per così dire, indirettamente, può operare nello Stato della fonte di produzione del reddito.

Il tutto in assenza dei requisiti minimali tali da qualificare la stabile organizzazione come sede fissa.

L'art. 162, comma 6 del T.U.I.R., ripropone il concetto di stabile organizzazione personale, recependolo, sia pur a seguito di alcune modifiche, dal Modello di Convenzione OCSE.

Sotto un profilo sostanziale occorre rilevare, infatti, che la norma interna individua la presenza di una stabile organizzazione nel soggetto che abitualmente conclude in nome dell'impresa non residente contratti diversi da quelli di acquisto di beni, mentre l'art. 5, par. 5, del Modello di Convenzione OCSE esclude non solo l'acquisto di beni, "ma tutte quelle attività preparatorie e/o ausiliarie elencate nel precedente paragrafo 4", che, come visto, costituiscono le cosiddette ipotesi negative di stabile organizzazione. In tale contesto, l'approccio del legislatore italiano, nella verifica della stabile organizzazione personale, parrebbe più ampio, nel senso di estenderne le ipotesi di esistenza, rispetto a quanto previsto in sede OCSE[14].

Tuttavia la discrasia tra la previsione convenzionale e quella domestica, là dove (solo) la prima contiene il riferimento ad una "persona che agisce per conto dell'impresa e dispone in uno Stato contraente di poteri che essa esercita abitualmente e che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa", mentre la seconda fa solamente il riferimento a "un soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude contratti in nome dell'impresa (...)", non si ritiene possa incidere nei fatti sul contenuto della disposizione che richiede la necessaria conclusione di contratti a nome dell'impresa. Dunque il Commentario OCSE, all'art. 5, paragrafo 32.1, con il riferimento alla "conclusione di contratti a nome dell'impresa", non auspica la necessità che l'agente stipuli il contratto attraverso la spendita diretta del nome dell'impresa considerato che la disposizione in esame troverebbe applicazione anche nelle ipotesi in cui tale contratto risulti comunque vincolante per l'impresa non residente, benché non direttamente stipulato a nome di detta impresa. Se, quindi, la statuizione del Commentario OCSE,

concernente la "conclusione di contratti a nome dell'impresa", fosse alla stessa stregua applicabile anche alla norma domestica, il recepimento sintetico della norma convenzionale nella norma interna non dovrebbe automaticamente limitare l'applicazione dell'art. 162, comma 6 del T.U.I.R., ai soli casi in cui "il soggetto residente o non residente"[15] agisca formalmente in nome dell'impresa non residente, ma andrebbe esteso anche ai casi in cui esso agisca per conto della stessa, concludendo però un contratto vincolante per l'impresa non residente[16].

Nel precisare che un intermediario non può costituire stabile organizzazione di un'impresa non residente quando esso gode di uno status indipendente ed agisce nell'ambito della propria ordinaria attività, il comma 7 dell'art. 162 del T.U.I.R. è identico all'art. 5, par. 6, del Modello di Convenzione OCSE.

Invero la norma de qua, letta in correlazione con il comma 6, avvalorata la conclusione secondo cui solamente le attività esercitate dai così detti agenti dipendenti, ovvero che non agiscono nell'ambito della propria attività ordinaria, possono dar luogo ad una stabile organizzazione dell'impresa non residente (Commentario OCSE, art. 5, par. 5, punto 32). Sotto tale prospettiva potrà risultare di aiuto il riferimento all'art. 5, paragrafi da 37 a 39 del correlato Commentario OCSE, in merito al concetto di attività ordinaria e di indipendenza([17]).

In specie, l'art. 5, paragrafo 5, del Modello di Convenzione OCSE, stabilisce che, nonostante le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 in relazione alla SOM, allorché una persona - che tuttavia sia diversa da un agente che goda di uno status indipendente, di cui al paragrafo 6 dello stesso art. 5 - agisce per conto di un'impresa, ha ed abitualmente esercita in uno Stato contraente il potere di concludere contratti in nome dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una stabile organizzazione in detto Stato in relazione ad ogni attività intrapresa dalla persona in questione per conto dell'impresa stessa, a meno che l'attività di quest'ultima non risulti limitata a quella citata al paragrafo 4 che, se esercitata tramite una sede fissa d'affari, non farebbe di questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni di detto paragrafo.

Il paragrafo 6, inoltre, prevede che non si considera che un'impresa di uno Stato Contraente abbia una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa vi eserciti 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.

5.1. Il raccomandatario ed il mediatore marittimo

La disposizione prevista dal comma 8 dell'art. 162 del T.U.I.R. deroga al comma 7 nelle ipotesi di raccomandatario o mediatore marittimo, che abbiano i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa. Detti soggetti, alla luce del dato normativo, non possono costituire stabile organizzazione di un'impresa non residente ancorché non agiscano nell'ambito della

propria ordinaria attività d'impresa oppure non godano di uno status indipendente.

Tuttavia, l'art. 8 del Modello di Convenzione, per le attività marittime conferisce il potere impositivo esclusivamente allo Stato in cui è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa, ragione per cui la norma interna (art. 162) raggiungerebbe il medesimo scopo di quella convenzionale[18].

5.2. I gruppi di imprese.

Il comma 9 dell'art. 162 del T.U.I.R ripropone, di fatto, la disposizione dell'art. 5, par. 7, del Modello di Convenzione OCSE, nonostante quest'ultima faccia esclusivo riferimento alle società controllanti o controllate. Peraltro l'esistenza di un rapporto di controllo non implica, di per sé, che la società controllata o controllante possa sempre essere considerata una stabile organizzazione della società controllante o controllata.

La medesima disposizione, che evita l'automatica esistenza di una stabile organizzazione, si applica anche alle attività esercitate da una controllata a favore di altra controllata dalla medesima società controllante (Commentario OCSE, art. 5, paragrafo 42).

La norma domestica, in relazione all'ipotesi del rapporto tra due società controllate dal medesimo controllante, approfondisce minuziosamente la questione in maniera, sembra, più ampia rispetto al chiarimento fornito dal Commentario OCSE; infatti tra i soggetti controllanti comprende oltre che le società, anche qualsiasi altro soggetto esercente o meno attività di impresa. Di fatto qualora le due imprese (società) coinvolte siano soggette al medesimo controllo da parte di un terzo, ciò "non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra".

Pare confermato, dunque, il principio a ragion del quale ogni società costituisce una entità indipendente, anche nei casi in cui l'attività di impresa esercitata dalla controllata sia "supervisionata" dalla controllante (Art. 5, paragrafo 40, Commentario OCSE).

Dall'assunto ne deriva che le ipotesi di esistenza di SOP, disciplinate dall'art. 162, commi 6 e 7, del T.U.I.R., dovranno essere autonomamente valutate nei casi di specie, come se si trattasse di due entità non correlate, conformemente alle indicazioni fornite dall'OCSE.

Le disposizioni contenute nel comma 9 dovrebbero dunque evitare il sorgere di interpretazioni "interne" del concetto di stabile organizzazione con riferimento ai gruppi di imprese[19], interpretazioni che spesso sono state ritenute, dalla dottrina nazionale ed internazionale, in alcuni casi non conformi alle previsioni contenute nel Modello di Convenzione OCSE, in altri addirittura errate([20])([21]).

6. Investigazioni tributarie e stabili organizzazioni.

In ordine alla stabile organizzazione materiale sono stati individuati i requisiti oggettivi, soggettivi e funzionali a corredo della sua stessa esistenza; essa si concretizza, si è visto, nel frangente in cui l'impresa non residente pone in essere parte o tutta la propria attività in uno Stato estero organizzandovi direttamente una serie di elementi materiali atti allo scopo.

Circa la definizione di stabile organizzazione personale, si è detto che questa trova forza nella tesi secondo cui la casa madre possa svolgere la propria attività sul territorio dello Stato estero anche indirettamente, avvalendosi in loco di un rappresentante che è quindi, a determinate condizioni, qualificato come stabile organizzazione della casa madre ancorché non costituisca una sede fissa di cui direttamente essa disponga.

Allo scopo di addivenire ad una definizione sufficientemente appagante (sia della SOM che della SOP), tesa ad individuarne gli aspetti caratterizzanti, è stata trattata sia la disciplina sopranazionale, sia la (molto più recente) disciplina domestica.

Ne è emerso uno scenario caratterizzato da varie fonti normative, di non semplice interpretazione per gli addetti ai lavori, in particolare per il Fisco che è chiamato, alla luce dei tradizionali compiti che tipizzano il suo agire, ad esercitare i poteri istruttori di indagine.

In tale contesto si cercherà, attraverso un costante riferimento ai poteri del Fisco a supporto delle proprie indagini[22], di evidenziare alcuni spunti investigativi tendenti a concretizzare il giusto taglio operativo che l'Amministrazione finanziaria, attraverso il sostanziale esercizio di detti poteri, deve e può imprimere in un ambito che, vuoi per la sempre più complessa materia tributaria che investe discipline giuridiche di contorno, vuoi per l'intreccio tra fonti domestiche e soprannazionali, vuoi per la significativa valenza assunta sia dalla giurisprudenza interna (in particolare di legittimità), sia da quella comunitaria, risulta oramai caratterizzarsi sempre più per la sua trasversalità.

6.1. I poteri di investigazione tributaria finalizzati all'individuazione delle stabili organizzazioni.

Attualmente il Fisco può utilizzare significativi poteri di investigazione, in sintesi riconducibili a due macrocategorie:

- 1) poteri il cui esercizio presuppone l'intervento diretto presso i locali e le pertinenze, anche mobili, in cui si svolge l'esercizio di imprese, arti o professioni e/o presso altri locali e relative pertinenze diversi dai precedenti ancorché formalmente destinati ad usi diversi (ad esempio, un'abitazione);
- 2) poteri il cui esercizio si concretizza nel richiedere l'esibizione, eventualmente al fine della loro

acquisizione, di supporti documentali, ovvero la comunicazione, in forma scritta o verbale, di dati, notizie, informazioni o elementi suscettibili di un proficuo utilizzo in sede di accertamento[23].

I poteri di cui al primo punto sono essenzialmente quelli di accesso, ricerca, ispezione documentale e verifica. (artt. 32 e 33 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi; artt. 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai fini dell'accertamento dell'Imposta sul valore aggiunto).

I poteri di cui al secondo punto riguardano, invece, una vasta gamma di mezzi istruttori individualmente disciplinati dalle singole leggi d'imposta che consistono nella facoltà di richiedere l'invio o l'esibizione di dati, notizie, informazioni e documenti, oltrechè l'acquisizione, in sede di controllo, di informazioni e di ogni altro elemento utile ai fini dell'indagine, riferiti anche verbalmente[24].

Si è visto che lo Stato può tassare i redditi di impresa prodotti da un soggetto non residente, in quanto sia possibile localizzarne l'ubicazione della fonte nel proprio territorio attraverso una stabile organizzazione che attragga i redditi qui prodotti attraverso una struttura fiscalmente rilevante e stabile nel tempo che, assumendo così una "presenza" sufficientemente qualificata, alla luce della normativa nazionale, nonché dei principi OCSE, opera su un piano di astratta parità con le imprese residenti.

In tale contesto ci si chiede cosa, in sostanza, il Fisco "può fare", avvalendosi di tecniche investigative, al fine, in specie, della verifica dell'esistenza o meno degli elementi che tipizzano la stabile organizzazione.

Tuttavia l'esercizio dei poteri conferiti al Fisco, a tal scopo, non può essere riduttivamente finalizzato alla ricerca di tali elementi allo scopo di un esito in positivo dell'indagine, dunque della dimostrazione dell'esistenza della stabile organizzazione nel territorio italiano e successiva tassazione del reddito ivi prodotto: infatti, in un'ottica collaborativa e di cooperazione con le amministrazioni fiscali degli altri paesi, il Fisco di casa nostra potrebbe anche essere indotto, attraverso una richiesta di mutua assistenza amministrativa avanzata da amministrazioni fiscali straniere, ad indagare al fine di riscontrare un eventuale presunto esito in negativo dell'esistenza della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, per poi fornire gli esiti dell'indagine al Fisco del Paese istante che (eventualmente) sottoporrebbe lì a tassazione il reddito prodotto.

Se ne deduce che l'operare degli uffici fiscali è oramai orientato verso un contesto comunque sopranazionale, improntato a criteri di trasparenza, di obiettività e di collaborazione internazionale.

Si è detto che l'articolo 5, paragrafo 1, del Modello di Convenzione OCSE definisce la stabile organizzazione come una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività in uno Stato estero organizzandovi direttamente una serie di elementi materiali sufficienti a tale scopo e che la dottrina, alla luce di tale previsione, ha individuato i presupposti, soggettivi, oggettivi e funzionali, fondamentali per il riconoscimento della stabile organizzazione materiale.

In via esemplificativa, ai fini dell'accertamento, per così dire, della "materialità" degli elementi organizzati

dal soggetto non residente, l'attività di indagine potrà iniziare attraverso l'esercizio dei poteri (di accesso, ricerca, ispezione documentale e verifica) che presuppongono l'intervento diretto presso i locali e le pertinenze, anche mobili, in cui la SOM svolge l'attività ovvero, presso altri locali e relative pertinenze diversi dai precedenti ancorché formalmente destinati ad usi diversi, quali un'abitazione.

In ordine alla verifica del presupposto soggettivo, sarà così possibile verificare la relazione esistente tra il soggetto non residente e la sede d'affari fissa per accertare che quest'ultima sia, di fatto, nella disponibilità dell'impresa estera per un periodo di tempo sufficiente lungo ai fini del consolidarsi del requisito della permanenza temporale. Un'attenta attività di ricerca, ispezione e verifica, potrà consentire l'analisi non solo dei documenti ufficiali, normalmente facilmente reperibili, ma anche di supporti cartacei ufficiosi che, proprio per questo, potrebbero celare una realtà diversa da ciò che risulta dalle carte ufficiali. Così dunque sarà possibile verificare se sussista una regolarità nel tempo dell'attività svolta o eventuali interruzioni che non rientrino in un ambito di ordinaria fisiologia operativa, derivante dalla natura e dai rischi dell'attività svolta, precludendo, così, l'esistenza della SOM.

In sistematico rapporto materiale con la realtà fattuale, attraverso l'esercizio sul territorio di detti poteri, potrà, ancora, fornire elementi di rara genuinità tali da far comprendere, di fatto:

l'eventuale presenza di più soggetti legati a quello estero che, avvicinandosi per periodi brevi nella medesima sede materiale, raggiungono lo scopo di eludere il requisito della continuità temporale;

l'effettivo momento in cui l'impresa inizia materialmente ad operare attraverso l'installazione fissa, significando che le attività necessarie per l'installazione, in quanto da ritenersi solo meramente prodromiche a questa, negano inevitabilmente l'esistenza di una SOM;

.

l'effettivo momento in cui l'impresa cessa materialmente di operare, concomitante con l'alienazione dell'installazione d'affari o con la cessione di tutte le attività da essa svolte.

Invero, l'esercizio dei poteri per ultimi menzionati, che, si è detto, presuppongono l'intervento diretto in loco, consentirà altresì:

.

in merito alla verifica dell'elemento oggettivo, la materiale localizzazione dell'istallazione d'affari in un determinato luogo ben circoscritto con l'osservazione di come appaia esternamente (edificio, struttura o installazione), di modo da poterne verificare la fissità in tale luogo;

.

per quanto riguarda il riscontro del presupposto funzionale, l'acquisizione, tramite ricerche documentali, di elementi di dettaglio utili sia per l'indicazione dell'effettiva relazione instaurata tra la casa madre e la SOM (e, eventualmente, l'assunzione di spunti investigativi che possano far presagire un generico esercizio occasionale dell'attività), sia per la valutazione dell'idoneità della SOM a produrre reddito e dunque, alla luce del combinato disposto degli articoli 5 e 7, paragrafo 1, del Modello di Convenzione OCSE, alla sua qualificazione quale impresa indipendente con un reddito nettamente distinto da quello della casa madre;

.

circa le cosiddette "esemplificazioni positive", di cui al paragrafo 2 dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE:

1)

la constatazione dell'effettiva indipendenza economica e commerciale della succursale e, a supporto di ciò, l'esistenza di una propria organizzazione con separate contabilità, distinta da quella della casa madre;

2)

la verifica che, di fatto, nella sede di direzione, vengano prese le decisioni direttive significative ai fini della complessiva attività;

3)

il riscontro che, realmente, l'ufficio, consista in una unità organizzativa che si occupi dell'amministrazione dell'attività dell'impresa nel territorio estero;

4)

il controllo che nell'officina, quale impianto industriale o artigiano, si effettuino realmente lavorazioni o si proceda all'esecuzione di montaggi, riparazioni, revisioni e manutenzioni nell'ambito delle costruzioni meccaniche;

5)

l'accertamento che, di fatto, nel laboratorio si svolgano attività sperimentali, tecniche o produttive o

l'esecuzione di ricerche scientifiche;

6)

l'esistenza, per l'individuazione delle miniere, dei pozzi, delle cave o di qualsiasi luogo di estrazione di risorse naturali, delle ulteriori peculiarità, indicate dall'art. 162, comma 2, lettera f) del T.U.I.R., in aggiunta rispetto alla omologa disposizione OCSE;

7)

l'effettiva durata del cantiere;

.

circa le c.d. “esemplificazioni negative”, di cui al paragrafo 4 dell’art. 5 del Modello di Convenzione OCSE:

8)

la constatazione che si faccia uso di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;

9)

la verifica che le merci appartenenti all'impresa siano immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione e di consegna;

10)

il riscontro che le merci appartenenti all'impresa siano immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

11)

il controllo che la sede fissa di affari sia utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;

12)

l'accertamento che la sede fissa di affari sia utilizzata per l'impresa ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliare per l'impresa;

13)

il rilievo che la sede fissa d'affari sia utilizzata unicamente per qualsiasi combinazione delle attività citate alle precedenti esemplificazioni negative (di cui ai numeri da 8 a 12), purchè l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliare[25];

14)

la constatazione della disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi (novità prevista, come visto, dal comma 5 dell'art. 162 T.U.I.R., divergendo, così dalla previsione stabilita nel Modello di Convenzione OCSE);

15)

il riscontro che le attività di commercio elettronico, svolte per il tramite di attrezzature informatiche, siano limitate alle attività preparatorie ed ausiliarie.

In merito all'individuazione dei presupposti, soggettivo, oggettivo e funzionale, fondamentali per il riconoscimento della SOM, l'attività di indagine potrà proseguire con l'utilizzo dei mezzi istruttori che si concretizzano nella facoltà di richiedere l'invio o l'esibizione di dati, notizie, informazioni e documenti, oltrechè nell'acquisizione, in sede di controllo, di informazioni riferite anche verbalmente.

Anche qui, come nel caso dell'esercizio dei poteri che presuppongono un intervento diretto, potranno acquisirsi utilissimi elementi tali da poter comprendere se la sede d'affari sia nella disponibilità effettiva del soggetto per un periodo sufficientemente lungo: ad esempio, informazioni riferite (anche verbalmente), possono costituire importante dettaglio, ai fini della determinazione della stabilità, in quanto, come precedentemente argomentato, questa va rapportata, in ogni singola situazione, alla intenzionalità e/o alla effettività, a seconda della prevalenza concreta di ognuno di questi due ultimi requisiti (si è detto che l'intenzionalità assume un'importanza pregnante per qualificare l'esistenza della SOM quando l'installazione, creata con scopi temporali assai limitati, duri, nei fatti, solamente per un periodo anche assai ristretto, a causa della particolare natura dell'attività impiantata o a seguito della prematura liquidazione della sede stessa. Di contro, l'effettività acquisisce rilievo nei casi in cui l'installazione sia originariamente disposta per finalità temporanee, ma rimanga di fatto attiva per un periodo che, a propria volta, non può essere considerato temporaneo).

Infine, l'esercizio dei complessivi poteri di indagine potrà, in particolare, dimostrarsi molto utile per l'individuazione degli elementi costitutivi l'altra figura riconducibile al nome di stabile organizzazione, la stabile organizzazione personale (SOP) che, come argomentato, si basa sulla considerazione che la casa madre possa svolgere l'attività d'impresa sul territorio estero dello Stato della fonte, avvalendosi, in loco, di un rappresentante che, nel rispetto di determinate condizioni, è da considerarsi come stabile organizzazione, ancorchè non costituisca una sede fissa di cui la casa madre direttamente disponga.

A tal scopo sarà possibile, ad esempio:

rilevare se il rappresentante della casa madre effettivamente ed abitualmente concluda in nome

dell'impresa non residente contratti diversi da quelli di acquisto di beni (questo a mente dell'art. 162, comma 6 del T.U.I.R., mentre, si è visto, l'art. 5, par. 5, del Modello di Convenzione OCSE, esclude non solo l'acquisto di beni, ma tutte quelle attività preparatorie e/o ausiliarie elencate nell'art. 5, paragrafo , 4 del Modello, che costituiscono le ipotesi negative);

accertare lo stato di dipendenza/indipendenza dell'agente che opera per la casa madre e se egli agisca nell'ambito della sua ordinaria attività[26].

Si evidenzieranno in seguito gli aspetti pratici di esercizio dei poteri che si ritiene assumano significatività maggiore in merito al tema in trattazione, dapprima attraverso una descrizione della loro generale esecuzione, successivamente attraverso una costante correlazione alla tematica della stabile organizzazione, con lo sforzo, nel contempo, di poter astrattamente rispondere alla domanda che il contribuente potrebbe porsi: “cosa e dove il Fisco va a guardare?”.

7. In particolare l'esercizio pratico del potere di ricerca.

Il potere di ricerca è finalizzato, attraverso l'esercizio di un susseguirsi di attività, al materiale reperimento degli elementi necessari ai fini dell'esecuzione delle ispezioni documentali.

Il reperimento degli elementi, tuttavia, non è riduttivamente limitato alla pedissequa raccolta di tutti i documenti senza alcuna preventiva selezione, ma, al contrario, all'acquisizione di tutto quanto ciò che, da un primo esame svolto da chi è già in possesso di elementi onde valutarne la significatività, può risultare utile per l'indagine in corso.

Sotto tale profilo si concretizza in “indagine, esame, cernita, riferita ai libri, carte e documenti che, in concorso con la verifica, pone chi la compie, nelle condizioni di accertare l'adempimento degli

obblighi derivante dalle leggi finanziarie"[27].

E' un potere assai coercitivo, tanto è vero che nonostante il contribuente sostenga di avere esibito tutti i documenti richiesti, comunque la ricerca può essere eseguita se si nutrono dubbi sulla veridicità di quanto dichiarato; viene esercitato nei locali nei quali è consentito o è stato autorizzato l'accesso, sugli autoveicoli e natanti dell'impresa verificata e su quelli adibiti al trasporto di merci per conto di terzi.

Nel caso in cui i soggetti ispezionati si avvalgono di strutture informatiche, è utile l'acquisizione dei supporti magnetici (floppy-disk) e dei dati presenti nell'hard-disk dell'elaboratore; in quest'ultimo caso l'acquisizione può realizzarsi attraverso back-up su dischetti precedentemente formattati, al fine di poter lasciare in breve tempo la disponibilità delle macchine al soggetto, atteso che l'art. 52, comma 9, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 non consente di eseguire operazioni direttamente sulle macchine del contribuente senza il suo consenso.

Non è escluso, tuttavia, che sussista il rischio che il materiale di interesse venga scientemente distrutto e/o cancellato all'atto dell'accesso[28]; in tal caso un'utile accortezza, in risposta a tale comportamento, può consistere nella ricerca del dischetto di back-up del giorno precedente, vale a dire di quella copia di sicurezza delle informazioni aggiornata al giorno precedente.

7.1. Ricerche condotte nei locali.

Le operazioni di ricerca, condotte nei locali oggetto dell'esercizio dell'attività di impresa o professionale, devono essere necessariamente precedute dall'esplicito invito, rivolto al contribuente, di esibizione di tutta la documentazione la cui tenuta e conservazione è imposta dalla legge.

Nel caso in cui la documentazione richiesta, o parte di essa, non sia tenuta in sede, il soggetto sottoposto a controllo è tenuto a precisare il luogo in cui è custodita esibendo, nel contempo, la prevista dichiarazione di cui al comma 10 dell'art. 52 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

Un eventuale diniego di esibizione, supportato dalla dichiarazione di smarrimento, distruzione o furto della documentazione, obbligherà il soggetto sottoposto a controllo di comprovare il ricorrere della circostanza impeditiva attraverso l'esibizione della denuncia di smarrimento, distruzione o furto.

Qualora la documentazione richiesta sia in parte conservata sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, secondo quanto previsto dall'art. 2220 c.c., così come modificato dall'art. 7-bis della legge 8.8.1994, n. 489, la stessa dovrà essere immediatamente resa leggibile da parte del controllato, il quale, inoltre, ove richiesto, dovrà porre a disposizione i documenti originali, per riscontrarne la corrispondenza di contenuti rispetto alle registrazioni virtuali.

A norma dell'art. 7, comma 4-ter, del D.L. 10.6.1994, n. 357, convertito nella legge 8.8.1994, n. 489, allorché il contribuente si avvalga della tenuta delle scritture contabili con sistemi meccanografici, i registri possono (legittimamente) non essere immediatamente disponibili su supporto cartaceo.

Tuttavia, in tale ipotesi, alla luce del dato normativo di riferimento emerge che "la tenuta di qualsiasi registro è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza".

A seguito dell'esibizione della documentazione, gli operatori del Fisco sono tenuti ad elencarla, minuziosamente, in un apposito prospetto, che costituisce parte integrante del processo verbale all'uopo redatto.

Le operazioni di ricerca nei locali dell'azienda o dello studio vanno avviate subito dopo la richiesta di esibizione.

Ricerche devono essere compiute, di norma, in tutti i locali nella disponibilità dell'azienda o dello studio o, se trattasi di accesso domiciliare, in tutti i locali rientranti nella disponibilità del soggetto in base a contratto di locazione o per effetto del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento o ancora in virtù di semplice possesso.

Esse devono essere estese ai mezzi di movimento in uso all'azienda o al lavoratore autonomo sottoposti a verifica.

Qualora nel corso delle ricerche dovesse emergere l'esistenza di altri locali, anche non attigui, nella disponibilità dell'azienda o del lavoratore autonomo, non previamente denunciati ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, le ricerche devono ragionevolmente essere estese anche a tali locali e ciò sulla base dell'autorizzazione originaria. Va da sé che ove necessario gli operanti dovranno dotarsi degli ulteriori necessari provvedimenti autorizzativi previsti dalla legge.

7.2 Ricerche condotte sulle persone.

La ricerca di elementi utili ai fini delle indagini, sulle persone, è legittima ad esclusiva condizione che sussista un motivato provvedimento del procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina, da cui si evinca il fondato sospetto che la persona rechi su di sé documentazione utile ai fini del controllo.

Data l'eccezionalità del potere de quo, il cui esercizio va, di fatto, ad incidere su posizioni giuridiche costituzionalmente tutelate, è opportuno che la valutazione riguardante il se richiedere al magistrato

l'autorizzazione (a quella che, poi, di fatto, è una perquisizione personale), venga preceduta dall'invito, rivolto al contribuente, di spontanea esibizione di quanto richiesto e di ogni documento utile, ai fini fiscali, in suo possesso.

Solo in caso di rifiuto, ovvero sussista fondato motivo di ritenere che l'esibizione sia avvenuta solo parzialmente, potrà essere contattata, da parte degli operatori del fisco, l'Autorità giudiziaria per l'ottenimento del provvedimento restrittivo.

L'autorizzazione, la cui forma deve essere quella scritta, va notificata all'interessato prima dell'avvio dell'operazione secondo i riti contemplati dal codice di procedura penale.

Anche qui va da se che l'esecuzione della perquisizione implica l'osservanza di tutti i postulati procesual-penalistici, con il rispetto, tra l'altro, della dignità personale, e, nei limiti del consentito, del pudore di chi vi è sottoposto (art. 249, comma 2, c.p.p.) attraverso l'esecuzione dell'attività da parte di persona dello stesso sesso, salvo i casi di impossibilità o di urgenza assoluta.

Le ricerche devono poi essere formalizzate in un verbale di perquisizione personale.

7.3. Ricerche condotte su oggetti o spazi soggetti a forme di cautela.

Ai fini dell'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, è necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina[29].

Tuttavia, a differenza di quanto precisato in ordine alle ricerche condotte sulla persona, l'apertura coattiva degli oggetti e degli spazi sopra indicati non è considerata attività di carattere eccezionale, per cui ad essa deve farsi ordinariamente ricorso indipendentemente dall'insorgenza di specifici elementi di sospetto circa il contenuto dei suddetti oggetti e spazi.

Anche qui, come precisato nel precedente paragrafo, l'esercizio del potere è condizionato dalla richiesta, rivolta al soggetto, di spontanea esibizione di quanto ricercato e di tutto ciò che è utile ai fini investigativi, significando che solo un eventuale rifiuto o una (sia pur presunta) parziale esibizione, può legittimare gli operanti a richiedere al magistrato il provvedimento che, prima dell'inizio delle operazioni, va notificato al destinatario nelle forme previste dal c.p.p.

Qualora nel corso delle ricerche dovessero rinvenirsi documenti attestanti l'esistenza di una o più cassette di sicurezza nella disponibilità del soggetto sottoposto a controllo, è possibile procedere all'apertura coattiva delle medesime con l'osservanza delle formalità richieste per qualunque altra ricerca forzata all'interno di oggetti o spazi nella disponibilità del soggetto sottoposto a controllo.

Le operazioni condotte su oggetti o spazi vincolati a forme di cautela, devono essere consacrate in apposito verbale di apertura coattiva.

7.4. Esercizio del potere di ricerca e stabile organizzazione personale.

Ai fini della configurazione di una SOP è importante, si è detto, la verifica dello stato di dipendenza/indipendenza dell'agente che opera per la casa madre.

In particolare, il Commentario, all'art. 5, paragrafo 37, pretende, affinché un soggetto non venga configurato come SOP di una impresa estera, che lo stesso debba essere indipendente sia sotto il profilo giuridico che sotto il profilo economico e che agisca nell'ambito del quadro della propria ordinaria attività.

L'autonomia giuridica è di tipo formale, dipendendo "dall'ampiezza degli obblighi" significativi, tanto legalmente quanto contrattualmente, che il soggetto ha nei riguardi dell'impresa straniera.

Se dunque, le attività commerciali sono soggette ad istruzioni dettagliate formalmente espresse o a controllo complessivo giuridicamente riscontrabile da parte dell'impresa, allora non si verificherebbe il requisito dell'indipendenza (Commentario, art. 5, paragrafo 38).

Di contro uno dei principali indici dell'autonomia economica è insito nel fatto che, in concreto, "il rischio di impresa (derivante dall'attività dell'agente) venga sostenuto dall'agente o dall'impresa estera" (Commentario, art. 5, paragrafo 38) che questi rappresenta.

Generalizzando, ne consegue che vi è dipendenza economica se il concreto operare dell'agente evidenzia che l'indipendenza rispetto all'impresa estera è meramente formale, adottando un' impostazione in cui la sostanza prevale sulla forma.

Ciò detto, allo scopo della verifica del suddetto stato di dipendenza/indipendenza, è importante che il Fisco sfrutti tutte le opportunità che la legge gli conferisce per una minuziosa esecuzione della ricerca onde consentirgli, poi, una fedele ispezione dei documenti, così acquisiti.

Il "verificatore", che dovrà essere già a conoscenza dello scopo dell'attività ispettiva, è ragionevole che selezioni unicamente i documenti di interesse, al fine di poter ottenere quelle utili informazioni che gli consentano una valutazione sia sul tipo di istruzioni impartite dalla società estera all'agente, sia sul successivo grado di controllo da parte della prima nei confronti della seconda, allo scopo di potersi render conto se dette istruzioni siano così tanto dettagliate ed il controllo puntuale e preciso, tali da escludere, in radice, una qualsiasi forma di indipendenza.

Dovrà indirizzare le ricerche anche verso quei supporti documentali che possano dare indicazioni

significative onde poter desumere di fatto, a prescindere da ciò che emerge documentalmente, su chi gravi il rischio di impresa.

Per tali fini è doverosa l'analisi dei documenti ufficiali, contratti, corrispondenza, accordi formali (quali quelli finalizzati a garantire compensi all'agente, da parte dell'impresa straniera, per renderlo immune sostanzialmente dal rischio economico); tali documenti, peraltro, sono normalmente facilmente acquisibili o tramite ricerca o a seguito, previa richiesta, di spontanea esibizione.

Si ritiene, invece, ben più importante la ricerca dei documenti non ufficiali che, nella sostanza, pongono il verificatore nella condizione di ottenere importanti tasselli per una ricostruzione verosimilmente fedele della realtà (eventualmente tramite l'acquisizione di supporti informatici e dati presenti nell'hard-disk, oppure tramite l'estensione delle ricerche in altri locali da quelli ufficialmente denunciati, ed ancora, con l'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili: tutto questo, naturalmente, con le modalità precedentemente evidenziate e rispettose del dato normativo di riferimento).

Tali "carte di lavoro" possono consentire di acquisire sufficienti elementi probativi allo scopo di avere una valida base per la formazione di una corretta valutazione.

A tal fine, tuttavia, là fin dove è possibile (trattandosi pur sempre di chi è parte, in specie Amministrazione finanziaria), è importante che il verificatore assuma un atteggiamento mentale "terzo", in termini aziendalistici si potrebbe dire "indipendente", rivolto ad acquisire non solo gli elementi da cui si evincano errori o irregolarità delle scritture ufficiali, ma anche quelli che, eventualmente, ne dovessero confermare la bontà.

Tutte le "carte di lavoro" ("Working papers") servono ad aiutare il verificatore nello svolgimento del suo lavoro allo scopo, tra l'altro, di fornire il nesso di collegamento legale tra la valutazione raggiunta ed i presupposti sui quali essa si è formata.

Gli elementi così acquisiti, attraverso una loro sistematica analisi, possono rivelarsi utili per comprendere, alla luce dei seguenti criteri ritenuti validi in sede internazionale[30], l'effettivo stato di indipendenza dell'agente:

- 1.

il fatto che lo stesso sia prescelto in ragione delle proprie peculiari caratteristiche;

2.

l'obbligo di questi di fornire dati e notizie al preponente non è rilevante, nella misura in cui tali dati ed informazioni costituiscano condizione per l'approvazione da parte del preponente stesso;

3.

l'agente deve essere autonomamente responsabile nei riguardi del preponente in relazione al raggiungimento dei risultati;

4.

eventuali limitazioni da parte del preponente alle attività dell'agente non sono rilevanti, nella misura in cui sia altrimenti mantenuta l'indipendenza;

5.

il fatto che vi siano più preponenti non è di per sé condizione di indipendenza dell'agente e si verifica SOP al ricorrere delle altre condizioni se tali preponenti agiscono in modo coordinato ed unitario nei riguardi dell'agente[31].

La tecnica di indagine evidenziata potrà dare indicazioni altresì in merito al requisito della "attività ordinaria": permetterà di valutare se l'agente svolge attività economicamente appartenenti alla sfera dell'impresa straniera. Se questo non accade in quanto l'agente opera nell'ambito delle proprie ordinarie attività di impresa (Commentario, art. 5, paragrafo 38), il soggetto deve allora essere considerato agente indipendente (Commentario, art. 5, paragrafo 32)[32].

Sempre in merito alla configurazione di una SOP, si è detto che l'art. 5, paragrafo 5, del Modello di Convenzione OCSE, stabilisce che, nonostante le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 in relazione alla SOM, allorché una persona - che tuttavia sia diversa da un agente che goda di uno status indipendente, di cui al paragrafo 6 dello stesso art. 5 - agisce per conto di un'impresa, ha ed abitualmente esercita in uno Stato contraente il potere di concludere contratti in nome dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una stabile organizzazione in detto Stato in relazione ad ogni attività intrapresa dalla persona in questione per conto dell'impresa stessa, a meno che l'attività di quest'ultima non risulti limitata a quella citata al paragrafo 4 che, se esercitata tramite una sede fissa d'affari, non farebbe di questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni di detto paragrafo.

Ed anche qui il descritto *modus operandi* in tema di attuazione del potere di ricerca, potrà fornire importanti risultati allo scopo:

1.

della verifica del requisito dell'abitudine dell'agente nella conclusione dei contratti in nome del preponente (si ritiene che tale controllo vada effettuato caso per caso con riferimento alla natura dei contratti ed alla attività del preponente, ai fini di verificare se la presenza di esso sul territorio sia meramente transitoria[33]);

2.

della verifica complessiva del potere stesso dell'agente di concludere contratti in nome dell'impresa estera[34].

8. In particolare le verificazioni.

Tramite le verificazioni vengono concretizzati riscontri della gestione ispezionata, attraverso il confronto tra il dato reale oggettivamente appurato tramite l'esercizio dei poteri fin qui esaminati, ed i documenti e le scritture contabili inerenti l'attività sottoposta a controllo.

Le verificazioni possono definirsi dirette allorché le situazioni di fatto su cui sono incentrate vengono appurate mediante osservazione diretta da parte di coloro che effettuano il controllo.

E', ad esempio, verifica diretta quella consistente nell'accertamento dell'esistenza fisica di un bene strumentale[35] annotato nel registro dei cespiti ammortizzabili[36].

Appartengono ancora a tale categoria le analisi qualitative che danno luogo a responsi di natura tecnica e, come tali dotati di sufficienti margini di certezza.

Di contro le verificazioni indirette sono finalizzate a ricostruire in via presuntiva l'effettiva dimensione dell'attività economica.

Possono annoverarsi, ancora, tra le verificazioni dirette, il riscontro materiale della consistenza effettiva di cassa e l'accertamento del numero e dell'identità del personale addetto dipendente dall'azienda o dallo studio, da porre a confronto con le risultanze della contabilità ufficiale e del libro matricola.

La quantificazione delle giacenze di magazzino, assume, tra le verificazioni dirette, particolare importanza. Tale rilevazione normalmente viene effettuata all'atto dell'inizio del controllo e, soprattutto nei casi in cui i magazzini presentino una notevole mole di merci, può essere eseguita a campione attraverso la selezione, nel novero delle materie prime e di consumo, dei semilavorati, dei prodotti e delle merci utilizzati dall'impresa e ritenuti di maggiore significatività ai fini del controllo.

8.1. Verificazioni e stabile organizzazione: nuove problematiche riguardanti il commercio elettronico.

Si è avuto modo di precisare che attraverso la tecnica di indagine della verifica diretta, il Fisco accerta l'esistenza fisica di un determinato bene utilizzato dall'azienda per lo svolgimento dell'attività gestionale di impresa.

Tecnica investigativa, questa, ritenuta assai utile in merito, ad esempio, all'individuazione dell'elemento di stabilità e di materialità, specie di espressione della stabile organizzazione, che individua la fonte effettiva del reddito di impresa con riferimento ad un dato territorio.

Tuttavia tale nozione di stabile organizzazione è stata posta in bilico dal "commercio elettronico" che, diffondendosi vertiginosamente grazie, anche, alla rete Internet, è divenuto uno strumento assai importante nella realtà operativa del sistema economico, determinando una inevitabile globalizzazione dei mercati con la conseguente caduta di ogni barriera psicologica nelle transazioni commerciali internazionali.

Invero ne è conseguita la messa in discussione della tecnica di indagine de qua.

Il commercio elettronico consiste nello scambio della proposta e dell'accettazione, ai fini della conclusione del contratto, attraverso documenti virtuali inviati con metodi di trasmissione telematica.

La diffusione del commercio elettronico ha dato vita al nascere di problematiche in tema civilistico, riguardanti, ad esempio, tanto il preciso momento di conclusione del negozio, a causa della diversa impostazione metodologica a seconda che, a tal scopo, si adottino le tecniche tradizionali o quelle virtuali, quanto le varie responsabilità dei soggetti che diffondono il proprio volere attraverso documenti intangibili in quanto, per l'appunto, virtuali.

Ulteriori problematiche, tuttavia, sono emerse anche sotto il profilo tributario ed hanno riguardato sia gli aspetti impositivi delle transazioni, che quelli, ad esempio, afferenti i vari adempimenti burocratici[37].

Invero le varie conferenze internazionali fin ora convocate, non pare siano fattivamente riuscite nell'intento di eliminare tutti i dubbi che sul punto sono inevitabilmente emersi[38].

In genere, in ambito tributario, se colui che cede i beni o presta i servizi non è residente (rispetto allo Stato di residenza del cessionario del committente), si verifica un conflitto tra le pretese impositive dello Stato della residenza e dello Stato della fonte oggetto delle norme interne/convenzionali.

L'attuale soluzione, basata sul concorso delle pretese impositive dello Stato della residenza (in cui operano i criteri di collegamento personali) e dello Stato della fonte (dove invece vigono i criteri reali), fa sì che la localizzazione territoriale del reddito consente di individuare lo Stato della fonte, lasciando allo Stato di residenza il compito di eliminare le doppie imposizioni con l'applicazione di determinati metodi[39].

Pertanto il commercio elettronico, per via delle modalità con cui si svolge, tende a minare, di fatto, le fondamenta dei classici sistemi impositivi basati su base personale e territoriale; ciò in quanto la smaterializzazione delle operazioni produttive di reddito rende difficile sia l'individuazione di criteri di collegamento personali con riferimento agli operatori del commercio elettronico, che l'individuazione di criteri di collegamento reali con riferimento alle attività produttive di reddito[40].

Fatte tali premesse è evidente che il crescente sviluppo del commercio elettronico, nell'ambito delle transazioni di carattere commerciale, non poteva non comportare l'adeguamento del concetto di stabile organizzazione con l'evoluzione tecnologica in atto.

In relazione all'imposizione diretta, già nella Conferenza di Ottawa del 1998 emerse la problematica e si ritenne, attraverso una convenzione internazionale, di regolamentare la questione riguardante il luogo di tassazione dei ricavi e dei proventi derivanti dal commercio elettronico nelle sue varie forme di manifestazione, a seconda che le strutture tecniche (server, realizzazioni di siti internet, ecc.) e le infrastrutture utilizzate dall'impresa nei vari Paesi, potessero o meno ivi configurare una stabile organizzazione, nel rispetto degli standard internazionali previsti dall'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE[41].

L'OCSE, tuttavia, attraverso una continua evoluzione di lavori, ha definitivamente chiarito il trattamento fiscale da riservare alle attività fornite tramite l'uso del canale informatico

Le modifiche formulate alla definizione della stabile organizzazione hanno tuttavia riguardato esclusivamente il Commentario OCSE non coinvolgendo il testo dell'art. 5 del Modello di Convenzione che, al contrario, è rimasto immutato (in specie, nell'ambito del Commentario, l'art. 5 del Modello è stato integrato da 10 nuovi paragrafi che vanno dal 42.1 al 42.10).

Sul punto l'OCSE ha chiarito che l'apertura di un web site ed il godimento di servizi di web Hosting da parte di un'impresa non residente, non costituiscono una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in quanto, in assenza del requisito di fisicità, tali strumenti non rappresentano una sede fissa d'affari così come definita dal Commentario.

Attraverso il servizio di web Hosting, una qualsiasi impresa commerciale (definita Internet content provider o Icp) è in grado di intraprendere la propria attività sul web tramite un sito messo a disposizione e gestito direttamente dal server di proprietà di una società fornitrice di servizi (definita Internet service provider o Isp). Ne consegue, alla luce della posizione assunta dall'OCSE, che l'attività commerciale on-line, realizzata dall'Icp, non sarebbe in grado di costituire una stabile organizzazione a condizione che la gestione del server sottostante sia lasciata esclusivamente all'Isp[42]. Viceversa, l'impresa che gestisce il server (Isp) costituirebbe stabile organizzazione personale dell'impresa che riceve tale servizio (Csp) nel caso, giudicato molto remoto dall'OCSE, in cui alla stessa venisse attribuita la capacità di concludere contratti in nome di quest'ultima in qualità di agente dipendente (così come previsto dal citato comma 5 dell'art. 5 del Commentario)[43].

L'OCSE, inoltre, ha specificato il trattamento fiscale da riservare alle ipotesi di gestione diretta (in proprietà o in affitto) del server da parte di una qualsiasi impresa.

In particolare il server, in qualità di "elaboratore collocato fisicamente in un determinato luogo", è stato riconosciuto idoneo a costituire una "sede fissa d'affari" (e, conseguentemente, una stabile organizzazione) previo rispetto delle seguenti condizioni:

- 1) possibilità da parte dell'impresa di esercitare in tutto od in parte la propria attività attraverso l'uso dello stesso;
- 2) stabilità in un determinato luogo per un periodo di tempo minimo;
- 3) svolgimento di attività non aventi natura preparatoria o ausiliaria[44].

Tuttavia il documento OCSE si è espresso per la natura preparatoria (sempreché non accompagnate da ulteriori attività quali la conclusione del contratto, il pagamento e la spedizione dei prodotti on-line) delle seguenti mansioni, escludendo, dunque, l'esistenza di una stabile organizzazione:

- pubblicità di beni o servizi;
- connessione telematica tra fornitore e clienti;
- ritrasmissione di informazioni attraverso un mirror server per scopi di sicurezza ed efficienza;
- raccolta di dati di mercato per le società;
- fornitura di informazioni[45].

In particolare l'art. 162, comma 5, T.U.I.R., prevede che, oltre a quanto stabilito dal comma 4, non costituisce di per sè 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.

Viene così introdotta nel diritto domestico la posizione OCSE, recependo la guida linea interpretativa contenuta nel Commentario OCSE, come modificato.

L'interpretazione fornita dall'OCSE, legata alla nozione di stabile organizzazione quale sede fissa d'affari, determina, per il Fisco, problematiche riguardanti la possibilità, attraverso verificazioni, di riscontrare l'effettivo rispetto del presupposto della fissità da parte degli operatori telematici potendo il server essere rapidamente spostato (a bassi costi) da una località ad un'altra[46].

Considerato questo aspetto si ritiene che l'attuale insieme di poteri di indagine, attribuiti al Fisco dal vigente contesto normativo, risalente, così come argomentato[47], per lo più agli inizi degli anni settanta, debba essere versatilmente adattato alle nuove realtà del sistema economico internazionale, tra le quali, appunto, quella che concerne il commercio elettronico.

In questo contesto potrebbe risultare importante il sistematico utilizzo di ogni elemento di indagine, come gli indizi che emergono da documenti, appunti, o altro acquisibile in fase di accesso e conseguente ricerca presso, ad esempio, la struttura che di fatto gestisce il server o presso il soggetto che ne utilizza il servizio fornito.

Altri importanti supporti, rectius, spunti investigativi, possono provenire da informazioni, dati e quant'altro venga riferito anche verbalmente al personale operante dell'Amministrazione finanziaria.

Giangaspere Donato Toma

Tenente colonnello della Guardia di Finanza*.

*

Le opinioni espresse sono frutto di uno studio personale dell'autore e non implicano alcuna presa di posizione del Corpo di appartenenza.

[1] Cass., 7 marzo 2002, n. 3367, in I Quattro codici della Riforma Tributaria big, Cd-rom, IPSOA; Id., 25 maggio 2002, n. 7682, ivi; Id., 19 settembre 1990, n. 9580, ivi; Id., 27 novembre 1987, n. 8815, ivi; Id., 9

luglio 1975, n. 2672, ivi; Id., 10 dicembre 1974, n. 3172, ivi; Id., 19 novembre 1971, n. 3319, ivi; Id., 30 novembre 1967, n. 2854, ivi; Id., 10 novembre 1960, n. 3041, ivi; Id., 14 gennaio 1946, n. 19, ivi.

Con riferimento alla giurisprudenza di merito si confronti Comm. trib. prov. Milano, 12 settembre 1997, n. 238, in I Quattro codici della Riforma Tributaria big, Cd-rom, IPSOA; Comm. centr., 20 maggio 1980, n. 5868, ivi; Id., 7 novembre 1978, n. 14990, ivi; Id., 17 dicembre 1979, n. 13564, ivi; Id., 24 ottobre 1976, n. 12136, ivi; Id., 9 marzo 1990, n. 1887, ivi.

[2] Circ. 30 aprile 1977, prot. 7/1496, in I Quattro codici della Riforma Tributaria big, Cd-rom, IPSOA, in cui già l'Amministrazione finanziaria, sia pur entro determinati limiti, avvalorava la possibilità, in mancanza di un trattato contro le doppie imposizioni, di ricorrere alla definizione contenuta nel modello di Convenzione OCSE); Id., 22 settembre 1980, n. 9/2267, ivi; Id., 16 luglio 1998, n. 188/E, ivi; Id., 12 novembre 1998, n. 263/E, ivi; risoluzione 7 dicembre 1991, n. 501504, ivi; Id., 13 dicembre 1989 n. 460196, ivi; Id., 1 febbraio 1983, n. 9/2398, ivi; Id., 8 aprile 1980, n. 9/427, ivi; Id., 30 gennaio 1979, n. 12/510, ivi; Id., 17 novembre 1979, n. 127345, ivi.

[3] L'evoluzione della dottrina, nel frattempo, si è abbastanza uniformemente posizionata sull'assunto secondo cui alla dizione di stabile organizzazione contenuta nelle singole convenzioni (o in loro assenza), sia applicabile la nozione interpretativa originata dalla statuizione OCSE.

[4] Le trattazioni che ineriscono la stabile organizzazione, appaiono numerose.

Tra le tante, si veda SANTACROCE, Stabile organizzazione al via, in *Il Sole 24 ORE*, 2 dicembre 2003; PIAZZA, Stabile organizzazione e modello OCSE, in *Il Sole 24 ORE*, 22 gennaio 2004; VALENTE, Al debutto la "stabile organizzazione", in *Il Sole 24 ORE*, 30 maggio 2003; MAYR, Riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione, in *Boll. Trib.*, 2003, 1290 e ss.; IAVAGNILIO, La "stabile organizzazione" nel diritto interno, in *Corriere tributario.*, 2003, 2705 e ss.; SCAFATI - TRIPODO, Codificato il concetto di "stabile organizzazione", in *Guida Normativa, Dossier mensile*, 2003, 161 e ss.; D'ALFONSO, La nozione di stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nell'IVA, in *Rass. Trib.*, 2003, 1279; TOGNOLO, La stabile organizzazione, Milano, 2004; COMMITTERI - SCIFONI, La stabile organizzazione nel diritto interno, in *Corriere tributario*, 2003, 2705 e ss.; MANCA, La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico, in *Il Fisco*, 2007, 532 e ss.; BERGESIO, Stabile organizzazione e subsidiary, cit.; LOVISOLO, La stabile organizzazione, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 297 e ss.; LA COMMARA - MORA, Un punto di situazione sulla configurabilità della stabile organizzazione nel

cybespace, in *Il Fisco*, 2002, 1276 e ss..

[5] L'assunto trova origine nell'art. 23, lett. e) del T.U.I.R., secondo cui i redditi di impresa, prodotti in Italia da un non residente, sono ivi soggetti a tassazione solo ove l'impresa non residente produca (in Italia) il proprio reddito mediante una "stabile organizzazione". Si veda inoltre FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, cit., 389 e 390; TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 130.

In giurisprudenza si veda Cass., Sez. trib, 8 marzo 2004, in *I Quattro codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA.

[6] Si veda sull'argomento il *Commentario OCSE*, art. 5, paragrafo 1, punto 4.

[7] A tal proposito, si veda la Circolare ministeriale, 30 aprile 1977, n. 7/1496, in *I Quattro codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA.

[8] Tra le tante, si veda Corte di Giustizia UE, 30 ottobre 1996, II R 12/92, in *I Quattro codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA.

[9] Tuttavia le divergenze riscontrabili tra normativa nazionale e sopranazionale, al di là della durata minima del cantiere, non sembrerebbero avere una incidenza nei fatti e ciò in quanto il *Commentario OCSE*, all'art. 5, par. 3, punti 18 e 19, stabilisce che la fissazione di un periodo minimo per il cantiere può dar luogo ad abusi laddove il contratto principale è suddiviso in sub-contratti, ognuno dei quali della durata minima inferiore a 12 mesi. Il *Commentario* avverte che nel caso di un contratto assegnato ad un determinato appaltatore, anche il tempo speso da eventuali sub-appaltatori si cumula con quello speso dal primo. Ne emerge che l'estensione della nozione di cantiere anche all'attività di supervisione potrebbe essere considerata come un impedimento esplicito alle sopra indicate pratiche elusive (in questo senso, IAVAGNILIO, *Stabile organizzazione nel diritto interno*, in *Corriere Tributario*, 2003, 2705 e ss.).

[10] Quindi l'esistenza di un contratto con cui una società italiana mette a disposizione di una società

straniera un ufficio attrezzato, non conduce automaticamente a concludere positivamente circa la possibile esistenza di una stabile organizzazione.

Occorre in effetti, tra l'altro, che si tenga in giusta considerazione, oltre che la disponibilità dell'ufficio, anche il tipo di attività che tramite l'ufficio viene svolta dal personale della società straniera. Ne consegue, alla luce del dato normativo di riferimento, che quanto più gli uffici saranno utilizzati su base occasionale, per svolgere una o più attività di tipo ausiliario o preparatorio nell'ambito dell'attività d'impresa, tanto più esigue saranno le possibilità dell'esistenza di una stabile organizzazione

[11] Sul punto cfr. F. TRUTALLI, *Stabile organizzazione e commercio elettronico secondo il nuovo Commentario OCSE*, in *Boll. trib.*, 2001, 811.

[12] Analogamente IAVAGNILIO, *La Stabile organizzazione nel diritto interno*, in *Corriere tributario*, 2004, 896 e ss..

[13] LOVISOLO, *L'evoluzione della definizione di stabile organizzazione*, in *Corr. trib.* 2004, pag. 2655, ss., a cui si è fatto riferimento in relazione alle problematiche inerenti il commercio elettronico e la disponibilità di elaboratori elettronici. Per un approfondimento si veda GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pagg. 265 e ss..

[14] In questo senso IAVAGNILIO, *La Stabile organizzazione nel diritto interno*, cit..

[15] L'indicazione anche dei soggetti non residenti è coerente con quanto previsto dal Commentario OCSE, art. 5, par. 5, punto 32.

[16] In questo senso IAVAGNILIO, *La Stabile organizzazione nel diritto interno*, in *Corriere tributario*, 2004, cit..

[17] Concordemente IAVAGNILIO, La Stabile organizzazione nel diritto interno, in *Corriere tributario*, 2004, cit..

[18] Sul punto cfr. MAYR, *Riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione*, cit., 1293.

[19] Cass., 7 marzo 2002, n. 3368, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA; Id., 25 maggio 2002, n. 7682, ivi.

[20] Da un approfondimento della pronuncia di Cass. n. 3368/2002, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA, alcune discrasie con il Modello di Convenzione OCSE sono rilevate anche da VOGEL, *Tax Treaty News*, in *Bulletin*, October 2003, IBFD, 474, il quale sembra rigettare la ricostruzione normativa effettuata dalla Suprema Corte, laddove quest'ultima, nell'invocare un approccio di prevalenza della sostanza sulla forma, non distingue chiaramente tra stabili organizzazioni e persone giuridiche, come invece accade negli articoli 3(1)(a) e (b), 5, 9, e 10 del Modello di Convenzione OCSE.

[21] In questo senso IAVAGNILIO, *Stabile organizzazione nel diritto interno*, in *Corriere tributario*, 2004, cit..

[22] La descrizione dell'esercizio pratico/operativo di detti poteri è stata realizzata facendo riferimento alla circolare n.360000 del 20 ottobre 1998 della Guardia di Finanza, in *I Quattro Codici della Riforma tributaria big*, Cd-rom, IPSOA.

[23] Per un generale approfondimento dei poteri di investigazione tributaria, si rinvia alle circolari n.360000 del 20 ottobre 1998 e n. 250400 del 17 agosto del 2000 (quest'ultima che fa seguito all'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla Legge 27 luglio 2000, n. 212), entrame del Comando Generale della Guardia di Finanza, in *I Quattro Codici della Riforma tributaria big*, Cd-rom, IPSOA, che ne hanno regolamentato minuziosamente l'esercizio.

[24] In particolare, per effetto dei poteri di cui al secondo punto,

in sede di accertamento delle imposte sui redditi,

dal combinato disposto degli artt. 32 e 33 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, ai fini dell'acquisizione di dati ed elementi utilizzabili, ne consegue che il Fisco può:

- 1) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7) dell'art. 32 del DPR 29.09.1973, n. 600, ovvero rilevati a norma dell' articolo 33 , secondo e terzo comma del DPR 29.09.1973, n. 600, o acquisiti ai sensi dell' articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504;
- 2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini del successivo accertamento nei loro confronti;
- 3) richiedere, ai contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili, l'esibizione di bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie;
- 4) trattenere, previo rilascio di ricevuta, e per un periodo di tempo non superiore a sessanta giorni, i documenti e le scritture di cui ai precedenti punti 2) e 3), ad eccezione delle scritture cronologiche in uso;
- 5) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, con invito a restituirli compilati e firmati;

6) richiedere:

- agli organi ed alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed agli enti e società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie e regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie;

- alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo.

Le richieste di cui sopra non possono essere rivolte all'Istituto centrale di statistica, agli Ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge e, salvo il disposto del numero 7, comma 1, dell'art. 32 del DPR 29.09.1973, n. 600, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie;

7) richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali. Le copie e gli estratti, con l'attestazione di conformità all'originale, devono essere rilasciate gratuitamente;

8) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, del Comandante regionale, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta;

9) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, del Comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all' articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e

partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati;

10) richiedere alle società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, agli enti pubblici e privati diversi dalle società soggetti alla stessa imposta che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, alle società in nome collettivo, in accomandita semplice, alle società di armamento, alle società di fatto e alle persone fisiche che esercitano attività commerciali, dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte, in un determinato periodo d'imposta, nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo, nominativamente indicati;

11) invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente ed a fornire i chiarimenti relativi;

12) richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale,

invero, in sede di accertamento dell'IVA,

ai sensi dell'art. 51 del DPR 26.10.1972, n. 633, ne deriva che il Fisco può:

1) invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire di persona o a mezzo di rappresentanti per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7, comma 2, dell'art. 51 del DPR 26.10.1972, n. 633, ovvero rilevati a norma dell' articolo 52, ultimo comma, o dell' articolo 63, primo comma, o acquisiti ai sensi dell' articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

2) inviare ai soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell'accertamento, anche nei confronti dei loro clienti e fornitori;

3) invitare qualsiasi soggetto a esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti e documenti e fatture relativi a cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute e a fornire ogni informazione relativa alle stesse;

4) richiedere:

- agli organi ed alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed agli enti e società che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie e regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie;

- alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo.

Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte.

Le richieste di cui sopra non possono essere rivolte all'Istituto centrale di statistica, agli Ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge e, salvo il disposto del numero del numero 7, comma 2, dell'art. 51 del DPR 26.10.1972, n. 633, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie;

5) richiedere ed ottenere copie o estratti di atti e documenti depositati presso notai, procuratori del registro, conservatori di registri immobiliari e altri pubblici ufficiali;

6) richiedere, previa autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del Direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, del Comandante regionale, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta;

7) richiedere, previa autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o

del Direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della Guardia di Finanza, del Comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all' articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 , può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati.

[25] Sul punto, tuttavia, deve essere tenuto in debita considerazione l'assunto secondo cui tutti i trattati stipulati dall'Italia non prevedono l'ipotesi negativa di stabile organizzazione prevista dall'art. 162, comma 4, lett. f) (corrispondente all'art. 5, par. 4, lett. f, del Modello di Convenzione OCSE), che non considera la presenza di una stabile organizzazione quando "(...) una sede fissa d'affari è utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate ai paragrafi da a) ad e), purché l'attività della sede fissa d'affari nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario".

[26] Ai fini della verifica del livello di dipendenza e/o indipendenza dell'agente che opera per la casa madre, potranno, ad esempio, acquisirsi elementi utili attraverso la disamina di documenti che, di fatto, ineriscono ai poteri ad esso attribuiti (criterio molto seguito dalla giurisprudenza di merito. Tra le tante, si veda Comm. trib. prov. Milano, 25 marzo 1999, n. 512 , in I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG - CD ROM, IPSOA).

[27] SPINELLI, La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, Milano, 1954.

[28] si pensi all'esistenza di file-batch, ovvero di quegli insiemi di comandi che possono essere digitati con la sola pressione di una lettera e del tasto invio, in grado di fare rapidamente sparire dall'elaboratore tutto

ciò che può essere traccia di condotte fraudolente

[29] È opportuno segnalare che la Corte di Cassazione, con sentenza n. 1036 del 2 febbraio 1998, Sezione I civile (in I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG - CD ROM, IPSOA), ha statuito che in assenza dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica (ovvero dell'autorità giudiziaria più vicina) è illegittima l'acquisizione da parte della Guardia di Finanza di documenti contenuti in una borsa posta all'interno dell'autovettura privata del contribuente, ancorché, portata la borsa presso gli uffici del Reparto operante e chiusa in un plico sigillato, l'apertura sia avvenuta con il consenso del contribuente medesimo.

Detta pronuncia, peraltro, giunge alle medesime conclusioni cui la Suprema Corte era già pervenuta con la sentenza n. 11036 datata 8.11.97 (in I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG - CD ROM, IPSOA), concernente una fattispecie simile.

In proposito, è il caso di precisare che la decisione in rassegna individua l'illegittimità dell'operato della polizia tributaria non nella fase dell'apertura della borsa - avvenuta, come detto, con il consenso della parte - bensì nella precedente fase della ricerca ed acquisizione, all'interno di un'autovettura privata, della borsa stessa, "avvenuta senza né l'autorizzazione della procura della Repubblica né il consenso" del contribuente.

[30] Si veda il Commentario, art. 5, paragrafi da 38.1 a 38.6.

[31] Sul punto in giurisprudenza (Cass., 3367, 7 marzo 2002, cit.), sono stati individuati i seguenti criteri a supporto di un sostanziale rapporto di dipendenza personale di una società italiana (I. S.p.a.) nei confronti di un "gruppo di società" estere (P. Inc.):

- commistioni tra le attività, cariche e funzioni, svolte dalla società italiana (I. S.p.a.) in rappresentanza del gruppo estero (P.Inc.), con quelle delle società collegate;
- segnalazioni di rischi fiscali, in capo a I. S.p.a., da parte di consulenti che mettevano in guardia in ordine alla possibile configurazione della stessa come stabile organizzazione di uno o più soggetti non residenti, individuati in società del gruppo P. Inc.;
- l'assunzione, da parte di P. Inc., di oneri e spese a beneficio di altre società del gruppo;
- interventi di P. Inc., nei confronti di I. S.p.a, in relazione alla determinazione del prezzo, alle condizioni di resa ed al pagamento delle materie prime per la produzione di filtri, nella gestione contabile, nella predisposizione di campagne pubblicitarie;
- dipendenza dei dirigenti di I. S.p.a. da managers delle altre società del gruppo, in cui i primi venivano incaricati di perseguire le strategie e gli obiettivi di P. Inc.;
- retribuzione

dei dirigenti suddetti, sia da parte della società italiana, sia da parte di società estere del gruppo; -
esistenza di rapporti contrattuali alquanto rilevanti tra I. S.p.a. e società del gruppo non residenti.

Ne è conseguito (a sostegno dell'assunto dell'Amministrazione finanziaria, di fatto accolto dai giudici di legittimità) che la predetta corpora ragnatela di rapporti contrattuali, finiva per far assumere alla I. s.p.a. la posizione, di fatto, di una società "prigioniera" del gruppo e per esso della società capogruppo. Per cui se ne deduce che i menzionati rapporti contrattuali avevano per unico scopo quello di dissimulare l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia delle società del gruppo estero.

[32] Parte della dottrina si è interrogata se tale contesto debba essere quello soggettivo della singola impresa, oppure quello oggettivo del settore in cui essa opera. Sembrerebbe, a detta del Commentario, che la risposta si allinei con l'assunto della soggettività in quanto non si riferisce a situazioni generali di mercato che esorbitano dalla sfera del singolo agente (In questi termini, GARBARINO, Manuale di tassazione internazionale, cit., 290 e ss.).

[33] La procedura descritta è perfettamente in linea con il Commentario OCSE, art. 5, paragrafo 33.1.

Tale valutazione va dunque posta in relazione alla prassi commerciale imposta dalla situazione concreta. Ad esempio una persona che è autorizzata a negoziare tutte le componenti ed i particolari di un contratto in modo vincolante per l'impresa può dirsi esercitare tale procura "in quel determinato Stato", anche se il contratto viene sottoscritto da un'altra persona nello Stato in cui ha sede l'impresa. Siccome, alla luce dell'art. 5, paragrafo 4, del Modello di Convenzione OCSE, il mantenimento di una sede di lavoro fissa unicamente ai fini elencati in tale paragrafo non è considerato un'attività permanente, essa non è creata nemmeno dalla persona, le cui attività si limitano a detti fini (GARBARINO, Manuale di tassazione internazionale, cit., 292 e 293).

[34] Sul punto va tenuto in debita considerazione che sono autorizzati a concludere contratti coloro che sono in possesso dell'autorità sufficiente per rendere vincolante la partecipazione dell'impresa all'attività commerciale svolta nello Stato della fonte, e che questo potere di vincolare sia esercitato parecchie volte e non solo in circostanze sporadiche. Inoltre un agente "conclude contratti in nome dell'impresa" anche se i contratti, che non vengono formalmente conclusi "in nome" dell'impresa, sono legalmente vincolanti per il preponente; ad esempio questa ipotesi si verifica se l'agente propone ai clienti contratti e riceve da essi adesioni preliminari che sono poi trasmesse ai fini della consegna dei beni nelle ipotesi in cui il

preponente regolarmente approvi ex post tale operato (Commentario, art. 5, paragrafo 32.1).

L'attività di ricerca tenderà, in specie, a verificare che la procura a concludere contratti riguardi, tra l'altro, i contratti relativi alle operazioni che costituiscono l'attività dell'impresa in senso stretto. Sarebbe rilevante, ad esempio, che un certo soggetto fosse autorizzato ad assumere dipendenti per conto dell'impresa allo scopo di coadiuvare l'attività da esso svolta per l'impresa stessa, o che detto soggetto sia autorizzato a concludere, a nome dell'impresa, contratti altrimenti relativi ad operazioni a livello esclusivamente interno.

[35] Il "bene strumentale", e' un "bene" della complessiva realtà aziendale, "strumentalmente" utilizzato per lo svolgimento dell'attività gestionale di impresa, in un periodo di tempo mai inferiore all'esercizio amministrativo che, generalmente, coincide con l'anno solare.

[36] Il registro dei "cespiti ammortizzabili", e' l'apposito registro ufficiale in cui vengono indicati tutti i beni strumentali che, in un determinato momento, risultano essere parti integranti dell'azienda.

[37] Si ritiene che questi ultimi necessitino di un taglio diverso rispetto al metodo classico (legato al supporto materiale, quello cartaceo in specie), significando che i nuovi adempimenti hanno bisogno di una maggiore semplificazione rispetto alle transazioni economiche effettuate dalle imprese in via ordinaria. Tuttavia, in un contesto di tal fatta, è nata altresì l'esigenza di un adeguamento "ai tempi" dell'operato di coloro che sono chiamati a vigilare sulla corretta osservanza della normativa, onde evitare che la maggiore semplificazione burocratica non sia, poi di fatto, stimolo per "nuove forme e metodi" di evasione fiscale.

[38] Nel documento "Implicazioni di politica fiscale relative al commercio elettronico", il Dipartimento del Tesoro (Implicazioni di politica fiscale relative al commercio telematico, estratto da "selected tax policy of global electronic commerci", Department of Treasury - Office of Tax Policy, novembre 1996) sottolinea che "nel mondo del ciberspazio è spesso difficile, se non impossibile, applicare il convenzionale concetto di fonte per collegare un elemento di reddito con una specifica collocazione geografica. Perciò, la tassazione

alla fonte potrebbe perdere la sua logica ed essere resa obsoleta dal commercio elettronico” (per un approfondimento della questione si veda GARBARINO, Manuale di tassazione internazionale, cit, 235 e ss.).

[39] Ci si riferisce all’applicazione del metodo del “credito”, dell’ “esenzione” e della “deduzione”.

[40] In questi termini, GARBARINO, Manuale di tassazione internazionale, cit, 235 e ss..

[41] In questo senso e, per un generale approfondimento della tematica, si veda SCOPACASA, Le operazioni di e - commerce, in Corriere tributario, 2001, 637.

[42] Per converso, assumerà tale ruolo la struttura costituita dal server, quando esso sia gestito dalla stessa impresa che lo possiede e che è titolare del sito WEB.

[43] I concetti sono espressi da NESSI, Il contratto di web hosting e la definizione di stabile organizzazione, in Azienda & Fisco 2001, 473.

[44] Con riferimento all' esemplificazione negativa del concetto di stabile organizzazione, di cui alla lettera f) del paragrafo 4. dell'art. 5. del Modello di Convenzione OCSE, riguardante l'utilizzo della sede fissa di affari unicamente per qualsiasi combinazione di carattere “preparatorio o ausiliare” delle attività menzionate dalle lettere da a) ad e), si rinvia al paragrafo 3.1.3, in cui viene affrontata, con una “impostazione in negativo”, la connessa problematica riguardante il commercio elettronico.

[45] In questo senso, NESSI, Il contratto di web hosting e la definizione di stabile organizzazione, in Azienda & Fisco, cit..

[46] Concordemente, NESSI, Il contratto di web hosting e la definizione di stabile organizzazione, in Azienda & Fisco, cit..

[47] Si veda il paragrafo 6.1. I poteri di investigazione tributaria finalizzati all'individuazione delle stabili organizzazioni.

<https://www.diritto.it/stabile-organizzazione-ed-investigazioni-tributarie-nel-panorama-tributario-italiano/>