



Seminario di Diritto Tributario internazionale

LA STABILE ORGANIZZAZIONE OCCULTA

Magg. Davide De Meo

- MILANO, 28 settembre 2023 -

Quadro normativo di riferimento

✓ Art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 («TUIR»)

- ❖ Per i soggetti non residenti, IRPEF ed IRES sono dovute sui «redditi prodotti nel territorio dello Stato».
- ❖ I redditi «prodotti nel territorio dello Stato» sono individuati sulla scorta di precisi criteri di collegamento ai sensi dell'art. 23 del TUIR.
- ❖ Tra questi, il **comma 1, lett. e)**, dell'art. 23 del TUIR individua la «**Stabile Organizzazione**»

Fictio iuris: identifica il «**livello di presenza**» nel territorio dello Stato che legittima la tassazione dei redditi d'impresa di un soggetto non residente.

Principio generale: non vi può essere reddito di impresa imponibile in Italia **senza che vi sia una S.O. in loco** del soggetto estero che lo realizza.

- ✓ In Italia, la S.O. ha soltanto **autonomia fiscale** e non è quindi un soggetto giuridico autonomo, posto che rappresenta, sotto il profilo giuridico, una «*mera diramazione amministrativa della casa madre*».
- ✓ La struttura rintracciabile negli **artt. 162 del TUIR** e **5 del Modello OCSE** è pressoché la stessa, e prevede la distinzione tra:

Stabile Organizzazione Materiale (art. 5, par. 1-4, del Modello OCSE e art. 162, commi 1-5, TUIR)

Stabile Organizzazione Personale (art. 5, par. 5-8, del Modello OCSE e art. 162, commi 6-9, TUIR)

La stabile organizzazione occulta

- ✓ Per «**S.O. Occulta**» si intende una S.O.M. o S.O.P. **non formalmente costituita o dichiarata.**
- ✓ La normativa domestica all'**art. 162, comma 9, del TUIR** – in linea con l'**art. 5, par. 7, del Modello OCSE**, si limita ad affermare che il fatto che una «***società residente controlli o sia controllata da una società non residente non è sufficiente per ritenere l'una S.O. dell'altra***».
- ✓ Il **Commentario OCSE** (par. 116) precisa quando si può ritenere **sussistente una S.O.O. della società non residente presso i locali della società figlia.**

Nell'esperienza operativa, può capitare che a seguito dell'avvio di un'attività ispettiva in tema di *transfer pricing*, emergano elementi indiziari tali da far presagire la presenza, in Italia, di una:

Stabile Organizzazione Occulta (Materiale ovvero Personale) di un soggetto economico non residente all'interno di una *legal entity*, solitamente, appartenente al medesimo Gruppo multinazionale.

documentazione
contabile ed extra-
contabile

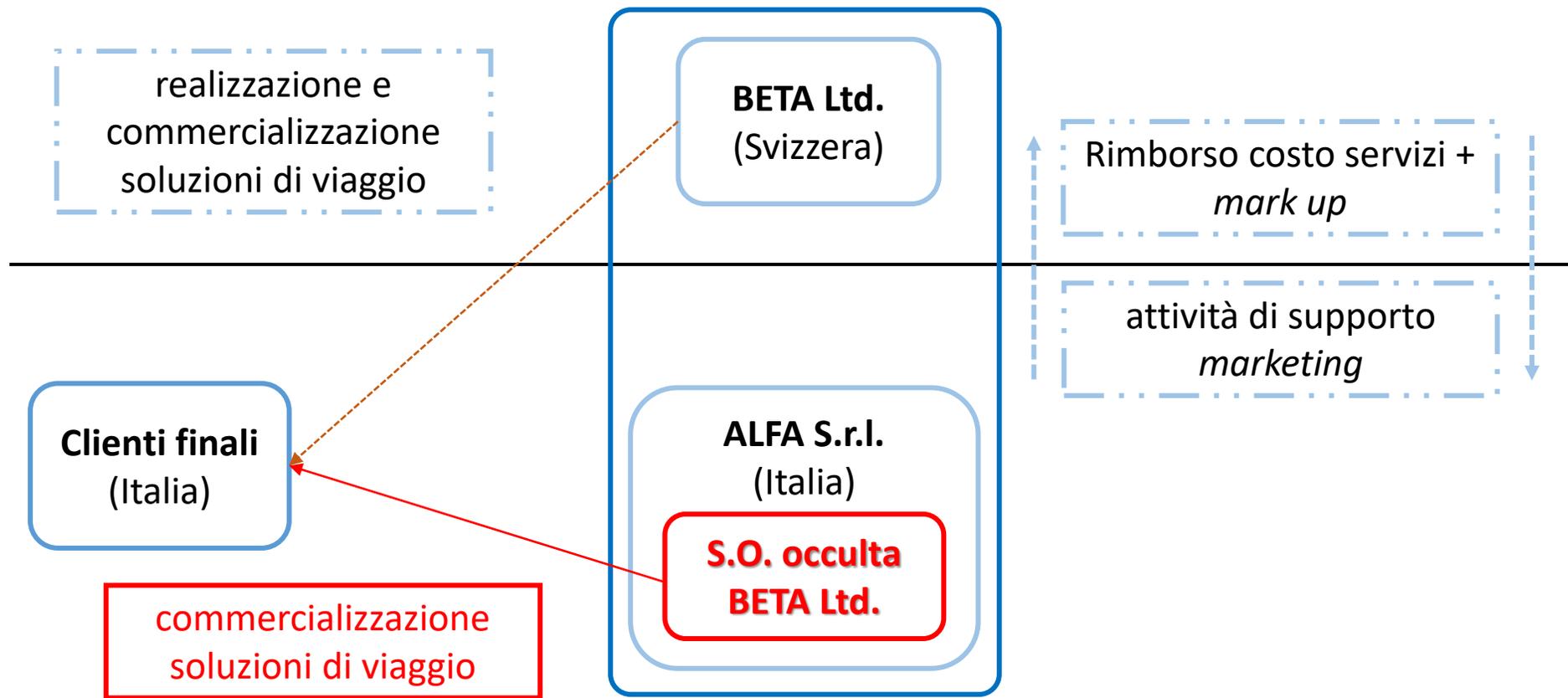
interviste a dipendenti
ed ex-dipendenti

controlli incrociati con i
clienti/fornitori

Principio di alternativeità

Iter procedurale

Caso pratico: SOP occulta



La determinazione del reddito

L'**art. 152 del TUIR**, in tema di modalità di calcolo del reddito della S.O., stabilisce che la S.O.:

- ✓ si considera entità separata e indipendente;
- ✓ svolgente le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari;
- ✓ tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati.

Ai fini del calcolo del reddito da attribuire alla S.O.O., si renderà quindi necessario la determinazione di un apposito **studio di *transfer pricing* per ciascun anno d'imposta di interesse**

Art. 7 del Modello OCSE

Report on the Attribution to Permanent Establishment (2008, 2010, 2018)

Lo studio di *transfer pricing* sarà fondato sui seguenti *steps*:

1. comprensione della transazione *intercompany* in esame attraverso lo studio dei «**fattori di comparabilità**»;
2. selezione del **metodo** di determinazione dei prezzi di trasferimento più appropriato;
3. scelta dell'**indicatore di redditività** ritenuto più espressivo in relazione all'attività svolta dal soggetto in analisi;
4. individuazione delle imprese terze confrontabili con il soggetto verificato (cd. «**comparables**»);
5. **determinazione dell'intervallo di libera concorrenza**, rappresentato dai valori in percentuale assunti dal *PLI* selezionato in relazione ai valori medi (afferenti al triennio antecedente a ciascun anno oggetto di analisi) dei dati di bilancio dei citati *comparables*;
6. **quantificazione del reddito** attribuibile alla S.O.O..

1. II «*deductive approach*» (1 di 4)

Come si effettua una analisi di *benchmark*?

1. «*deductive approach*»

Trattasi del processo di identificazione deduttiva di potenziali *comparables* attraverso l'inserimento di appositi filtri all'interno dell'applicativo «*TP Catalyst*», quali:

- ✓ selezione della «*tested party*» (cercando di prediligere la realtà meno complessa e per la quale si è in possesso di un maggior patrimonio informativo);
- ✓ individuazione del periodo temporale di riferimento (per evitare effetti distorsivi legati alle fluttuazioni dei risultati di bilancio per causa della stagionalità di taluni settori economici, l'analisi economica si fonda su valori medi calcolati per i trienni/quinquenni antecedenti ciascuno degli anni di imposta oggetto di attività ispettiva).

1. II «*deductive approach*» (2 di 4)

- ✓ **classificazione della grandezza societaria**, sulla base dei criteri di categorizzazione (*Very Large, Large, Medium, Small*, a seconda dei seguenti tre criteri: **Fatturato, numero di dipendenti e Total Assets**) della banca dati «Orbis» cui «*TP Catalyst*» attinge per la selezione dei soggetti comparabili;
- ✓ **inclusione delle sole società con *status attivo***;
- ✓ **selezione del settore di attività** con codice (o codici) NACE Rev. 2 più appropriato rispetto al rischio funzionale ed al profilo patrimoniale della «*tested party*»;
- ✓ **inclusione/esclusione delle società sulla scorta di ricerche per parola chiave** che ne identifichino l'attività svolta, la tipologia di beni o servizi offerti, ecc. (es.: «*Agent/Agency*»; «*Commission*»; «*Retail*»);

1. II «*deductive approach*» (3 di 4)

- ✓ selezione dell'ambito geografico di riferimento (esempio Unione Europea a 27 o 28 Stati e la Svizzera);
- ✓ le voci di bilancio dei potenziali *comparables* cui l'applicativo deve disporre per le annualità di riferimento (es.: *Turnover, EBIT*);
- ✓ inserimento di appositi indicatori di indipendenza, al fine di ridurre il rischio di individuare soggetti appartenenti a gruppi societari che, per tale ragione, potrebbero già scontare al proprio interno particolari *policy* di *transfer pricing*;
- ✓ selezione di quelle società con un fatturato medio annuo (*Average Operating Revenue*) coerente con le dimensioni della transazione analizzata;

1. II «*deductive approach*» (4 di 4)

- ✓ selezione di quelle società rispondenti ad ulteriori caratteristiche specifiche rilevabili nella «*tested party*».

Se la «*tested party*» è un soggetto:

- ❖ non titolare di beni immateriali → selezione di soggetti che abbiano un livello medio di «*Intangible fixed assets*» nullo ovvero pari al massimo al 5% del totale delle attività;
- ❖ privo o con un limitato numero di scorte → selezione di soggetti che abbiano un livello medio di «*Inventory*» nullo ovvero pari al massimo al 10% delle attività;
- ✓ esclusione delle società prive di informazioni sull'attività svolta;
- ✓ esclusione delle società cd. «*start up*» ritenendo tali quelle nate nei cinque anni antecedenti l'annualità sottoposta ad analisi.

2. La «*revisione analitica*» (1 di 3)

Terminata la fase di «*deductive approach*» si passa alla:

2. «*revisione analitica*»

In questa fase, si procede con uno «*screening qualitativo*» volto a **perfezionare il campione di società** ottenuto all'esito della fase di implementazione dell'applicativo «*TP Catalyst*» attraverso il ricorso ad informazioni reperibili:

- ✓ **nei bilanci di esercizio** pubblicamente disponibili e consultabili;
- ✓ **nelle banche dati** in uso al Corpo (es.: «*Orbis*»);
- ✓ **nei siti *web*** delle società, qualora consultabili.

2. La «*revisione analitica*» (2 di 3)

Costituiscono **fattori di esclusione** le società:

- ✓ **prive di indicazione del sito *web* aziendale** in «*TP Catalyst*»;
- ✓ con **sito *web* non accessibile** all'atto della consultazione;
- ✓ impegnate nella produzione/commercializzazione di beni e servizi significativamente **differenti rispetto al quelli prodotti/commercializzati dalla «*tested party*»**;
- ✓ con un **profilo funzionale e di rischio significativamente diverso da quello della «*tested party*»** (es.: commercio all'ingrosso/dettaglio, distributori/produttori, ecc.).

2. La «*revisione analitica*» (3 di 3)

Terminata la fase di «*revisione analitica*» viene a definirsi – per ciascun periodo di imposta – il **paniere di soggetti giuridici maggiormente confrontabili** con la «*tested party*» selezionata sotto il profilo:

- ✓ funzionale;
- ✓ di rischio;
- ✓ della tipologia di attività svolta.

Nell'esperienza operativa, tale *panel* viene a costituirsi da un
minimo di 15/20 società
ad un
massimo di 30/40 società

3. L' «*additive approach*»

Al termine della «*revisione analitica*», se in presenza di un *panel* di *comparables* poco rappresentativo (es.: quantitativamente limitato), la prassi operativa prevede il ricorso al «metodo additivo»

Selezione di soggetti che si ritiene comparabili alla «*tested party*» previa verifica del rispetto dei criteri di comparabilità già utilizzati :

- ✓ nel «*deductive approach*»;
- ✓ nella *revisione analitica*.

L'intervallo di libera concorrenza

L'intervallo di libera concorrenza viene a rappresentarsi facendo rimando ai valori in percentuale assunti:

- ✓ dall'indicatore di profittabilità selezionato;
- ✓ sulla scorta dei dati di bilancio dei *comparables* selezionati all'esito dell'analisi di *benchmarking*.

Onde ridurre fenomeni di fluttuazione dei dati di bilancio a causa della stagionalità di taluni settori economici

l'**analisi economica** viene effettuata prendendo a riferimento **valori medi** calcolati sul **triennio/quinquennio antecedente** rispetto a all'anno d'imposta oggetto di analisi

Prog.	BVD Code	Società comparab.	EBIT = A-B			OPERATING REVENUE = A			MARGINE OPERATIVO		
			2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
1	IT123456789	A	374.312	204.546	214.096	12.242.473	12.518.703	10.080.165	3,06%	1,63%	2,12%
2	IT234567891	B	170.181	47.734	172.439	8.960.039	11.973.921	13.061.886	1,90%	0,40%	1,32%
3	IT345678912	C	472.582	356.139	487.568	14.901.001	14.734.921	14.563.769	3,17%	2,42%	3,35%
4	IT456789123	D	194.016	101.295	105.169	11.527.848	10.455.515	9.912.288	1,68%	0,97%	1,06%
5	IT567891234	E	155.868	170.132	113.283	13.528.849	12.894.899	11.866.959	1,15%	1,32%	0,95%
6	IT678912345	F	132.767	158.712	171.541	12.117.913	11.305.268	12.073.490	1,10%	1,40%	1,42%
7	IT789123456	G	152.711	175.983	106.643	12.623.031	13.454.070	12.833.211	1,21%	1,31%	0,83%
8	IT891234567	H	195.805	64.405	41.087	12.653.903	11.390.650	11.953.050	1,55%	0,57%	0,34%
9	IT912345678	I	1.294.718	1.096.351	828.220	29.192.093	28.548.445	28.947.997	4,44%	3,84%	2,86%
10	IT012345678	L	384.453	279.786	146.128	12.236.737	11.786.964	11.064.540	3,14%	2,37%	1,32%

L'intervallo di libera concorrenza verrà definito **ordinando i predetti valori in ordine crescente.**

MARGINE OPERATIVO					
Società comparabili	Valore minimo	1° Quartile	Mediana	3° Quartile	Valore massimo
	0,82%	1,16%	1,27%	2,28%	3,17%

Una volta determinato il **range interquartile**, è dunque possibile ricostruire il **reddito imponibile imputabile in capo alla permanent establishment occulta** moltiplicando al **valore di fatturato** generato (o ricostruito) sul mercato domestico dal soggetto estero in verifica il **valore di redditività** da ritenersi congruo, dato dal *PLI* selezionato e ricadente all'interno dell'intervallo di libera concorrenza.

Focus : la **S.O.O.** nel commercio elettronico

- ✓ Paragrafi 122-131 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE (introdotti nel 2003)
- ❖ Un sito web non può autonomamente costituire una S.O. non essendo una «*entità tangibile*» e mancando del requisito della «*fissità*»;
 - ❖ Il server è un'attrezzatura che ospita un sito *web*; pertanto un *server* (di proprietà o in uso) che ospita in via esclusiva (cd. «*server dedicato*») un sito *web* attraverso il quale l'impresa non residente svolge attività d'impresa – e non semplici attività ausiliarie – **può costituire una S.O.**; non è necessaria la presenza di personale;
 - ❖ Il provider non costituisce una S.O.P. in quanto potrebbe non avere il potere di concludere contratti.

Caso pratico: S.O.M. occulta



Termini di decadenza dell'accertamento

Sopravvenuta individuazione di una possibile S.O.O.

Conseguenze:

- ✓ Ai fini della determinazione dei termini di decadenza del potere di accertamento, in quanto alla contestazione:
 - ❖ di S.O.O. si applica il termine previsto in caso di «omessa presentazione della dichiarazione dei redditi», cioè 7 anni;
 - ❖ di rettifiche di *transfer pricing* si applica il termine previsto in caso di «infedele dichiarazione dei redditi», cioè 5 anni.

I profili sanzionatori

Sopravvenuta individuazione di una possibile S.O.O.

Conseguenze:

- ✓ **Sanzioni amministrative**, in quanto la contestazione di S.O. occulta può integrare violazioni **formali** quali:
 - ❖ **Omessa denuncia di inizio attività, attribuzione di CF e partita IVA:** da 250 a 2.000 Euro (Art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997)
 - ❖ **Omessa denuncia di inizio attività alla Camera di Commercio:** da 103 a 1.032 Euro (Art. 2630 c.c.)
 - ❖ **Omessa tenuta delle scritture contabili:** da 1.000 a 8.000 Euro (Art. 9, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997).

I profili sanzionatori

Sopravvenuta individuazione di una possibile S.O.O.

Conseguenze:

- ✓ Sanzioni amministrative, in quanto la contestazione di S.O. occulta può integrare violazioni sostanziali quali:
 - ❖ **Omessa presentazione della dichiarazione**: sanzione dal 120% al 240% della maggiore imposta accertata; da 250 a 2.000 Euro, se non sono dovute imposte (**art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997**);
- ✓ Profili di rilevanza penale al configurarsi dell'**art. 5, D.Lgs. n. 74/2000** («*Omessa dichiarazione*»), nel caso di superamento della soglia di imposta evasa.



Si ringrazia per la cortese attenzione
