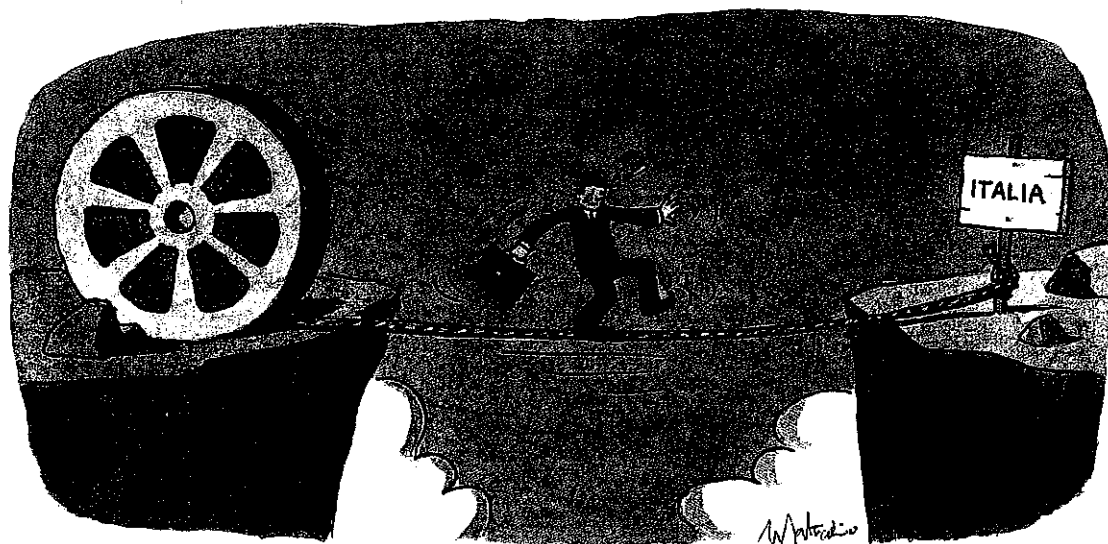


Un caso concreto

SE L'ORGANIZZAZIONE PERSONALE È STABILE...



La Commissione centrale, che si pronuncia per la prima volta su questo tema, sottolinea la necessità di valutare l'entità degli investimenti finanziari, ai fini dell'accertamento del requisito della stabilità, e interpreta il concetto di indipendenza del soggetto agente in termini economico-funzionali, piuttosto che meramente giuridici.

di Stefano Marchese

— La Società "Famous Film Production" ha sede nelle Antille Olandesi ed oggetto sociale la produzione cinematografica.

Nel 1984 essa conferì mandato con rappresentanza in Italia alla Giada International S.r.l. (poi divenuta De Laurentis - Lucisano Films and Television Company). Tale mandato con rappresentanza era funzionale allo studio, progettazione, preparazione e produzione del film "Red Sonja", girato in Italia, il cui costo fu di circa 7 milioni di dollari che, al cambio dell'epoca, corrispondevano a oltre 11 miliardi di lire. Per l'attività svolta, il mandatario pattuì un compenso di 40 milioni di lire. La mandante trasferì in varie riprese la somma di 7 milioni di dollari alla mandataria che, a nome e per conto della mandante, stipulò i contratti necessari alla realizzazione del film: noleggi e acquisti di beni e servizi.

L'Ufficio Imposte di Roma accertò l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia della società estera non residente, determinando induttivamente il reddito imponibile mediante applicazione di una percentuale di redditività del 4% al costo di produzione del film.

Dopo alterne vicende processuali (accoglimento del ricorso in primo grado, accoglimento dell'appello dell'ufficio in secondo grado), la controversia è stata decisa dalla Commissione tributaria centrale¹.

L'accertamento della stabile organizzazione personale

Come si è avuto modo di rilevare in un nostro precedente scritto², il "cuore" della stabile organizzazione personale consiste nella presenza sul territorio di un soggetto che operi per l'impresa estera, in modo abituale, con poteri di rappresentanza o equivalenti poteri che siano in grado, secondo il sistema giuridico del paese in cui svolge la sua attività, di vincolare l'impresa stessa. L'esercizio di tali poteri deve riguardare operazioni d'impresa che non abbiano carattere preparatorio o ausiliario. La stabile organizzazione personale si configura soltanto allorché manchi una stabile organizzazione materiale. Quando sia accertata la presenza di una stabile organizzazione personale, ad essa potranno essere imputati soltanto i redditi realizzati dall'impresa estera che siano attribuibili a detta stabile organizzazione, a norma del-

l'art. 7, § 1, del modello Ocse di convenzione contro la doppia imposizione. Di conseguenza, saranno attribuibili alla stabile organizzazione personale quelle operazioni realizzate dall'agente dipendente, con esclusione, evidentemente, di tutte le altre operazioni realizzate sul territorio direttamente dall'impresa estera, ossia al di fuori della stabile organizzazione. Richiamato così il concetto di stabile organizzazione personale, al fine di verificarne la sussistenza nel caso concreto sopra sintetizzato, può essere utile riprendere il test della stabile organizzazione da noi proposto in tale precedente sede¹, rispondendo alle domande che seguono.

Domanda 1: *C'è una stabile organizzazione materiale?*

Risposta: No: la società delle Antille Olandesi non disponeva in Italia né di uffici, né di altre strutture costituenti un complesso di beni materiali organizzati per l'attività d'impresa. Continua alla domanda 2.

Domanda 2: *Le attività dell'agente – nel caso di specie la società italiana mandataria con rappresentanza – sono limitate a quelle di carattere preparatorio o ausiliario?*

Risposta: No: l'attività della società italiana consisteva proprio nella realizzazione del film, che è il *core business* della società mandante. Continua alla domanda 3.

Domanda 3: *L'agente ha il potere di concludere contratti a nome dell'impresa?*

Risposta: Sì: il soggetto italiano aveva poteri di rappresentanza del mandante. Continua alla domanda 4.

Domanda 4: *L'agente è giuridicamente ed economicamente indipendente dall'impresa estera?*

Risposta: No: a quanto consta dagli atti del processo tributario, e come afferma la Commissione centrale, a differenza dell'appalto, che permetterebbe l'autonomia dell'appaltatore rispetto al committente, nel caso di specie non è stato affatto instaurato un rapporto

d'appalto fra le due società, ma di mandato, realizzando un nesso di strumentalità dell'organismo societario rappresentante rispetto alle attività del rappresentato. Quindi, si configura una stabile organizzazione personale.

Le rationes decidendi della Commissione centrale

La sentenza della Commissione centrale giunge quindi ad affermare l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia della società delle Antille, senza però qualificare tale stabile organizzazione come materiale piuttosto che personale.

Tra le righe emerge tuttavia che la scelta è caduta sulla seconda tipologia di stabile organizzazione, anche se vi sono elementi nella decisione che potrebbero condurre, ad una lettura affrettata, a diverse conclusioni.

Ma andiamo con ordine.

La Commissione assume in primo luogo come fatti-indice della sussistenza di una stabile organizzazione:

- (a) l'entità delle spese sostenute;
- (b) la durata delle lavorazioni;
- (c) la posizione di esecutività della società incaricata nel territorio italiano di seguire le operazioni stesse, con un compenso netto di L. 40.000.000.

La stabilità dell'organizzazione

Il primo elemento, tuttavia, non viene valorizzato per affermare l'esistenza di una stabile organizzazione materiale, come è stato a nostro avviso erroneamente sostenuto dai primi commentatori², quanto in stretta connessione con il secondo, per affermare la "stabilità dell'organizzazione" nel territorio dello Stato. Su tale concetto insiste infatti la decisione, nei successivi periodi.

Il primo risultato dell'argomentazione è quindi che la società estera disponeva in Italia di una "organizzazione stabile", costituita da un rapporto di durata con il proprio rappresentante italiano, la cui intensità – misurabile anche attraverso l'entità dei rapporti finanziari intercorsi tra le due società – non può ricondurla

NOTE

¹ Cfr. Comm. centr., sez. XXV, 1 febbraio 2001, n. 765 Che può leggersi in *Guida normativa*, 28 agosto 2001, 15 e ss..

² Ci permettiamo di rinviare al nostro *La stabile*

organizzazione "personale", in *Summa*, marzo 2001, 42 e ss..

³ Cfr. ancora l'op. cit., loc. cit..

⁴ Ci riferiamo alla nota a sentenza di Chirichigno, *La*

concentrazione di capitali diventa "sintomo rilevante", in *Guida normativa*, cit., 17 e ss..

nel campo del marginale o dell'irrilevante. Parimenti, continua la Centrale, "la temporaneità della realizzazione del film non esclude la stabilità dell'organizzazione nel territorio italiano. Infatti, l'organizzazione può essere apprezzata, quanto al requisito della stabilità, con riferimento all'entità dell'iniziativa da realizzare". Nel caso di specie, l'assetto degli interessi deciso dalla società estera consisteva nella realizzazione di un film; "per il conseguimento di questo obiettivo, del resto raggiunto, si organizzò nel territorio dello Stato un centro di produzione". Ecco dunque il principio di diritto, in punto di stabilità, affermato dalla Commissione: "La stabilità è identificabile non tanto in assoluto, quanto in relazione al progetto da attuare".

Dire, tuttavia, che una società estera dispone in Italia di una "organizzazione stabile" non significa, peraltro — e ci si passi il gioco di parole — che quest'ultima possa essere qualificata come "stabile organizzazione" ai fini fiscali. Per la configurabilità della stabile organizzazione ai fini fiscali, l'esistenza di una "organizzazione" e la caratteristica della sua "stabilità" costituiscono condizioni necessarie ma non sufficienti. Ci vuole, insomma, dell'altro.

Non essendo stato invocato, né ipotizzabile alla luce dei fatti di causa, il concetto di stabile organizzazione materiale, possiamo focalizzare nuovamente la nostra attenzione su quello di stabile organizzazione personale, come già abbiamo fatto nel precedente paragrafo.

Ma, questa volta, con una prospettiva diversa. Là ci eravamo soffermati ad analizzare i fatti alla luce di una griglia di domande — desumibili dalla definizione, fornita dal modello Ocse di convenzione contro la doppia imposizione, della stabile organizzazione personale — per vedere se, in prima battuta, si poteva ravvisare l'esistenza della stessa nel caso concreto. Qua si tratta di vagliare le *rationes decidendi* della Commissione centrale per "estrarne", per così dire, un principio di diritto di fonte giurisprudenziale da applicarsi, con il metodo deduttivo, anche ad altre fattispecie. Il confronto dei risultati raggiunti dall'esame compiuto dalle due diverse prospettive completerà l'indagine.

La non indipendenza del soggetto agente in Italia

Ecco dunque un ulteriore elemento che emerge dalla decisione: la posizione di "non indipendenza" della società mandataria con rappresentanza. Questo elemento è desunto in primo luogo da quanto indicato sopra sub (c):

- (i) "la posizione di esecutività" della società italiana;
- (ii) l'esiguità del compenso corrisposto alla società italiana: la decisione non parla espressamente di esiguità, ma tale osservazione traspare bene dal testo, allorché si ripete, accanto al rilievo sulla esecutività, l'entità del compenso. Come a dire, l'entità del compenso, obiettivamente contenuto (è circa lo 0,35% del costo totale del film), rafforza la posizione di esecutività.

Il concetto è ripreso nella decisione allorché vengono rimarcati il rapporto di mandato intercorrente fra la società italiana e quella estera e il fatto che la società mandataria "agì secondo un programma produttivo e organizzativo deciso dalla società" estera.

Tutti questi elementi — l'esecutività, la mancanza di autonomia gestionale ed operativa, l'esiguità del compenso — fanno ritenere che il soggetto "agente" (nel senso di colui che compie materialmente le attività) in Italia non sia indipendente dal mandante, e fanno affermare alla Commissione centrale che "la distinzione tra le singole imprese, in quanto entità complesse, idonee a costituire parti di rapporti giuridici, non esclude l'identificabilità del nesso di strumentalità di un organismo societario, come nella specie, rispetto ad altro organismo, che svolge un ruolo determinante relativamente alla programmazione, attuazione, al finanziamento, nonché al monitoraggio dell'attività in svolgimento".

La localizzazione dell'attività in Italia

L'ultimo fattore che deve essere preso in considerazione attiene alla localizzazione nel territorio dello Stato dell'organizzazione così ricostruita. E qui entra in gioco la "concentrazione di capitali", evidenziata nella decisione. Tale elemento, più che assumere rilievo in termini assoluti — come è stato, a nostro avviso, non condivisibilmente affermato dai primi commentatori — appare funzionale alla prova della localizzazione in Italia di detta organizzazione.

Difatti la Commissione afferma che "nella specie esisteva in Italia una concentrazione di capitali, tutt'altro che irrilevanti, in vista della realizzazione di un film; le lavorazioni erano state realizzate nel territorio italiano, nel quale aveva sede l'organismo societario incaricato di gestire l'acquisizione dei capitali e l'attuazione del programma di realizzazione dello stesso film".

L'esistenza della stabile organizzazione personale

Mettendo assieme gli elementi che emergono dalle *rationes decidendi* della decisione in esame, ecco che appaiono provate:

- (I) l'esistenza di un'organizzazione;
- (II) la stabilità dell'organizzazione;
- (III) la riferibilità dell'organizzazione ad un soggetto agente che non gode di uno *status* indipendente;
- (IV) la localizzazione dell'organizzazione in Italia con caratteristiche di durata.

La somma di tali elementi è idonea a configurare l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia della società

estera e a far sì che il reddito imputabile a detta stabile organizzazione sia soggetto ad imposizione nel territorio italiano. Come si è visto, dunque, l'analisi compiuta dalle due diverse prospettive – il modello paradigmatico fornito dall'Ocse e l'indagine sulle *rationes decidendi* della Commissione centrale – ha condotto ai medesimi risultati in punto di accertamento della stabile organizzazione in Italia. Nel rinviare al nostro precedente lavoro, già citato, per ulteriori approfondimenti, non ci resta che sottolineare l'importanza della decisione in commento quale notevole contributo giurisprudenziale all'elaborazione della definizione della stabile organizzazione nel diritto tributario internazionale del nostro paese.

NOI E GLI ALTRI

Liberalizzazione dei servizi professionali

VOLONTÀ DI ELIMINARE LE RESTRIZIONI

di Aranzazu Escudero

Nella IV conferenza ministeriale della World Trade Organization WTO di Doha, svoltasi nei giorni 10-13 novembre 2001, si è concordato sull'opportunità di proseguire le negoziazioni sulla liberalizzazione dei servizi professionali, già avviate nel mese di gennaio 2000, si è stabilito un programma di lavoro contenente il calendario delle negoziazioni (che sono ancora in fase preliminare). Entro giugno 2002 i paesi dovranno presentare, attraverso accordi bilaterali, le cosiddette "richieste iniziali" (*initial request*) in materia di servizi professionali. Successivamente, i paesi destinatari di quest'ultime elaboreranno entro il mese di marzo del 2003 un'offerta iniziale (*initial offer*). Le negoziazioni hanno l'obiettivo di promuovere un accesso effettivo ai mercati mediante l'elaborazione di discipline generali per i servizi professionali e di norme settoriali, quali ad esempio la disciplina sui servizi professionali contabili adottata il 14 dicembre 1998 (*disciplines on domestic regulation for the accountancy sector*). Le *disciplines* del settore contabile hanno la finalità di garantire che le prescrizioni e procedure, in materia di titoli e norme tecniche, non ostacolino la prestazione di servizi professionali; questa finalità risponde a quanto è disposto all'articolo VI:4 del *General Agreement on Trade in Services* (GATS).

Tali discipline inoltre impongono agli Stati membri della WTO l'obbligo di adempiere

agli obiettivi legittimi, quali la protezione del destinatario del servizio (clienti del servizio contabile ed il pubblico in generale), la qualità del servizio, la competenza professionale e l'integrità della professione contabile.

In virtù del principio di trasparenza gli stati membri dovranno rendere pubblica l'informazione relativa all'autorità competente per il rilascio delle corrispondenti autorizzazioni per l'esercizio della professione contabile di persone fisiche o giuridiche nella loro giurisdizione e, contemporaneamente, garantire che le autorità competenti rendano pubblica l'informazione riguardante le attività ed i titoli professionali, i criteri tecnici, i requisiti e le procedure per ottenere, rinnovare o mantenere l'autorizzazione per la prestazione di servizi contabili. I suddetti requisiti e procedure devono essere prestabiliti, oggettivi e disponibili al pubblico.

Le autorità competenti del settore contabile richiederanno solo la documentazione indispensabile e non imporranno obblighi ingiustificati di natura formale (saranno accettati i documenti autenticati in sostituzione degli originali). Per quanto riguarda il riconoscimento del titolo professionale, la verifica delle qualifiche ottenute da un cittadino straniero nel territorio di un altro Stato membro dovrà essere effettuata in uno spazio di tempo non superiore ai sei mesi.

Le tasse che dovranno sopportare i cittadini stranieri per ottenere il riconoscimento del loro titolo professionale risponderanno al costo amministrativo, non potendo esse

costituire un ostacolo alla prestazione del servizio professionale. Le *disciplines* del settore contabile sono applicabili ai seguenti servizi:

- il controllo legale dei conti (*auditing services*);
- la tenuta dei libri e delle scritture contabili (*bookkeeping services and accounting*).

E' da evidenziare la posizione dell'Unione Europea, manifestata con riferimento alle restrizioni quantitative che ostacolano l'accesso effettivo al mercato in questa fase di negoziazioni, la quale si propone di superare quelle restrizioni (come il presupposto della residenza per garantire la protezione del consumatore e la responsabilità del prestatore) mediante l'adozione di misure di natura meno restrittiva (quali la nomina di un rappresentante e la stipula di un'assicurazione sulla responsabilità); inoltre l'UE ha proposto di eliminare quelle restrizioni che ostacolano le forme di esercizio in comune della professione. Il gruppo di lavoro sulla regolamentazione nazionale, che opera all'interno della WTO, ha attualmente l'intenzione di estendere la disciplina sui servizi professionali contabili, accordata nel 1998, ad altri campi professionali.

Tutte le discipline accordate costituiranno parte integrante dell'Accordo Generale sul Commercio dei Servizi (AGCS) della WTO e saranno giuridicamente vincolanti non appena si concluderanno le suddette negoziazioni.